TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

SIMPOSIO DE MAGISTRADOS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA 2019

"La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal"

Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo

COLECCIÓN DE ESTUDIOS JURÍDICOS

Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa 2019

La información contenida en los trabajos de esta obra refiere las disposiciones y elementos conocidos hasta el 23 de agosto de 2019, día en que se llevó a cabo el Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa 2019.

Las opiniones vertidas en cada una de las colaboraciones integrantes de esta obra, reflejan exclusivamente el punto de vista de su autor, sin que puedan considerarse representativas de posición oficial alguna del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ni de algún asunto en específico, siendo realizadas exclusivamente para fines académicos.

TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Mag. Rafael Anzures Uribe
Presidente
Tribunal Federal de Justicia Administrativa

JUNTA DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN

Mag. Rafael Anzures Uribe

Mag. Juan Ángel Chávez Ramírez

Mag. Rafael Estrada Sámano

Mag. Luz María Anaya Domínguez

Mag. Juan Carlos Roa Jacobo

CENTRO DE ESTUDIOS SUPERIORES
EN MATERIA DE DERECHO FISCAL Y ADMINISTRATIVO

Dr. Carlos Espinosa Berecochea
Director General

Mtro. Mauricio Estrada Avilés
Director de Difusión

Lic. Alejandra Abril Mondragón Contreras
Jefa de Departamento

LDG Dulce María Castro Robelo
Subdirectora de Diseño

Lic. Diana Karen Mendoza García
Técnico Administrativo

C. María de los Ángeles González González
Secretaria

2020
ISBN: En trámite

Publicación editada por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa con domicilio en Insurgentes Sur 881, Torre "O", Col. Nápoles, Demarcación territorial. Benito Juárez, C. P. 03810, Ciudad de México, www.tfja.gob.mx.

Se prohíbe la reproducción parcial o total, la comunicación pública y distribución de los contenidos y/o imágenes de la publicación, incluyendo almacenamiento electrónico, temporal o permanente, sin previa autorización que por escrito expida el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

ÍNDICE

SIMPOSIO DE MAGISTRADOS DEL TFJA 2019

PRIMERA PARTE

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES EN EL DERECHO FISCAL

RICARDO ARTEAGA MAGALLÓN

- *La presunción de inexistencia de operaciones en un procedimiento de auditoría regulado en el Artículo 42, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación* 11

ANA LUZ BRUN IÑÁRRITU

- *Naturaleza del requerimiento de información previsto en el párrafo cuarto del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación* 29

MARTHA GLADYS CALDERÓN MARTÍNEZ

- *Problemática en la aplicación de lo dispuesto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación* 41

JUAN ÁNGEL CHÁVEZ RAMÍREZ Y TEKUA KUTSU FRANCO GODÍNEZ

- *Elementos demostrativos idóneos para acreditar la materialidad y el papel de la contabilidad contra los comprobantes fiscales* 51

MARÍA ISABEL GÓMEZ MUÑOZ

- *Análisis del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación* 71

CÉSAR OCTAVIO IRIGOYEN URDAPILLETA

- *Notas para la discusión sobre la materialidad de las operaciones con efecto fiscal* 81

MARTHA FABIOLA KING TAMAYO
- *Materialidad de las operaciones que dan sustento a la solicitud de devolución. Alcance de las facultades de la autoridad para su revisión dentro del procedimiento que prevé el Artículo 22, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación*..... 95

ROSA ANGÉLICA NIETO SAMANIEGO
- *La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal* 103

ALMA ORQUÍDEA REYES RUIZ
- *Oportunidad de los contribuyentes que han dado efectos fiscales a Comprobantes Digitales por Internet, para desvirtuar la presunción de inexistencia prevista en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación* 117

JUAN CARLOS ROA JACOBO
- *Aspectos relevantes del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y sus consecuencias para los contribuyentes* 127

JUAN ANTONIO RODRÍGUEZ CORONA
- *La filosofía jurídica del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación: Elementos constitutivos de la presunción legal* 163

GONZALO ROMERO ALEMÁN
- *La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal*..... 181

ROSALVA BERTHA ROMERO NÚÑEZ
- *La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal*..... 197

MARÍA OZANA SALAZAR PÉREZ
- *Materialidad de las operaciones fiscales*..... 215

CÉSAR EDGAR SÁNCHEZ VÁZQUEZ
- *La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal. Sus procedimientos y notificación a los EFOS* 227

María del Carmen Tozcano Sánchez
- *Ante el reconocimiento en el Derecho Fiscal nacional del principio "sustancia sobre la forma", resulta necesaria su regulación para efectos de interpretación* 243

SEGUNDA PARTE

MESAS DE TRABAJO DEL SIMPOSIO

Mesa 1

La materialidad desde la perspectiva del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Raúl G. García Apodaca 269
Héctor Carrillo Maynez 277
Gabriela María Chaín Castro 323
Héctor Alejandro Cruz González 387
Ernesto Christian Grandini Ochoa 403
Sergio Martínez Rosaslanda 413
Mariana Mureddu Gilabert 425

Mesa 2

Determinación de la inexistencia de operaciones dentro de los procedimientos de fiscalización diversos al previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Claudia Palacios Estrada 439
Georgina Ponce Orozco 449
Javier Ramírez Jacintos 489
Avelino C. Toscano Toscano 501
Rita Amparo Velasco de León 523
Mayra del Socorro Villafuerte Coello 529

Mesa 3

Medios probatorios de la materialidad de las operaciones

Julio Alberto Castañeda Pech 537
Rafael Estrada Sámano 551
Gustavo Arturo Esquivel Vázquez 575
María Zaragoza Sigler 581

TERCERA PARTE

CONFERENCIA DE EXPERTOS FISCALES

Carlos Romero Aranda 597
Rubén Aguirre Pangburn 611
Arturo Pueblita Fernández 623

PRIMERA PARTE

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES EN EL DERECHO FISCAL

La presunción de inexistencia de operaciones en un procedimiento de auditoría regulado en el Artículo 42, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación

Ricardo Arteaga Magallón

La presunción de inexistencia de operaciones en un procedimiento de auditoría regulado en el Artículo 42, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación

Ricardo ARTEAGA MAGALLÓN[1]

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Antecedentes inmediatos.* III. *Primera aproximación.* IV. *Sobre el correcto proceder.* V. *Conclusión*.

I. INTRODUCCIÓN

Es menester aclarar que el presente, de ninguna manera pretende ser un trabajo cumpliendo con formalidades de investigación académica rigurosa. Se trata, más bien, de un artículo de opinión sobre cómo atender uno de los múltiples aspectos vinculados al tema de moda en todo el ámbito tributario[2], una peculiaridad derivaba del "relativamente" nuevo procedimiento de determinación de operaciones inexistentes o simuladas que, a partir del 1o. de enero de 2014, se integró con la inclusión del Artículo 69-B del Código Fiscal, que generó una modificación sustancial en las políticas de fiscalización al interior del propio Servicio de Administración Tributaria.

Me ocupa, en específico, lo relativo a las presunciones legales y las cargas probatorias que de ellas tendrían que dimanar y que tocan tanto a la autoridad fiscal como al contribuyente, dependiendo del proceder elegido por la primera en relación a un contribuyente determinado.

---

[1] Magistrado de la Sala Regional del Pacífico Centro y Sexta Sala Auxiliar.

[2] Léase el integrado por la autoridad fiscal, los contribuyentes, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y, desde luego, el propio Poder Judicial de la Federación quien, eventualmente, dirá la última palabra respecto de la interpretación que debe prevalecer.

De la norma invocada, por cierto ya modificada al día en que se escribe este documento[3] (y con una propuesta de reforma por parte de la Senadora Lilly Téllez del grupo parlamentario de Morena de fecha 20 de marzo de 2019, cuya suerte aún se desconoce)[4], han derivado varias problemáticas, por ejemplo, respecto de los protocolos de actuación de la autoridad, de si opera alguna caducidad especial (ya resuelto con la reforma recién comentada y criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación)[5], si la norma viola los principios de presunción de inocencia, si se viola el derecho de audiencia, entre otros, algunos también ya definidos igualmente por jurisprudencia de la misma Sala[6], otros aún pendientes, pero una que ha llamado, especialmente mi atención[7], es la relativa a los lineamientos de actuación que deberían regir a la autoridad (y como reflejo, al gobernado) según el procedimiento seguido para determinar operaciones inexisten-

---

[3] Según reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 1o. de junio de 2019, en donde se integra una posibilidad de prórroga para los emisores de comprobantes para presentar pruebas con el propósito de desvirtuar la presunción a que se refiere el primer párrafo del Artículo comentado; la obligación a cargo de la autoridad de publicar, en el citado Diario, aquellos contribuyentes que sí desvirtuaron la imputación de inexistencia y la modificación de algunos plazos, amén de establecer una consecuencia en caso de violentar el plazo con el que se cuenta para emitir resolución definitiva.

[4] Pero de donde destaca la propuesta de eliminación como causa para presumir inexistencia de operaciones, la no localización del contribuyente, cuestión que por sí misma ameritaría algunas reflexiones. Sin embargo, baste decir, que tiene su lógica, primero, porque la "no localización" a la luz de la interpretación que del término ha hecho la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 118/2015, solo supone que cuando la autoridad fiscal buscó al contribuyente no lo encontró, sin que ello signifique su desaparición y, segundo, porque muchas de las investigaciones son respecto de ejercicio con varios años de antigüedad y sucede que no es del todo improbable que un contribuyente, simple y sencillamente, cierre el negocio, y esto no supone que no haya realizado las operaciones que los comprobantes fiscales que hubiese emitido indican.

[5] Jurisprudencia 2a./J. 93/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* Décima Época, Libro 68, t. II, julio de 2019, p. 938.

[6] 2a./J. 88/2014, 2a./J. 132/2015, 2a./J. 133/2015, 2a./J. 134/2015, 2a./J. 140/2015 y 2a./J. 161/2015.

[7] Debo decir que pareciera ya también resuelto por la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que en todo caso me permitirá hacer una crítica a ese criterio del que adelante haré más amplia referencia.

tes[8], pues variarían, en mi opinión, sustancialmente, y el propósito de este artículo es el explicar por qué.

II. ANTECEDENTES INMEDIATOS

Previo a la inclusión del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuya existencia se justifica en una necesidad real de frenar la rampante y, porque no decirlo, descarada, actividad de compraventa de facturas, cuyo único propósito no solo se ha limitado a reducir la carga tributaria de los contribuyentes que compran esos documentos, sino incluso a obtener saldos a favor, tanto de impuesto al valor agregado, como de impuesto sobre la renta, en algunos casos, en montos millonarios, a pesar de que la única operación comercial involucrada es la mera compra del documento[9], pues el concepto de operación que ahí se indica es inexistente; lo cierto es que previo al nacimiento de la citada norma, en ninguno de los procedimientos derivados del ejercicio de facultades de comprobación o derivados de solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto sobre la renta o impuesto al valor agregado, la autoridad pretendió establecer algún tipo de consecuencia (rechazo de deducciones o determinación de ingresos o valor de los actos o actividades) en virtud de considerar que las operaciones o parte de ellas manifestadas por los contribuyentes fueran inexistentes o simuladas. El proceder de la autoridad, para detectar incumplimiento a los deberes tributarios transitaba por otros mecanismos, pero normalmente teniendo como premisa que lo que reportaba la contabilidad del contribuyente y su documentación comprobatoria correspondía, en esencia, a una realidad.

---

[8] Puede parecer incongruente que haya empezado este documento señalando que el procedimiento para determinar operaciones inexistentes o simuladas nació a la vida jurídica a partir del 1º. de enero de 2014 con la inserción del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y aquí haga referencia a "diversos" y "otros" procedimientos para determinar inexistencia de operaciones, sin embargo, es posible, según se explicará.

[9] Obviamente el valor de esa peculiar operación comercial no es el que refleja la factura, sino un porcentaje de éste, llamémosle "comisión", pues el "bien" comercializado no es el concepto que en el documento se indica, sino el documento mismo.

Es a partir de la existencia del Artículo 69-B en que la autoridad empezó a determinar operaciones inexistentes y aunque esto puede parecer una obviedad, pues es la norma que lo permite, la peculiaridad es que tal determinación no se circunscribió a los casos en que se instauraba el procedimiento ahí previsto, sino, prácticamente, en todos los que involucraban algún tipo de comprobación, esto es, tanto los previstos en el Artículo 42, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación, como los más recurrentes, relativos a las visitas domiciliarias o revisiones de gabinete, o bien, en procedimientos de comprobación de solicitudes de saldo a favor. Es decir, pareció que la determinación de inexistencia de operaciones se convirtió en una especie de "panacea" o mecanismo universal para la autoridad fiscal, quizá, incluso, apreciándolo, incontestable, para determinar contribuciones omitidas o para negar solicitudes de devolución, llegando en algunos casos a situaciones que, cuando menos, *prima facie*, resultarían risibles[10].

La ejemplificación que se hace, es con el propósito de observar que lo que nació con un propósito, sin lugar a dudas justificado, no está lejos de utilizarse como un mecanismo arbitrario, con fines netamente recaudadores.

III. PRIMERA APROXIMACIÓN

Cuando se está en presencia de resoluciones que derivan de alguna de las etapas a que se refiere el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya sea aquella en donde se determina, de manera definitiva, que el contribuyente se ubica en el supuesto del primer párrafo de esa norma, o bien, si se trata del sujeto receptor

[10] Como ejemplos, la autoridad reconoce que el contribuyente vendió una cantidad importante de producto terminado –digamos cientos de cajas de charanda, en venta nacional y de exportación– pues aceptó la acusación de los impuestos directos e indirectos correspondientes a esas operaciones e incluso reconoce su pago, sin embargo, desconoce, por considerarlas inexistentes, todas las compras de los insumos para llegar al producto terminado –botellas, tapas, etiquetas, cajas, tequila, agave, etc.–. En otros casos, los ingresos y valor de los actos o actividades declarados y por los que incluso se pagaron las contribuciones correspondientes, se determinó su inexistencia. ¿Con que fin se piensa que se pagaron las contribuciones? Se trataba de contribuyentes del sector primario, cuya tasa impositiva del impuesto al valor agregado es del 0%, de tal manera que determinar inexistentes las operaciones supone considerar ingresos y valor de actos o actividades presuntos a la luz del Artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, gravando los montos a la tasa general de impuesto al valor agregado del 16%.

de la factura, temas a dilucidar parecen, en principio, más claros, pues se tratará, en el primer caso, de esclarecer si ese contribuyente acredita o no tener personal, infraestructura o, en general, los medios para realizar, directa o indirectamente, las operaciones a que se refieren las facturas que hubiese expedido[11] y, en el segundo caso, el problema será esclarecer si la operación a que se refiere su comprobante se realizó o no, pues es ese el proceder exigido según el marco normativo que sirve de referencia.

Incluso en el segundo de los supuestos, las consecuencias también son claras, si se acredita la materialidad de las operaciones, concluye el problema, de lo contrario, el contribuyente tiene dos alternativas, la primera, corregir su situación fiscal y, la segunda, no hacer nada y esperar que, en su caso, la autoridad realice un procedimiento de fiscalización en el que, me parece, bastará que se remita al resultado del procedimiento seguido de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 69-B y determine las contribuciones omitidas que deriven de las operaciones inexistentes e, incluso, se forme causa penal[12].

El problema se modifica, por no decir, que francamente se enreda, cuando la autoridad determina algún tipo de responsabilidad tributaria, teniendo como base la imputación de que diversas operaciones del contribuyente no se realizaron, es decir que son inexistentes, simuladas, no se materializaron o cualquier otra forma semántica similar que pueda llegar a utilizarse (que para efectos prácticos y legales no debe ser relevante como diferenciador del fondo de la determinación), porque ya sea el proveedor del contribuyente (si se le rechazan deducciones o el acredita-

---

[11] Pareciera que no está obligado a probar la realidad de las operaciones, sino el tener el o los medios para realizarlas porque es la ausencia de medios lo que genera la presunción que se debe desvirtuar.

[12] La imposibilidad del contribuyente fiscalizado de acreditar la existencia de operaciones –deducciones rechazadas por inexistentes ha sido convalidada, en términos generales, por los Tribunales en Materias Administrativas y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, cuando dentro de la segunda fase procedimental a que se refiere el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no ejerció su derecho para intentar demostrar, ante la autoridad fiscal, la materialidad de las operaciones.

miento del impuesto al valor agregado de deducciones) o el propio contribuyente, si se le desconocen sus propias operaciones[13], no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes[14]. Esto es, la autoridad suele llegar a la determinación apuntada[15] invocando la configuración de un supuesto que da pauta para dar inicio a un procedimiento creado exprofeso para determinar operaciones inexistentes, pero que lo hace, no siguiéndolo, sino en virtud de cualquier otro procedimiento de fiscalización, sustentado ya sea en los términos del Artículo 42, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación o bien, de acuerdo con el diverso numeral 22 del mismo Código para determinar la procedencia de una devolución pedida.

La primera aproximación, me parece, hasta cierto punto evidente, porque para llegar a una conclusión de inexistencia de operaciones, obligadamente, tendría que seguirse el procedimiento creado exprofeso para tal efecto, que es el único que prevé los protocolos correspondientes para los emisores y receptores de los comprobantes, en lugar de hacerlo en cualquier procedimiento y a la menor provocación[16].

Esta forma de abordar el problema, dio pauta a decisiones contrarias, tanto al interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, como en los diversos Tribunales Colegiados del país. En el Décimo Primer Circuito, el Primer Tribunal

---

[13] Véase el segundo ejemplo indicado en la nota al pie de página 9.

[14] Si, efectivamente el mismo supuesto a que se refiere el primer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

[15] Ya se puede decir, sin temor a fallar, que "suele" porque se trata ya de una práctica ordinaria en sus procedimientos de fiscalización.

[16] La aproximación comentada, se podría pensar acertada si se asume que si fuera legal la determinación de operaciones inexistentes en simples procedimientos de revisión contable, sin necesidad de agotar el procedimiento a que se refiere el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ¿por qué entonces no se hizo antes y solo ahora que ya existe ese procedimiento específico? La lógica indicaría que si fuera válido, la autoridad fiscal podría haber procedido en esos términos al margen de la existencia de esa norma, en la medida que el problema de la compraventa de facturas no surgió en virtud de ese precepto legal, sino el precepto legal surgió para atender el problema ya existente.

Colegiado en Materias Administrativa y del Trabajo, en la ejecutoria R.F. 6/2018 convalidó el citado criterio que se sostuvo en la sentencia de fecha 1º. de septiembre de 2017, dictada en el expediente 248/17-21-01-4 por la Sala Regional Pacífico-Centro, no obstante, los otros dos Tribunales Especializados del mismo Circuito llegaron a conclusiones contrarias.

El paso natural era denunciar la contradicción, ya fuera por cualquiera de los citados Tribunales o por la Sala, ante el Pleno de Circuito, sin embargo, el primero de ellos decidió denunciar la contradicción, pero en relación además de un fallo del Tercer Tribunal del Circuito, con uno dictado por un tribunal de otro circuito y, por lo tanto, a resolverse por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que decidió, en la jurisprudencia 2a./J. 78/2019[17].

[17] Tesis 2a./J. 78/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 67, t. III, junio de 2019, p. 2186, que dice: 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.

No pretenderé que los razonamientos expuestos en la ejecutoria que decidió la contradicción sean incorrectos en su totalidad[18], pero sí considero que se dejaron de lado algunas cuestiones relevantes, que son a las que adelante me referiré, que incluso tienen como premisa el asumir que la autoridad hacendaria, en virtud del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación o de comprobación de la procedencia de una devolución en los términos del diverso numeral 22 del mismo cuerpo normativo, puede determinar la inexistencia de operaciones, pero a diferencia de la determinación del Máximo Tribunal, las cargas probatorias deben ser distintas, para respetar presunciones que incluso tienen asidero constitucional.

Destacan del criterio, por una parte, evidentemente la posibilidad recién indicada y, por la otra, aquella en la que discrepo, en donde se indica: "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".

Conclusión criticable, pues basta la lectura del criterio, ya no en su síntesis, sino en su integridad, para percatarse que en la porción en donde realiza el análisis de fondo (parágrafos 86 a 99), no hace referencia o estudio alguno de las distintas presunciones legales en favor del gobernado y, por tanto, la dimensión de la carga probatoria que a cada uno de los sujetos involucrados corresponde (autoridad y contribuyente), que es en donde estimo que tendría que existir una clara diferencia de procederes dependiendo si actúa de conformidad con lo previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación o de conformidad con lo establecido en el Artículo 22 o 42 de ese Ordenamiento.

---

[18] Dado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación es al sistema jurídico mexicano lo que el Papa a la religión católica, no queda más que acatar, obviamente, sin perjuicio que en los foros académicos se puedan las críticas a lo decidido, afortunadamente sin riesgo de ser considerado hereje.

La Segunda Sala señala, que para corroborar que los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales, la autoridad cuenta con las facultades de comprobación; que, si durante su ejercicio el contribuyente exhibe diversos documentos, no implica que en automático se admita su veracidad, puesto que solo a través del control de ellos se puede tener la certeza de que no son apócrifos; que, la valoración y en su caso, desestimación de la contabilidad y demás documentación exhibida, son cuestiones propias de las facultades de comprobación y se les puede restar eficacia y validez; que, estimar que al desplegar las atribuciones fiscalizadoras no se puede comprobar la autenticidad de las operaciones, implicaría obligarla a tener como válido cualquier documento o información que se le presente y se le impediría determinar si existe o no una simulación de operaciones fiscales; que si bien no se puede exigir al contribuyente que acredite cuestiones que atañen al tercero emisor de los comprobantes, no restringe las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria y puede considerar que el comprobante exhibido no ampara la transacción y puede requerir la información necesaria con el objeto de conferirle o no eficacia probatoria; que, en el despliegue de las facultades de comprobación, que el contribuyente exhiba su contabilidad y demás documentación, no implica que esta deba aceptarse, sino que están sujetos a escrutinio para verificar la realización material de las actividades u operaciones que informan; la Sala llega a la convicción de que no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento relativo a la inexistencia de operaciones previsto en el Artículo 69-B, para que con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, pueda determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente, basándose en el hecho de que son inexistentes los actos o actividades registradas en su contabilidad y respaldadas en los comprobantes fiscales que exhibió, porque ese procedimiento fue instituido para evitar el tráfico de comprobantes fiscales, pero sin impedir que la autoridad fiscal pueda declarar la inexistencia de operaciones al ejercer sus facultades de comprobación; que las facultades previstas en el Artículo 42, incluyen la de realizar los actos tendentes a corroborar si las operaciones que se hicieron constar en los documentos que integran la contabilidad del causante, en realidad se ejecu-

taron, de tal manera que si el contribuyente no acredita la real materialización de las actividades u operaciones la autoridad podrá declarar que son inexistentes.

Las consideraciones resumidas, nada dicen respecto de las distintas presunciones que obligadamente tendrían que estar involucradas y que, evidentemente, alterarían la distribución de cargas probatorias y, a pasar de ello, se concluye, sin matices, en que el responsable de la prueba de existencia es el contribuyente.

IV. SOBRE EL CORRECTO PROCEDER

La premisa fundamental de los siguientes comentarios[19] es que, como arriba se mencionó, la autoridad determina que las operaciones no se materializaron, es decir, son inexistentes, razonando, que (los terceros) los proveedores de bienes y/o servicios que se indican en los comprobantes no aportan pruebas que demuestren, que cuentan con infraestructura y/o capacidad para prestar el servicio, herramientas, equipo de transporte, que no fueron localizados, que contaban con inmuebles para llevar a cabo la actividad o con personal, activos y en general capacidad material, directa o indirecta, para la producción o comercialización de los bienes y/o servicios facturados, y que del análisis de los medios de prueba que el contribuyente allega al procedimiento de fiscalización para intentar desvirtuar la observación –la materialidad de la operación específica–, la autoridad, invariablemente, los califica de insuficientes[20] y que, por tanto, no se demuestra la materialidad de las operaciones.

En el contexto narrado, no se aprecia objeción a los comprobantes (requisitos fiscales), el registro contable ni la forma de pago. Esto es, se detectan deducciones del contribuyente, la autoridad las duda, pero no por los elementos narrados, sino por su materialidad, de tal modo que se dirige a los proveedores con los resultados descritos, abre oportunidad al fiscalizado para que pruebe y si éste no lo hace, entonces son operaciones inexistentes.

[19] No se trata de un escenario especulativo, sino de frecuente recurrencia en los asuntos que arriban al Tribunal Federal de Justicia Fiscal producto del ejercicio de facultades de comprobación, cuando menos en la Sala Regional Pacífico-Centro y, por referencias, se sabe que son también usuales en otras regiones.

[20] La calificación de la prueba y vinculado con esto, la determinación de la prueba idónea (porque parece que nunca se presenta la prueba idónea, aun cuando la autoridad no indica cual sería), por sí misma ameritan reflexiones adicionales, pero dado que exceden el objeto del presente, solo se deja la mención correspondiente.

Así, en principio, no es descabellado pensar que el camino correcto no tendría que ser un procedimiento de fiscalización ordinario, sino el que se regula en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, porque atendiendo a la forma en que la autoridad se condujo para arribar a su conclusión, no es otra más que las pautas que esa norma prevé, a saber, la detección de contribuyentes que emiten comprobantes fiscales a pesar de carecer de los elementos materiales y humanos para realizar actividades económicas que sus comprobantes pretenden amparar; la notificación a estos de que se inicia el procedimiento y del plazo con que cuentan para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a considerarlos en ese supuesto; respecto de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan, se asumirá la inexistencia de operaciones y, por tanto, se determinará que no producen ningún efecto fiscal, los comprobantes emitidos para amparar esas "operaciones", pero con la posibilidad de que las personas físicas o morales que hayan dado algún efecto fiscal a los comprobantes puedan demostrar, ante la autoridad, la existencia material de la operación específica y únicamente en el caso que no lo hagan, se hará efectiva la medida o consecuencia contenida en la norma.

Es especialmente ilustrativo el último párrafo de la disposición, que claramente establece que en caso de que la autoridad, en uso de sus facultades, detecte a una persona que no acreditó la efectividad de la operación o no corrigió su situación fiscal en los términos del procedimiento previamente comentado, entonces podrá considerarse inexistente la operación y determinar las contribuciones omitidas que correspondan. Así, es la propia disposición jurídica en análisis la que prevé todo el mecanismo y las eventualidades susceptibles de verificarse y que podrían dar lugar a que la autoridad considere inexistentes operaciones y, entre ellas, no se encuentra la que de ordinario se está siguiendo, pues lo que autoriza es, primero, seguir un procedimiento ante aquellos que expiden los comprobantes fiscales y, una vez concluido, dar oportunidad a quien aplicó fiscalmente esos comprobantes para que demuestre la existencia de las operaciones o corrija su situación fiscal y solamente aquellos que no hicieron una u otra, es a los que se les podrá determinar operaciones inexistentes, pero ya en virtud de un diverso procedimiento de fiscalización posterior que a ellos se les siguiera en lo particular.

En otras palabras, el Legislador Federal consideró la posibilidad de que ciertas personas dadas de alta ante el Registro Federal del Contribuyente, pudieran estar, en realidad, simulando la realización de operaciones, dándole efectos fiscales a documentación comprobatoria comprada ilícitamente, de tal manera que, para evitar semejante proceder, brindó a la autoridad un procedimiento *ad hoc* para detectarlo e imponer las consecuencias legales pertinentes.

No obstante, es diáfano que la determinación de inexistencia de operaciones se puede hacer sin aplicar el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, pues así se estableció en la jurisprudencia citada en párrafos que antecede, pero incluso aceptando plenamente esa posibilidad, no podría asumirse que la autoridad fiscal lo puede hacer siguiendo precisamente las pautas de un procedimiento que dice no aplicar y que no es necesario[21].

En este sentido, el determinar operaciones inexistentes sin seguir el procedimiento previsto en el Artículo 69-B citado, tendría que ser bajo un esquema diverso, pues el citado Artículo supone, de darse los eventos que se narran en el primer párrafo, una presunción de inexistencia de operaciones, correspondiéndole, en una primera etapa, al emisor del comprobante, la demostración de la existencia de los elementos cuya ausencia generó la activación de la presunción y, en una segunda, en caso de que el emisor no lograra desvirtuar la presunción, el receptor del comprobante tendría oportunidad de demostrar la materialidad de la operación.

Ahora bien, si la autoridad no se ampara en la norma, porque incluso en su defensa suele ser enfática sobre el particular, alegando que no se sigue el procedimiento previsto ahí y que ni siquiera es necesario (procedimiento que a ella le aporta el indiscutible beneficio de la presunción de inexistencia), entonces tiene que enfrentar un escenario claramente distinto, en donde es a ella a la que le toca demostrar la inmaterialidad que alega, porque aun cuando la inmaterialidad o inexistencia supone una negativa (que en principio no tendría que probarse a la luz

[21] Por la simple y sencilla razón que el seguir las pautas que ese procedimiento establece –69-B–, aunque absurdamente se pretenda no hacerlo, solo evidencia la necesidad de su implementación.

de lo dispuesto en el Artículo 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles), no puede pasarse por alto, que existen comprobantes que amparan las operaciones, que están registradas en contabilidad y que hubo la transferencia de dinero, de tal manera que el imputar que las operaciones no se realizaron a pesar de lo anterior, supone imputar que el contribuyente, en acuerdo con sus proveedores, está tratando de engañar a la autoridad fiscal con el propósito de reducir la carga fiscal y ese engaño implica, primero, una voluntad y concierto para hacer parecer como real lo que no es y, segundo, la realización de las acciones pertinentes para materializar la acción del engaño o simulación y, en este escenario, sí tiene que ser demostrado por quien lo imputa como una realidad[22].

Más aún, el deber de demostración corre a cargo de quien hace la imputación de ilicitud, no solo porque supone, para cualquier efecto práctico y material, tachar de delincuente a un contribuyente, sino porque deriva de la necesidad de desvirtuar varias presunciones que operan a favor del contribuyente; a saber: el Artículo 63 del Código Fiscal de la Federación establece que los comprobantes fiscales gozan de la presunción de certeza, luego entonces, si en ellos se hace referencia a una operación, se presume, porque así lo dice la norma, que la operación sí se realizó; el Artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente dispone que las acciones de los contribuyentes se presumen de buena fe y, finalmente, el Artículo 20 de nuestra Constitución prevé el principio de presunción de inocencia en favor de la persona, que implica que quien le impute cualquier grado de responsabilidad en una acción ilícita debe demostrarlo.

---

[22] Orientan esta conclusión las tesis que enseguida se indican: Tesis I.8o.C.29 C, con la voz: "SIMULACIÓN, CARGA DE LA PRUEBA DE LA. CORRESPONDE A QUIEN LA ALEGA", visible en la *Gaceta Semanario Judicial de la Federación*, Libro 25, t. II, diciembre de 2015, p. 1309; Tesis I.8o.A.21 A, con la voz: "DOMICILIO FISCAL. SE PRESUME LEGAL Y SURTE TODOS SUS EFECTOS EL AVISO DE CAMBIO RELATIVO, MIENTRAS NO SE DEMUESTRE SIMULACIÓN O NATURALEZA FICTICIA DE LA INFORMACIÓN QUE CONTIENE", visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Libro XI, t. 2, agosto de 2012, p. 1760; y Tesis X.3o.5. P, con la voz: "FRAUDE EQUIPARADO. SIMULACIÓN DEL ACTO JURÍDICO. DEBE QUEDAR PLENAMENTE DEMOSTRADA PARA QUE SE INTEGRE EL DELITO DE (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE TABASCO)", visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. VIII, julio de 1998, p. 358.

En otras palabras, no es un proceder legal que la autoridad, para determinar inexistencia de operaciones, a la luz de un mero procedimiento de fiscalización, arroje la carga de la prueba a los proveedores y a la propia contribuyente, de demostrar que no simularon las operaciones, pues esto supone, asumir, en la práctica, que la inexistencia se presume, cuando tal escenario solo es posible al amparo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación cuando, simultáneamente, pretende no seguir el procedimiento que ahí se prevé. Lo cierto es que si es ella la que quiere obviar el procedimiento previsto en esa norma, también debe perder el privilegio de la presunción que ahí se prevé y asumir la responsabilidad y carga probatoria de desvirtuar las presunciones ya comentadas, que operan en favor del contribuyente y demostrar la inexistencia de operaciones, acreditando el engaño cometido.

De este modo, no debería bastar el recurrente alegato de la autoridad fiscalizadora, normalmente a través de quien emprende su defensa, en el sentido de que el ejercicio de las facultades de comprobación deben alcanzar para determinar si una operación se materializó o no, sin necesidad de agotar el procedimiento a que se refiere el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuando para arribar a su conclusión asume una presunción en su favor que solo existe a la luz de la norma que no aplica, esto es, su determinación no puede ser bajo las premisas y protocolos que esa norma prevé, esto es, presumiendo inexistencia de operaciones porque los proveedores no se localizan o carecen de activos, personal, infraestructura para, directa o indirectamente prestar los servicios o producir y/o comercializar bienes, que supone arrojar la carga de la prueba al emisor y receptor de los comprobantes, para desvirtuar la presunción o demostrar la materialidad de las operaciones, que es precisamente el esquema a que se refiere el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, sino tendría que ser –dado que, debo insistir, la autoridad decide no acudir a ese procedimiento– demostrando el engaño o simulación que implícitamente se considera cometido[23], desvirtuando las presunciones de certeza, buena fe e inocencia arriba comentadas.

[23] Sería absurdo suponer que la autoridad pretenda que no existe simulación o engaño, solo porque no lo diga expresamente, cuando, concluye que aquello que amparan comprobantes pagados y registrados no existe, y que con ello se obtiene una reducción injustificada de la carga fiscal.

Evidentemente, el esquema planteado libera de la carga de la prueba que se impone al gobernado de tener que demostrar su inocencia, buena fe y certeza que derivan de las presunciones comentadas, lo que no supone que, en su caso, habiendo elementos de juicio relevantes que informen sobre la simulación y engaño, tenga el deber de desvirtuarlos, si son allegados por la autoridad.

V. CONCLUSIÓN

El Legislador Federal dotó a la autoridad de un procedimiento altamente agresivo cuyo eje fundamental es la presunción de inexistencia de operaciones que opera en su favor, incluso ya con el aval de constitucionalidad sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que obliga al gobernado a probar los elementos que desvirtúen esa presunción, pero peculiarmente, en casos de auditorías específicas, dice no seguir ese procedimiento, ni aplicar la norma que lo regula, cuando de hecho asume el beneficio que la norma le otorga, cuando lo cierto es que, si renuncia a su aplicación, el mecanismo de determinación de inexistencia no podría ser el mismo, sino tendría que estar sujeto a otros estándares de acreditamiento a cargo de la autoridad fiscalizadora.

Naturaleza del requerimiento de información previsto en el párrafo cuarto del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Ana Luz Brun Iñárritu

Naturaleza del requerimiento de información previsto en el párrafo cuarto del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Ana Luz BRUN IÑÁRRITU[1]

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Determinar si el requerimiento de información adicional al contribuyente, previsto en el cuarto párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es una facultad reglada o discrecional de la autoridad y, por ende, si representa o no una nueva oportunidad de prueba para el contribuyente.

II. METODOLOGÍA

A fin de establecer el criterio que debe prevalecer sobre la cuestión jurídica debatida, el estudio se dividirá en tres apartados, el primero se ocupa de analizar brevemente las obligaciones del contribuyente de conformidad con el Artículo 31, fracción IV de la Constitución; en el segundo se desarrolla el objeto y los elementos constitutivos de la presunción del numeral 69-B del Código Fiscal de la Federación; y en el tercero se detalla lo relativo a la naturaleza de la presunción a estudio.

III. ANÁLISIS DEL PROBLEMA

1. *Obligaciones del contribuyente*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar el contenido del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ha resuelto que el deber de contribuir al gasto público, debe cumplirse bajo parámetros de le-

[1] Magistrada de la Sala Regional Peninsular.

galidad, equidad y proporcionalidad, y a definido el tipo de obligaciones a cargo de los contribuyentes[2]. De esta manera, el cumplimiento de la obligación prevista en dicho precepto constitucional, tiene un contenido económico que se traduce en un pago en dinero que el legislativo determina por medio de una contribución, cuya cuantía y forma de entero impone al causante.

En concordancia con lo anterior, las obligaciones del contribuyente se dividen en principales o sustantivas y secundarias, accesorias o formales.

La obligación *principal* o *sustantiva* consiste específicamente en un dar, esto es, el deber de pago de la contribución; por lo que este tipo de normas afectan en forma relevante el patrimonio del gobernado y regulan los elementos de una contribución como sujeto, hecho imponible, procedimiento para cuantificar la base gravable, cuota, tarifa, no sujeciones, exenciones, entre otras figuras que inciden en el pago del tributo.

Por su parte, las obligaciones tributarias *accesorias* o *formales* son las que tienen por objeto vincular a los gobernados a desarrollar una determinada conducta, diversa al pago en sí de las contribuciones, que permite al Estado recaudar en forma eficiente esas prestaciones patrimoniales de carácter público, y cuyo cumplimiento no supone el ingreso de cantidad alguna al erario público, pues solo pormenorizan las obligaciones sustantivas con el fin de facilitar a los sujetos pasivos su cumplimiento. Las obligaciones formales se dividen en tres grupos:

a) De hacer. Presentar declaraciones, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar determinados libros para su contabilidad, guardar la documentación referente a su actividad por determinado tiempo, expedir documentos determinados respecto a su giro, dar aviso de modificaciones a sus estatutos, en el caso de personas morales, entre otras.

b) De no hacer. No proporcionar datos falsos, no oponerse a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, no llevar dos o más libros similares de contabilidad con dates diversos, etcétera.

---

[2] *Semanario Judicial de la Federación*, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1691.

c) De tolerar. Permitir la práctica de visitas domiciliarias, acceder a la revisión de sus libros de contabilidad, papeles, entre otras.

En ese sentido, las obligaciones formales tienen como objetivo que la autoridad hacendaria pueda *comprobar el eficiente cumplimiento de los gobernados* para contribuir al gasto público, para lo cual se implementan herramientas que le permitan a la autoridad fiscal un mayor control y el conocimiento de las actividades gravadas que realicen los contribuyentes.

Igualmente, las obligaciones de carácter formal tienen como finalidad dar cuenta fidedigna de la realización efectiva de las actividades por parte de los contribuyentes y del cumplimiento de sus obligaciones, para facilitar la tarea de supervisión de los contribuyentes por parte del Estado.

De esta manera, entre las obligaciones formales de hacer que tienen los contribuyentes, *se encuentra la de conservar la documentación referente a su actividad, así como la de expedir los documentos determinados respecto a su giro.*

Precisamente, los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el cual se debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el correspondiente comprobante fiscal, para efectos de determinar su situación en particular respecto del tributo que en concreto tenga que pagar.

De igual forma, quien haya solicitado la actividad o haya intervenido en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

Estos comprobantes fiscales deben cumplir con los requisitos previstos en los Artículos 29, párrafo sexto, y 29-A, párrafo séptimo, del Código Fiscal de la Federación, para ser considerados por la autoridad para propósito de las deducciones y/o acreditamiento del impuesto. *De considerar que los comprobantes fiscales exhibidos por un contribuyente no amparan la operación realizada, pueden requerir toda la información atendiendo a dicha transacción en particular y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente considerando las situaciones fácticas de cada asunto.*

La satisfacción de los requisitos legales por parte de los contribuyentes obedece a la necesidad de asegurar la adecuada recaudación en proporción a las distintas capacidades contributivas y las deducciones fiscales que deben regirse por los principios de veracidad y demostrabilidad razonables, permitiendo hacer deducibles los gastos del contribuyente estrictamente indispensables para su funcionamiento, en aras de evitar simulaciones de aquel con el firme propósito de disminuir ilícitamente su carga impositiva.

Así, los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el cual se deba pagar una contribución, entonces deberá emitir el correspondiente comprobante fiscal, para efectos de determinar su situación en particular respecto del tributo que en concreto tenga que pagar. De igual forma, quien haya solicitado la actividad o que se genere un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

De lo anterior se advierte la importancia que tienen los comprobantes fiscales dentro de la relación jurídico-tributaria entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, pues son los medios a través de los cuales demuestran la realización de actividades y constituyen una herramienta de control para que se pueda verificar la autenticidad de la información presentada por los sujetos pasivos para los efectos fiscales a que haya lugar.

2. *Objeto y elementos constitutivos de la presunción legal prevista en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*

Conforme a la exposición de motivos, la adición del Artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación tuvo por objeto combatir aquellas prácticas indebidas respecto del uso de los comprobantes fiscales, que ocasionan un grave daño a las finanzas públicas y perjudican a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia ha determinado que el objeto del legislador, al aprobar el precepto en cuestión fue:

a) Neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de dicha actividad; y

b) Evitar un daño a la colectividad, garantizando su derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que quienes hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales traficados puedan autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, para que puedan surtir efectos dichos comprobantes.

La autoridad podrá presumir que son inexistentes las operaciones respaldadas por comprobantes fiscales, siempre que esta presunción se fundamente en información objetiva, esto es, debe tener como sustento alguna de las causas detalladas en el párrafo primero del Artículo en comento, las que en general, aluden a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones que refieren los comprobantes fiscales que emite, o bien, que no está localizable.

Dar o no efectos legales a los comprobantes no es el objeto del 69-B, sino detectar quiénes son los contribuyentes que emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes. En cambio, para corroborar que los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales, a que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contempladas en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, específicamente en las fracciones II, III y V, las cuales podrá ejercer, siempre y cuando no hayan caducado.

3. *Naturaleza de la presunción de operaciones inexistentes*

Del Artículo 69-B, objeto de estudio, se desprende que las autoridades podrán presumir que son inexistentes las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o contribuyentes que no se encuentren localizados.

La presunción que con la norma se realizará por parte de la autoridad, en cuanto a la inexistencia de las operaciones que se avalan con los comprobantes que fueron emitidos, *no es absoluta (iuris et de iure), sino relativa (iuris tantum),* pues admite prueba en contrario; es decir, puede ser destruida por el propio contribuyente mediante la aportación de pruebas que demuestren lo opuesto.

En este sentido, las autoridades pueden presumir que las operaciones que soportan los comprobantes emitidos por los contribuyentes, que tienen las características referidas, son inexistentes; para lo cual, se establece un procedimiento por el que se les dé a conocer a tales contribuyentes y tengan oportunidad de desvirtuarla.

Este es un punto fundamental, ya que al ser una presunción *iuris tantum*, quien está obligado a desvirtuarla es el propio contribuyente. Así lo ha resuelto la Segunda Sala de la Suprema Corte al analizar la presuntiva de ingresos, en la ejecutoria de la tesis visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, correspondiente al mes de mayo de 2010, página 838.

Asimismo, el precepto en comento establece los efectos que tienen los comprobantes para los terceros que celebraron operaciones con los contribuyentes, cuyos datos se publicaron en la lista y que *no lograron desvirtuar la presunción*, así como la manera que tales terceros pueden corroborar la realización de los actos o actividades que amparan los comprobantes.

Una vez establecido lo anterior, es importante resaltar que estamos frente a dos momentos para que los contribuyentes puedan demostrar la existencia de operaciones.

El primero, contemplado en los párrafos primero a quinto del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, los cuales establecen que las autoridades fiscales presumirán la inexistencia de las operaciones que amparan los documentos que emitieron los contribuyentes que no cuenten con activos, personal, infraestructura, capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes o que esos contribuyentes se encuentren como no localizados. En este caso, la finalidad es verificar que el contribuyente que emitió las facturas, efectivamente haya realizado

las operaciones que se mencionan en estos, y no al tercero que le da efectos fiscales a esos comprobantes.

Un segundo momento se da, conforme al penúltimo párrafo del dispositivo citado, que establece la posibilidad para que los terceros que tengan comprobantes expedidos por los contribuyentes que se encuentran en los supuestos del párrafo primero, acrediten que efectivamente adquirieron el bien o el servicio.

En este contexto, la Suprema Corte resolvió que el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no constituye un procedimiento administrativo sancionador, por lo que no es aplicable el principio de presunción de inocencia, toda vez que no se trata de un procedimiento que tenga por objetivo imponer una sanción, sino por el contrario, estamos frente a un procedimiento con base en el cual se establecen las condiciones para destruir las presunciones determinadas por la autoridad, sin que de este derive en una sanción.

De acuerdo a las resoluciones de nuestro más alto Tribunal, la función de la presunción del 69-B es dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales, de tal manera que resulta legítima desde el punto de vista constitucional, porque corresponde a criterios de razonabilidad, ya que no se establece arbitrariamente y porque admite prueba en contrario. *La presunción se funda en límites objetivos*:

a) No contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes; o *b)* tratándose de contribuyentes no localizados.

Esa presunción se justifica, al tener límites objetivos relacionados con diversas causas derivadas de la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las actividades que ostenta.

La presunción se estableció a favor de la autoridad y el procedimiento se orienta, no a que se demuestre o compruebe la hipótesis de inexistencia; sino, en su caso, a que el particular pueda desvirtuarla mediante la aportación de pruebas. La presunción que corre a favor de la autoridad debe entenderse limitada.

No es un procedimiento de carácter sancionador ni de comprobación, por lo que no puede permanecer indefinidamente, sino que está sujeta a un periodo en el cual la autoridad puede confirmar la presunción inicial, de no ser desvirtuada.

Lo anterior se considera de suma importancia para efectos del criterio que se pretende demostrar, toda vez que el determinar la naturaleza del procedimiento en estudio es fundamental para resolver si la facultad que se establece en el cuarto párrafo, en el sentido de que la autoridad "podrá" requerir más información, es potestativa o reglada.

Se destaca que el numeral en comento no prevé la obligación de la autoridad de acreditar la inexistencia de las operaciones, toda vez que la presunción establecida por el legislador se funda en límites objetivos, tales como no contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes.

En el caso que nos ocupa, de la exposición de motivos del Decreto claramente se advierte que la intención del legislador fue plasmar, en ley, una presuntiva de operaciones inexistentes y no un procedimiento administrativo sancionador que instituya una facultad reglada.

En efecto, de todo lo anterior, se puede concluir que el propósito del legislador, en ningún momento fue prever una obligación de la autoridad de solicitar a los contribuyentes la información adicional respecto al procedimiento contenido en el Artículo 69-B, pues se insiste, dicha potestad es discrecional.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia ha definido que cuando el legislador concede a una autoridad la facultad de decidir, a su juicio, los asuntos de su competencia, se refiere al uso racional de la facultad de resolver en conciencia, esto es, sin sujeción a determinadas reglas legales; pero sin apartarse de las reglas más elementales de la lógica, porque de lo contrario, llegaría a apreciaciones y conclusiones absurdas, lo que seguramente no fue la intención del legislador[3].

[3] Tesis sin número consultable en el *Semanario Judicial de la Federación*, tomo LXXI.

De esta manera, los diversos criterios jurídicos establecidos por el Poder Judicial de la Federación coinciden en que el fundamento principal de las facultades discrecionales es la libertad de apreciación que la ley otorga a las autoridades para actuar o abstenerse, con el propósito de lograr la finalidad que la propia ley les señala, por lo que su ejercicio implica necesariamente, la posibilidad de elegir entre dos o más situaciones.

En virtud de todo lo anterior, podemos concluir que –derivado de la naturaleza del procedimiento previsto en el Artículo 69-B– la potestad a que se refiere el cuarto párrafo, respecto a la posibilidad de la autoridad para requerir mayor información al contribuyente, dentro de los primeros veinte días del plazo que tiene para resolver, no es una facultad reglada sino discrecional, por lo que basta que la autoridad motive las razones de fondo para considerar por qué el contribuyente, con la información proporcionada, no logró desvirtuar la presuntiva legal de inexistencia de operaciones.

IV. CONCLUSIÓN

La facultad contenida en el cuarto párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, consistente en que la autoridad fiscal puede requerir información o documentación adicional al contribuyente, para resolver lo que en derecho proceda, en relación con el mecanismo previsto en el precepto de mérito, que tiene como finalidad determinar la existencia de operaciones amparadas en comprobantes en relación con los que haya detectado su emisión, no debe interpretarse en el sentido de que dicha atribución es obligatoria, por lo siguiente:

a) Al tratarse de una presunción *iuris tantum*, es el contribuyente el que tiene la obligación de desvirtuar la presuntiva;

b) En el mecanismo señalado se establecen cargas y periodos probatorios determinados para el contribuyente, en plena observancia a sus derechos de defensa; y

c) Ello implicaría otorgar una nueva oportunidad para el contribuyente, en contravención al objetivo fundamental del Artículo en estudio, consistente en

brindar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento de sus obligaciones formales y materiales.

En consecuencia, la facultad de requerir información adicional debe concebirse discrecional y limitada a los medios de convicción previamente aportados por el interesado, sin posibilidad de constituir nueva evidencia, esto es, que dicho requerimiento potestativo resultaría dable, solo para clarificar la información y documentación proporcionada.

Problemática en la aplicación de lo dispuesto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Martha Gladys Calderón Martínez

Problemática en la aplicación de lo dispuesto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Martha Gladys CALDERÓN MARTÍNEZ[1]

A finales de 2013 se dieron importantes modificaciones a distintos ordenamientos fiscales, como fueron la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código Fiscal de la Federación, entre otros, y estas se hicieron por las reformas estructurales propuestas por el Ejecutivo Federal.

En esta oportunidad únicamente nos avocaremos al análisis de lo que dispone el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual se adicionó a dicho ordenamiento y entró en vigor el 1° de enero de 2014, texto que estuvo vigente hasta el 25 de julio de 2018.

En la "Exposición de Motivos" de dicho ordenamiento específicamente se dijo que su inclusión era para hacer frente a los esquemas agresivos de evasión fiscal que venían implementando algunos contribuyentes, a través de la adquisición de comprobantes fiscales, con lo que generaban en su beneficio un efecto fiscal, como son: deducciones, acreditamiento del impuesto al valor agregado, o el impuesto especial de producción y servicios; en estos últimos, los contribuyentes hacen compensaciones o solicitan la devolución de los mismos; acreditan pérdidas fiscales; disminuyen la participación de las utilidades a los trabajadores, todo esto por el tráfico de comprobantes fiscales con los que facturan operaciones inexistentes o simuladas.

[1] Magistrada de la Quinta Sala Regional Metropolitana.

Ante este panorama la autoridad propuso implementar controles de seguridad y requisitos más rigurosos, para así contrarrestar la emisión y uso de estos comprobantes falsos.

Con dicho Artículo se facultó a la autoridad fiscal para que pudiera llevar a cabo un procedimiento con el que presumiera la inexistencia de las operaciones avaladas con comprobantes fiscales emitidos por un proveedor que no cuente con los activos necesarios para ello, ni reporten personal, infraestructura ni capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir los bienes, así como para comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien dicho proveedor no se localice.

Una vez detectada alguna o algunas de las problemáticas anteriores la autoridad notificará mediante buzón tributario, en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria esa circunstancia al contribuyente, quien gozará de un término de quince días para realizar las manifestaciones que considere y podrá exhibir las pruebas conducentes, a fin de desvirtuar lo que la autoridad le imputa; posteriormente, en un término de cinco días, la autoridad tenía que valorar las pruebas y defensas hechas valer, y emitir la resolución que al ser negativa al contribuyente, es decir aquellos que no pudieron desvirtuar las imputaciones, debían publicarse en los mismos medios, dado que se presumen operaciones inexistentes. Y por tanto, todas las operaciones amparadas con dichos comprobantes fiscales no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Una vez publicada la resolución, los contribuyentes que hayan dado algún efecto fiscal a los comprobantes considerados que avalan operaciones inexistentes, tienen treinta días contados a partir de la publicación, para acreditar a la autoridad que efectivamente adquirieron o recibieron los bienes que respaldan los comprobantes, y de no ser así, procederán a corregir su situación fiscal mediante declaración o declaraciones complementarias. En caso de que no se corrija esta situación, la autoridad está facultada para determinar el crédito fiscal correspondiente.

Por último, el precepto mencionado señala que se considerarán para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, como actos o contratos

simulados, a las operaciones inexistentes amparadas con los comprobantes fiscales observados.

Este procedimiento se enfrentó al inconveniente de que fue genérico, además de que no establecía el término que tenía la autoridad para emitir y notificar su pronunciamiento, cuestión que fue resuelta por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con tres votos a favor y dos en contra, al resolver el amparo directo en revisión 3827/2017, determinando que no se violaba el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes, pues si bien el legislador omitió señalar el plazo que comprendía la valoración de la información y notificación de la resolución, no transgredió derechos fundamentales de los contribuyentes ni perjudica su defensa y que, en el caso, el término para que la autoridad emita su resolución es el determinado en el Artículo 67, relativo al plazo de la caducidad de las facultades de comprobación de cinco o diez años, según corresponda.

El 25 de junio de 2018, se reformó el Artículo en estudio, en el que se incluyó el derecho del contribuyente a solicitar una prórroga para la presentación de pruebas, misma que podrá solicitar por medio del buzón tributario, la cual se otorga sin que medie respuesta de la autoridad.

Por su parte la autoridad podrá requerir documentación e información adicional, dentro de los primeros veinte días del plazo que tiene para emitir su resolución. El contribuyente tendrá diez días para atender el requerimiento, lo que hará por buzón tributario. Durante el plazo otorgado al contribuyente para que cumpla con el requerimiento, se suspenderá el cómputo de los cincuenta días, el cual se reanudará al día siguiente a que venza el referido plazo.

Con esta reforma se otorga a la autoridad un plazo no mayor a cincuenta días para que valore las pruebas y defensas que el contribuyente haya hecho valer, y notifique su resolución a través del buzón tributario, con lo que se da seguridad jurídica al gobernado. Así mismo, precisa a la autoridad que, de no efectuar la notificación dentro del término indicado, quedará sin efectos la presunción de inexistencia respecto de los comprobantes fiscales digitales por Internet, o también llamada factura electrónica, observados.

La reforma expresa que publicará trimestralmente, en el Diario Oficial de la Federación, así como en la Página de Internet de la autoridad fiscal, el listado de los contribuyentes que fueron exitosos en lograr desvirtuar los hechos que se les imputaron, así como los que obtuvieron resolución favorable en el recurso de revocación o sentencias firmes que hayan dejado sin efectos la resolución. Con esta adición se tiene una relación completa porque se precisan a los contribuyentes que lograron desvirtuar su presuntiva de inexistencia como de aquellos a los que se considera que facturan operaciones inexistentes y, por tanto, no pueden tener ningún efecto fiscal y obligan a los causantes que hacen uso de estos, a regularizar su situación, sea acreditando la materialidad de las operaciones o pagando las contribuciones correctas sin obtener ningún beneficio con dichos comprobantes, o esperar a que la autoridad les determine los créditos correspondientes cuando sean revisados.

Con este procedimiento la autoridad pretende frenar el fraude mediante el tráfico de comprobantes fiscales, pero en la práctica, a los contribuyentes que hicieron uso de esos comprobantes fiscales, les ha resultado difícil demostrar ante el sistema de Administración Tributaria haber recibido los bienes o servicios, es decir, la materialización de estas, dado que se torna en muchos casos subjetiva.

A nuestro juicio, este precepto, si bien tiene una finalidad que redunda en beneficio de todos los gobernados, también es cierto que la autoridad, con el fin de evitar el fraude fiscal generaliza, con lo que se afecta a una gran mayoría de contribuyentes a quienes las pequeñas empresas les prestan servicios o venden bienes, sin contar con toda la capacidad y estructura que solicita la autoridad, sin que ello implique que estén simulando operaciones o comercializando comprobantes fiscales.

Así mismo, consideramos que debe estar debidamente motivada y comprobada la detección que haga la autoridad, respecto a su sospecha de que se trata de operaciones inexistentes, a fin de que los particulares puedan estructurar su defensa y a futuro tengan un parámetro a seguir al hacer sus transacciones, sin que se pretenda que los contribuyentes realicen una auditoría a cada uno de los proveedores con los que contraten, para así determinar que efectivamente es una empresa legalmente constituida, que cumple con todas y cada una de las obligaciones a que está sujeta;

porque sería una labor insalvable, siendo esa una de las tareas fundamentales del Servicio de Administración Tributaria, el cual con su aparato gubernamental tendría que realizarla.

Con el listado trimestral que se propone en esta reforma, el cual contempla la totalidad de los contribuyentes que lograron acreditar la materialidad de las operaciones que realizaron y que se consideraron presuntamente inexistentes, así como aquellos a los que sus comprobantes se dejaron sin efectos fiscales, al considerarse que ampararon operaciones inexistentes; el mismo permitirá contar con un catálogo de empresas a las cuales se pudiera acudir para alguna transacción, a fin de no caer en algún incumplimiento.

Máxime en el caso, se ha concluido insuficiente que se cuente con los comprobantes fiscales que cumplan con todos los requisitos previstos en las Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación; que lleve las pólizas de registro contable, relacionadas con sus estados de cuenta bancarios, sino que debe demostrarse fehacientemente la ejecución o materialización de las operaciones, cuestión que al no estar delimitada, se presta a la apreciación subjetiva de la autoridad, tratando en forma desigual y con el mismo racero a todos los contribuyentes.

Por otra parte, la autoridad ejerce sus facultades de presuntiva de inexistencia de operaciones en un rango muy amplio, cinco y diez años, dejando en desventaja a los contribuyentes, quienes deberán acreditar que la operación tachada de inexistente se realizó efectivamente y con una empresa que se encontraba registrada y operaba correctamente en la época que se hizo, no obstante que cuando se ejercen las facultades esta ya no exista y sin que ello implique que contrató mal o no recibió el bien o servicio, porque sabemos que las pequeñas empresas se establecen y por lo difícil del mercado, la economía, la corrupción o la falta de empeño de los socios, desaparecen en un breve término, pero en su oportunidad fue una entidad que cumplió su cometido y apegada a la ley, sin que por ello se pueda decir, válidamente, en vista de que a la fecha no se localiza, se concluya que sus operaciones fueron inexistentes y, por ende, se castigue fiscalmente a la diversa empresa que contrató

sus servicios, además de que sería difícil que esta última recabara el comprobante de que se dio de baja ante el registro por su disolución.

También, sería bueno que se emitiera un compendio en el que se condensaran las formas en las que se logró en cada caso acreditar esa materialidad y establecer así precedentes orientadores tanto al contribuyente como para el personal de la Administración Tributaria ante quien se hará el acreditamiento y se justificará la materialidad, logrando así un marco del cual se partiera y afianzaran confiablemente las partes, y se fuera dejando de lado la subjetividad imperante de ambas partes.

Con estas acciones consideramos se lograría incentivar que el actuar de las pequeñas empresas proveedoras, los contribuyentes contratantes, así como el personal que labora en el sistema de Administración Tributaria fuera más sistemático, pragmático y con ello se lograra evitar se comercie en gran medida con comprobantes apócrifos, dado que se pondrían al alcance de los contribuyentes cumplidos, los elementos necesarios para apegarse a la ley y evitar así muchísimos sobresaltos, puesto que los contribuyentes interesados en cumplir adecuadamente sus obligaciones, quieren tener clara la normatividad a observar, para no incurrir en desacato a la legalidad.

Por último, es necesario señalar que el contenido del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente en 2019, específicamente está dirigido a aquellos contribuyentes que expiden los comprobantes fiscales y a los que, derivado de la fiscalización iniciada a los contribuyentes, a quienes los expidieron, se les solicita acrediten que cuentan con los activos, el personal, la infraestructura o capacidad material directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar y entregar los bienes que amparan sus comprobantes, a fin de desvirtuar el posible fraude tributario que se les presume, dado el análisis a sus declaraciones y movimientos contables que reportan.

Ante esta solicitud de información, el particular que expidió los comprobantes tendrá que acreditar su legal funcionamiento, sea directa o indirectamente, y con ello controvertir la presunción hecha por la autoridad relativa a la inexistencia de dichas operaciones.

En caso de que el contribuyente que expidió dichos comprobantes no pueda acreditar que efectivamente cuenta con los medios para haber proporcionado los servicios o bienes, y en caso extremo, está no localizable, la autoridad podrá incluirlo en su listado de contribuyentes incumplidos.

Por su parte, la autoridad ante este no acreditamiento, podrá requerir al contribuyente a quien dice le proporcionaron los bienes o servicios, así como los comprobantes fiscales, es decir, al contribuyente inicialmente fiscalizado, acredite la materialización de los servicios o bienes que amparan dichos comprobantes fiscales, es decir, que le fueron efectivamente proporcionados y no existe simulación o inexistencia. Hay que dejar en claro, que la comprobación la deberá hacer con documentos y pruebas diversas a la contabilidad y comprobantes fiscales que reúnan los requisitos fiscales que marca la ley, porque estos no son suficientes para acreditar la materialización que se requiere, sino que debe hacer una concatenación de los distintos controles establecidos por la autoridad, como son las declaraciones informativas y de retención, las que trasversalmente se han establecido para evitar que la hacienda pública se vea dañada con el actuar fraudulento de los contribuyentes; recordemos que también existen otros documentos mercantiles, civiles, y aún los privados, que pueden coadyuvar a justificar que realmente se efectuaron las operaciones.

Ahora bien, si el contribuyente logra acreditar la materialización de los bienes o servicios, entonces, la autoridad reconocerá que las operaciones no son inexistentes y los comprobantes fiscales podrán ser usados para todos los efectos fiscales por el contribuyente. En caso contrario, la autoridad declarará que son inexistentes las operaciones, por ende, no les reconocerá ningún efecto fiscal a los mismos.

CONCLUSIÓN

Con lo anterior, a mi juicio, este precepto otorga a las partes que intervienen en operaciones comerciales un "procedimiento sumarísimo para determinar si se está frente a operaciones inexistentes", salvaguardando la garantía de audiencia y probanza de las partes involucradas.

Con lo dispuesto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se pretende combatir más agresivamente la adquisición y tráfico de comprobantes fiscales, y con ello evitar que las finanzas públicas se vean dañadas.

En efecto, el Servicio de Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, puede presumir ciertas operaciones respaldadas con comprobantes fiscales a los que el contribuyente visitado da efectos fiscales, como son los de acreditar y deducir fiscalmente, como operaciones inexistentes, siempre y cuando conforme a lo dispuesto en el precepto de mérito, lleve a cabo un procedimiento brevísimo, inquiriendo al emisor de los comprobantes acredite contar con los activos, el personal, la infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar y entregar los bienes que amparan sus comprobantes, con lo que desvirtúe el fraude tributario que se le imputa.

Ahora bien, si el emisor de los comprobantes no logra respaldar estas situaciones, o no se encuentra localizable, la autoridad podrá concluir que las operaciones son inexistentes y posteriormente podrá, mediante un acto debidamente fundado y motivado, requerir al contribuyente que pretenda darles efectos fiscales, acredite la realización fáctica de los bienes, productos o servicios que recibió; cuestión que no únicamente debe demostrar con una debida contabilidad y comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, sino también con las distintas declaraciones informativas y de retención establecidas por la autoridad, que son controles transversales que se han introducido para evitar la defraudación fiscal; además, debe apoyarse en otro tipo de información civil, mercantil o de cualquier índole con la que cuente, para así avalar que efectivamente recibió los productos o bienes que respaldan sus facturas.

Elementos demostrativos idóneos para acreditar la materialidad y el papel de la contabilidad contra los comprobantes fiscales

Juan Ángel Chávez Ramírez
Tekua Kutsu Franco Godínez

Elementos demostrativos idóneos para acreditar la materialidad y el papel de la contabilidad contra los comprobantes fiscales

Juan Ángel CHÁVEZ RAMÍREZ[1]
Tekua Kutsu FRANCO GODÍNEZ[2]

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Criterios referentes al valor demostrativo de los comprobantes fiscales.* III. *Medios procedimentales con que cuenta la autoridad para verificar la existencia de materialidad*. IV. *Conclusión*. V. *Fuentes de información*.

I. INTRODUCCIÓN

A través de la normativa fiscal, el legislador ha buscado definir los hechos de la vida social que revelen la capacidad contributiva de los particulares, y siguiendo los principios de proporcionalidad y equidad, previstos en el Artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, sujeta a gravamen actividades de negocios que buscan conseguir un determinado resultado económico.

El hecho imponible produce una obligación tributaria, y ante esto, los contribuyentes asumen las siguientes posturas: cumplen con el deber de autodeterminarse en los términos y requisitos que exige la legislación fiscal; buscan el cumplimiento de sus obligaciones sin reunir con la totalidad de los requisitos o lo hacen de manera deficiente; o bien, intentan ocultar a las autoridades hacendarias la existencia o la exacta cuantía de la obligación.

[1] Magistrado de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
[2] Secretaria de Acuerdos de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

La última postura de ocultamiento se suscita a través de dos conductas que en la práctica las autoridades fiscalizadoras asumen como una misma, la simulación y la elusión fiscal, supuestos en que comúnmente surge la determinación de un crédito que se justifica en la falta de acreditamiento de la materialidad, porque no se demuestra la sustancia económica, o por la insuficiente infraestructura y capacidad productiva para realizar operaciones con efectos fiscales.

Sin embargo, un aspecto importante para desentrañar la naturaleza de la materialidad, como característica de las actividades de negocio, consiste en distinguir la simulación de la elusión, así, en la simulación "existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada"[3]; mientras que en la elusión las operaciones declaradas por el contribuyente no reúnen los requisitos de la exención a la que este se intenta acoger o no quedan fuera de las previsiones normativas por estar en realidad sujetas a tributación.

Ambas figuras tienen en común que con ellas los contribuyentes buscan aminorar total o parcialmente la carga tributaria, presentando declaraciones en las que no existe concordancia entre lo formalizado y la realidad.

II. CRITERIOS REFERENTES AL VALOR DEMOSTRATIVO DE LOS COMPROBANTES FISCALES

La búsqueda del *abatimiento de la simulación y la elusión fiscal ha dado lugar a una panfiscalización* por parte de las Administraciones dependientes del Servicio de Administración Tributaria, las cuales en un principio adoptaron como criterio exigir una descripción exhaustiva en el comprobante fiscal, para autorizar la procedencia de la deducción, o el acreditamiento correspondiente.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación asumió una postura pro contribuyente al dilucidar dos temas primordiales en materia de comprobación fiscal[4]; en primer término concluyó que el requisito previsto en

[3] Palao Taboada, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2009, Colección de Derecho Público y Económico, p. 26.

[4] Tesis 2a./J. 161/2017, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Libro 50, t. I, enero de 2018, p. 355: "COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRAC-

el Artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, consistente en describir el servicio o el uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, se cumple cuando proporcionan la idea general sobre en qué consistió la prestación u objeto.

En segundo, clarificó si la descripción del servicio prestado debía o no constar únicamente en el comprobante fiscal, atendiendo al mismo Artículo 29-A, habiendo otorgado la posibilidad de vincularlos con documentos distintos que contengan los pormenores que permitan determinar lo que integra la prestación del servicio o el objeto sobre lo que se otorga el uso o goce.

Estas consideraciones proveen de protección constitucional a los contribuyentes que sí tienen el ánimo de cumplir con sus obligaciones fiscales, en las condiciones actuales, en que las autoridades fiscales enfocaron su actividad a la detección de comprobantes fiscales expedidos con el objeto de simular operaciones inexistentes, pues en los últimos años detectaron una alta recurrencia de conductas evasivas, con una clara intención dolosa, que incluso implican el desarrollo de una serie de planeaciones fiscales que han repercutido seriamente en la recaudación del Estado.

Al respecto, debe tomarse en consideración que existe un gran número de empresas que proporcionan una multiplicidad de servicios, por lo que es de suma relevancia, para que los comprobantes cumplan su objetivo, provean una idea clara de lo que comprende la prestación que amparan y que los documentos fiscales con los que se adminiculen tengan como finalidad proporcionar los pormenores de los elementos que integran la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, *para lo cual sería conveniente que incluso se variara el formato estándar, por uno específico para los proveedores de servicios*.

En relación con lo anterior, es indispensable que las autoridades fiscalizadoras tomen en consideración que la existencia de las operaciones con efectos fiscales deja un claro rastro a través de diversa documentación que se genera en forma pre-

CIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN".

via a la expedición de los comprobantes fiscales, y *que en sus determinaciones señalen con toda claridad en dónde advirtieron que el flujo económico ha dejado de ser congruente, ya que el comprobante fiscal es en realidad la última expresión de la consumación de la prestación de bienes o servicios.*

Siendo así que, por ejemplo, para la prestación de un servicio es necesario la celebración de un contrato, donde se pacten los términos o la existencia física de los enseres e infraestructura necesarios para que este sea proporcionado en los términos que reflejen los comprobantes fiscales.

Por lo que ante la inexistencia de un registro de documentación suficiente por parte del proveedor, los clientes que pretendan deducir gastos dependerán en primer término de los elementos que contienen los comprobantes fiscales y, en segundo, de los documentos que les sean propios y que evidencien la existencia de las operaciones que respaldan dichos comprobantes.

Otro tema recurrente en la práctica, que se debe considerar, consiste en que *los contribuyentes registran un objeto muy amplio en cuanto a las actividades que realizan*, por lo que en muchas ocasiones su giro comercial puede abarcar la producción de mercancías, cuando en la realidad estas son no son fabricadas de origen, sino tan solo modificadas o revendidas con otra presentación o imagen.

En ese orden expositivo, los comprobantes fiscales constituyen uno de los principales acervos documentales que permiten revelar que el contribuyente ha cumplido con su obligación de autodeterminarse en forma proporcional, ya que consignan elementos que permiten identificar su capacidad para contribuir al gasto público, por lo que sería relevante que los comprobantes fiscales se adecuaran según los servicios o actividades que amparan, pues actualmente tienen características homogéneas, aun cuando los requisitos de descripción podrían variar entre la compraventa de muebles de oficina o aludir la prestación de servicios de asesoría.

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal ha concluido que el requisito previsto en el Artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, consistente en describir el servicio o el uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, se

cumple cuando proporcionan la idea general sobre en qué consistió la prestación u objeto, siendo posible que los pormenores se encuentren en un documento distinto que tenga por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o el objeto sobre lo que se otorga el uso o goce, lo que permite que los contribuyentes se vean protegidos, en relación con una práctica que había sido adoptada en forma reiterada por parte de las Administraciones dependientes del Servicio de Administración Tributaria, dado que para autorizar la procedencia de la deducción, o el acreditamiento respectivo, exigían una descripción exhaustiva en el comprobante.

En un segundo aspecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha otorgado la posibilidad, en caso de que los comprobantes fiscales contengan una descripción que no baste para demostrar las actividades o servicios que amparan frente a las autoridades hacendarias en el ejercicio de las facultades de comprobación, estas puedan requerir toda la información relacionada con la transacción, por lo que es factible concluir que, atendiendo a las particularidades de cada caso, de manera excepcional, es posible que los pormenores de la descripción del servicio contenido en las facturas se contengan en otros elementos de la contabilidad, a fin de determinar la procedencia de la deducción o el acreditamiento.

La expedición de las facturas tiene como principal objetivo comprobar que se llevó a cabo una operación comercial o un intercambio de bienes y servicios con efectos fiscales y, en ese sentido, las características de su contenido, como por ejemplo, una descripción genérica del servicio, tiene un valor probatorio indiciario que puede ser adminiculado con otros documentos que corroboren la existencia de las operaciones.

Siendo así que, por mencionar alguna circunstancia, ante la existencia de un registro de documentación insuficiente por parte de un proveedor, los contribuyentes (clientes) que pretendan deducir gastos dependerán en primer término de los elementos que contienen los comprobantes fiscales y, en segundo, de los documentos que les sean propios y cumplan con el propósito de evidenciar la existencia de las operaciones que respaldan dichos comprobantes.

III. MEDIOS PROCEDIMENTALES CON QUE CUENTA LA AUTORIDAD PARA VERIFICAR LA EXISTENCIA DE MATERIALIDAD

En relación con las características de las operaciones y su vinculación con los comprobantes fiscales, en los últimos años las autoridades hacendarias detectaron una alta recurrencia de conductas evasivas, con una clara intención dolosa, y derivado de lo anterior, enfocaron su actividad a la detección de comprobantes fiscales expedidos con el objeto de simular operaciones inexistentes.

Habitualmente los contribuyentes realizan sus actividades desarrollando planeaciones fiscales que les denoten la menor carga tributaria a fin de obtener mayores rendimientos económicos, sin embargo, a fin de las autoridades cuenten con herramientas normativas para detectar aquellas planeaciones que producen una formalización tributaria que no es congruente con la realidad económica, a través de las recientes reformas en materia tributaria, han sido facultadas, de la siguiente manera:

a) En los procedimientos de fiscalización como revisiones de gabinete o visitas domiciliarias, o electrónicas, pueden revisar que los registros contables reúnan entre otros requisitos la evidencia de materialidad y de no ser así determinar un crédito fiscal, que reste efectos fiscales a las operaciones declaradas.
b) A través de un procedimiento específico previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en que la autoridad una vez que, previamente ha advertido elementos que permiten presumir la inexistencia de las operaciones por las que se expidieron comprobantes fiscales (como por ejemplo una compulsa previa), da a conocer los hechos y elementos al contribuyente otorgándole la oportunidad de desvirtuar tal situación, antes de emitir una resolución que le quite efectos fiscales a los comprobantes frente a cualquier persona.

1. *Comprobación de la materialidad en los procedimientos de fiscalización*

El Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales para comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros

con ellos relacionados hayan cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras 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, en la verificación estarán facultadas para requerir a los contribuyentes que exhiban la contabilidad, los datos, otros documentos o informes necesarios a efecto de llevar a cabo la revisión en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario.

En concordancia con lo anterior, el Artículo 28, fracción I del Código Fiscal de la Federación define cuáles son los elementos que integran la contabilidad, en los siguientes términos[5]:

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

Además, se precisa que en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Es importante destacar la *trascendencia de que existan parámetros que definan con claridad qué elementos adicionales deben formar parte de la contabilidad para reflejar la materialidad de las operaciones*, pues en la práctica se exigen recibos telefónicos, recibos de luz, bitácoras de horarios, controles de agenda entre empresarios y clientes, cotizaciones, cuotas de mantenimiento, y más documentos similares, mismos que en muchas ocasiones los contribuyentes desconocen que deben de resguardar como parte de la contabilidad; y son requeridos en contexto con la facultad de la

[5] Sin referir a las personas que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para usos propios, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero, cuya contabilidad exige parámetros adicionales.

autoridad para solicitar "toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales", lo que a menudo desconocen y que sin duda puede llegar al extremo de generar un estado de indefensión.

Atendiendo a la naturaleza fáctica de la materialidad, en la especificación de estos parámetros, debe tomarse en consideración que el Poder Judicial de la Federación ha sustentado como criterio que, si al realizar una visita domiciliaria la autoridad encuentra que las características del lugar son insuficientes para sustentar las operaciones que el contribuyente afirma se llevaron a cabo en su domicilio fiscal, por carecer de infraestructura, dimensiones o empleados, entre otros aspectos, es válido que presuma su inexistencia[6], por lo que si las características de domicilio fiscal cambian entre el momento en que se expidieron los comprobantes fiscales y aquel en que se verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales, *es indispensable que los contribuyentes conserven como parte de la contabilidad todos los elementos que demuestren la infraestructura, dimensiones o empleados durante el ejercicio en que se expidieron los comprobantes*.

Ahora bien, limitar a la autoridad a comprobar la veracidad en cuanto a la materialidad de las operaciones tomando únicamente el cumplimiento de los requisitos formales, implicaría anular la obligación de que los contribuyentes cuenten con documentación que demuestre los hechos económicos derivados de sus transacciones comerciales, y que con la sola exhibición de registros contables, sin llevar a cabo un mayor análisis, la autoridad fiscalizadora deba estimar procedentes los efectos fiscales que se les haya dado, aun cuando no sean suficientes o coincidan con la realidad material.

En relación con lo anterior, el Artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que, para los efectos del Artículo 28, fracción I del Código, los sistemas y registros contables deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan identificar cada operación, acto o actividad y sus características, re-

[6] Tesis I.4o.A.161 A (10a), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 65, t. III, abril de 2019, p. 1999: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE DEBE DEMOSTRAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES CONSIGNADAS EN ÉSTOS, CUANDO POR LAS CARACTERÍSTICAS DEL DOMICILIO EN EL QUE SUPUESTAMENTE SE LLEVARON A CABO SE PRESUMA SU INEXISTENCIA".

lacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que el registro idóneo debe permitir que los elementos formales y fácticos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas.

Más aún, si se toma en consideración que en la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.)[7], la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación precisó que el cumplimiento de los requisitos aplicables a los comprobantes fiscales no implica que proceda automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretenda.

Con base en lo anterior, se ha sustentado la conclusión de 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 y, si 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 pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución.

De igual manera, partiendo del contenido de la tesis anterior, la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal, emitió la jurisprudencia VIII-J-2aS-62[8], en la que sostuvo 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[9]. Ello, 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, lo cual se vincula con las Normas de Información Financiera A-1, A-2, A-3 y A-4 que establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones.

---

7 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXI, t. I, junio de 2013, p. 601: "COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS".

8 *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año IV, núm. 31, febrero de 2019, p. 31: "IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS".

9 Razonamiento que la Segunda Sección también extiende a las compulsas, por añadidura.

En ese contexto, del análisis al Código Fiscal de la Federación, se puede advertir que solo el Artículo 59, fracción IX, inciso a) hace referencia expresa a la materialidad, al señalar que se considerará que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando este no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite la existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien señalado.

En tanto que las Normas de Información Financiera que establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones, constituyen únicamente un elemento auxiliar a la interpretación de las disposiciones en materia fiscal, en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no solo temas jurídicos, sino también contables y de mecanismos fiscales, en lo que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa.

2. *Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*

En la exposición de motivos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, adicionado en la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, se expresan las razones por las que se introdujeron una serie de importantes modificaciones al Código, entre ellas la inclusión del precepto de trato, que faculta a las autoridades fiscales a declarar, con efectos generales y exclusivamente para efectos tributarios, la inexistencia de las operaciones celebradas por los particulares que han expedido comprobantes fiscales sin contar con la capacidad humana, técnica o material para realizar los actos reflejados en dichos documentos.

La finalidad de este mecanismo ha sido la de combatir el tráfico de comprobantes fiscales apócrifos como estrategia para evadir artificiosamente el pago de contribuciones.

Como se sabe, esta práctica ilegal supone la colocación de comprobantes fiscales que amparan la realización de operaciones inexistentes, o que, habiéndose llevado acabo, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no guarda proporción con las cantidades supuestamente erogadas, de modo que al emplear los comprobantes respectivos como soporte de una deducción o de un acreditamiento, el particular reduce su carga al erosionar la base del tributo, o incluso, se beneficia con la generación de saldos a favor.

Por lo que, a través de esta norma, las autoridades hacendarias poseen la facultad de declarar la inexistencia de las operaciones realizadas por los contribuyentes que han expedido comprobantes fiscales sin contar con los activos, la infraestructura, el personal o la capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes amparados en dichos comprobantes.

Lo que cobra relevancia, ya que como se mencionó al comienzo del presente documento, *en la práctica se vincula a la falta de materialidad como consecuencia directa de la simulación, ya que en efecto existe una apariencia jurídica para encubrir la verdadera realidad disimulada, y es precisamente este aspecto de la materialidad el que se busca verificar a través del mecanismo previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*.

Cabe señalar que *la materialidad en un segundo aspecto se encuentra ligada a la sustancia económica, sin embargo, para tal verificación, la autoridad tiene a su alcance los procedimientos que señala el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación*, ya que este es un elemento que se relaciona con operaciones declaradas por el contribuyente que no reúnen los requisitos de la exención o disminución tributaria a la que se intenta acoger, generando una incongruencia entre lo declarado y la realidad económica.

Ahora bien, en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se estableció un mecanismo especial que condiciona esta declaración de inexistencia al hecho de que no se logre demostrar que efectivamente se llevaron a cabo las operaciones cuestionadas.

Se trata de un procedimiento que comprende dos fases o etapas sucesivas; la primera dirigida a los causantes que emitieron comprobantes sin contar con la capacidad para prestar los servicios o para entregar los bienes de que se trate, o bien,

que no sean localizados, y la segunda, a aquellas personas que hubieran dado algún efecto fiscal a dichos comprobantes.

En el primer caso, se estipula que la autoridad, habiendo advertido que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes, o que no es localizado, presumirá la inexistencia de las operaciones respectivas, y se procederá del modo siguiente:

a) Notificará al contribuyente a través del buzón tributario y mediante publicación en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y el Diario Oficial de la Federación;

b) A partir de la última publicación, el afectado contará con un plazo de cinco días para desvirtuar la presunción que se le imputa;

c) Transcurrido ese plazo, la autoridad fiscal tendrá el mismo plazo de cinco días para valorar las pruebas que se hubieran ofrecido, notificando su resolución a través del buzón tributario;

d) En caso de que no se logre desvirtuar la presunción, el particular será incluido en un listado en el cual se darán a conocer los contribuyentes que se encuentran definitivamente en la situación de inexistencia, y que deberá publicarse tanto en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria como en el Diario Oficial de la Federación, y a partir de ese momento, se considerará que los actos amparados en los comprobantes cuestionados no producen efectos fiscales.

Respecto a la segunda fase se establece que, a partir de la citada publicación, las personas que hubieran dado algún efecto a los comprobantes respectivos dispondrán de un plazo de treinta días para acreditar a la autoridad fiscal que efectivamente recibieron los bienes amparados en los comprobantes o para corregir su situación fiscal a través de las declaraciones complementarias que correspondan.

La consecuencia de no acreditar la realización de los actos u operaciones cuestionados, o de no optar por la autocorrección dentro del plazo legal, será que las operaciones se considerarán como actos simulados, por lo que no solo podrán liquidarse los adeudos que resulten procedentes sino que, además, podrá darse

vista al Ministerio Público, toda vez que la simulación de actos para evadir el pago de contribuciones implica una conducta delictiva.

Por tanto, *este precepto es una norma procedimental* o adjetiva, es decir, de carácter instrumental que tiene por objeto garantizar la eficacia de las normas sustantivas; en el caso, la erradicación del citado tráfico de comprobantes fiscales.

IV. CONCLUSIÓN

Al regirnos por un sistema de autodeterminación de contribuciones, el legislador pretendió que la autoridad fiscal estuviera en posibilidad no solo de detectar las posibles omisiones de contribuciones, sino que pudiera verificar que efectivamente se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho a las que los contribuyentes pretendan darles efectos fiscales.

En ese ámbito de atribuciones, las facturas cumplen una doble finalidad; primeramente, demostrar la adquisición de bienes o la prestación de servicios, y en un segundo objetivo, ser el principal elemento demostrativo de la naturaleza de estos bienes y servicios, y, consecuentemente, permitir a la autoridad hacendaria determinar si estos resultan indispensables en las actividades que realizan los contribuyentes para la procedencia o rechazo de las deducciones fiscales.

Toda operación comercial, ya sea tratándose de la adquisición de bienes o la prestación de servicios, deja un rastro histórico en la contabilidad, por lo que la totalidad de los documentos e información que la conforman, sin lugar a dudas proporcionan en mayor o menor medida los indicios que en forma concatenada permiten conocer que, efectivamente, las transacciones ocurrieron, en qué consistieron y si eran indispensables, atendiendo a la información y documentos de cada caso en particular.

Por tanto, *es menester que en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades hacendarias especifiquen con claridad en qué parte de la cadena traslativa dejó de acreditarse la materialidad* de las operaciones.

De esta manera, *la materialidad debería regularse enfocada al acreditamiento y congruencia entre el registro contable y lo tangible de las operaciones, únicamente entre cliente y proveedor*, evitando que los contribuyentes puedan sufrir las consecuencias

jurídicas de que los terceros con quienes se relacionan no cumplan adecuadamente con sus cargas fiscales, y que ello les genere una presunción de inmaterialidad que muy difícilmente estén en aptitud de desvirtuar.

Por otra parte, también debe considerarse que con las reformas a los Artículos 29-A y 69-B del Código Fiscal de la Federación, a partir de diciembre de 2013, quedaron atrás percepciones como el que baste la factura y el estado de cuenta para acreditar la existencia de una operación de implicación fiscal; postura que facilitó por años la colocación de comprobantes fiscales que amparaban la realización de operaciones inexistentes o que no guardaban proporción con las cantidades supuestamente erogadas.

Además, no puede dejarse de considerar que la metodología que se establecía con anterioridad a las reformas exigía un menor control contable, y que en la práctica una gran cantidad de contribuyentes no tienen el soporte, orden y control interno que exige la mecánica de acreditamiento implementada a partir de 2014, lo que podría tener como consecuencia que empresas que cumplen a cabalidad y de buena fe con sus obligaciones, se vean afectadas con resoluciones de la autoridad fiscal que declaren inexistentes los servicios empleados a terceros, contendiendo jurisdiccionalmente en condiciones de desigualdad.

En contexto con lo anterior, es necesario tener presente que comúnmente existen dos tipos de contribuyentes, primeramente aquellos que con el curso del tiempo han generado estrategias fiscales cada vez más complejas con el fin de obtener beneficios que la evasión fiscal genera; y en segundo término, los contribuyentes que intentan cumplir a cabalidad y de buena fe con sus obligaciones, pero que no están familiarizados con los nuevos esquemas de verificación.

No obstante, existen elementos que sin lugar a dudas distinguen a estos tipos de contribuyentes, los cuales se pueden advertir de la contabilidad, pues como se señaló con antelación, la realización de las operaciones deja un registro que revela su existencia en todos estos elementos; siendo así que cuando se trata de contribuyentes con estrategias de evasión, los elementos de comprobación no serán concordantes; por ejemplo, aun cuando cuenten con facturas y estados de cuentas coincidentes, será difícil que los registros de nómina concuerden, o incluso, forma-

rán parte de la contabilidad de un tercero sin la suficiente justificación, o la infraestructura y activos no serán congruentes con las erogaciones, los terceros relacionados no tendrán la suficiente infraestructura o los registros de insumos no proporcionarán el soporte suficiente; todos estos factores siempre revelarán alguna falta de proporcionalidad al ser vinculados entre sí.

De esta manera, *cuando ocurra una simulación, indefectiblemente dejará de haber una correlación entre lo que sucedió materialmente (registrado en la contabilidad) y lo que se facturó*, ya sea que se trate de una simulación parcial o una total.

Sin embargo, *la panfiscalización de las operaciones fiscales sin criterios claros de regulación en cuanto a los elementos contables que demuestren la materialidad*, podría conllevar a valoraciones subjetivas por parte de la autoridad hacendaria; situación que se hace más compleja cuando en los comprobantes fiscales no se identifica con plenitud el servicio o bien enajenado, sino que se proporciona una idea genérica, pues ello provoca el riesgo de que la autoridad considere que no se trata de servicios o bienes vinculados directamente con el objeto social de la empresa, ni que sean necesarios para generar ganancias.

Ahora bien, si haciendo uso de las herramientas procedimentales con que cuenta la autoridad advierte que las operaciones que constan en la contabilidad no tienen sustancia material, puede determinar su inexistencia exclusivamente para efectos fiscales, es decir, desconocer su eficacia para la determinación, devolución o acreditamiento de contribuciones.

De manera que no necesariamente las autoridades concluirán la falta de materialidad de las operaciones conforme al Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya que este establece un procedimiento específico que permite a la autoridad presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, cuando detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

Consecuentemente, en el ejercicio de cualquiera de sus facultades de comprobación la autoridad fiscalizadora puede, verbigracia, exigir que se demuestre documentalmente cómo fueron aplicados los servicios recibidos por sus proveedores, la descripción, el tipo de servicios, las horas en que se llevó a cabo el servicio, con el objeto de tener por acreditada la materialidad de los hechos consignados en sus comprobantes fiscales; sin embargo, dado que existe laxitud normativa en relación a los elementos que pueden ser solicitados por la autoridad, para este fin, existe un alto riesgo de que en la práctica se deje en estado de indefensión a los contribuyentes ya que, como se mencionó con anterioridad, el criterio de la autoridad se rige bajo ciertos parámetros subjetivos de comprobación.

Por último, *a fin de facilitar la tarea de las autoridades hacendarias y delimitar la laxitud en el ámbito de sus determinaciones sería relevante que, en equilibrio con el principio de la autodeterminación, se dotara a las autoridades de facultades para recaracterizar las operaciones efectuadas por los contribuyentes*, a fin de que se determinen con elementos debidamente regulados prácticas elusivas, evitando que la autoridad utilice como único recurso la falta de sustancia económica, en relación con la verificación de la materialidad de las operaciones, y en cambio se analicen los elementos formales proporcionados por los contribuyentes y se establezca la figura fiscal "idónea" para la finalidad que busca el particular en sus circunstancias reales.

Lo anterior permitiría que se distinguiera con mayor claridad cuándo se está ante una deficiente comprobación, ante la simulación de estos actos para efectos fiscales o la elusión tributaria.

V. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. *Bibliografía*

CRUZ REYES, Leslie Viridiana, *Comprobantes fiscales. Elementos que configuran las actividades inexistentes o simuladas que destruyen su eficacia y validez fiscal,* México, Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo-Universidad Iberoamericana, julio de 2019, Tesis para obtener el grado de Maestría.

MARTÍNEZ GASTÉLUM, Edgardo Adrián, *La legalidad de la facultad de recaracterización de operaciones que utiliza en la actualidad el SAT y la constitucionalidad del Artículo 177 de la LISR en que se sustenta*, México, Thomson Reuters, *https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/la-legalidad-de-la-facultad.pdf.*

PALAO TABOADA, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal,* Valladolid, Lex Nova, 2009, Colección de Derecho Público y Económico.

2. *Otras*

Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación.

IUS. Sistematización de Tesis y Ejecutorias, Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Análisis del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

María Isabel Gómez Muñoz

Análisis del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

María Isabel GÓMEZ MUÑOZ[1]

Como ciudadana mexicana me preocupa el crecimiento desmesurado de la simulación de operaciones que amparan los comprobantes fiscales que expide un presunto contribuyente, que a la postre resulta ser defraudador fiscal y por ende delincuente.

El tema que ocupa, es por demás relevante, debido a las consecuencias de desigualdad que genera respecto de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias, frente a los evasores que simulan tener el carácter de causantes con el claro propósito de evadir el deber constitucional y legal de contribuir al gasto público y obvio de lograr grandes fortunas, que a la vez conllevan perjuicio a la sociedad en general, quien tiene interés legítimo en que las autoridades competentes cuenten con la capacidad presupuestal necesaria para tener la posibilidad de cumplir puntualmente las metas programadas en beneficio de la sociedad que reclama se culminen cada una de estas.

Esta imprescindible herramienta con que cuenta la autoridad, se instala en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en el año 2013, cuyo postulado es reformado en el año 2018, que es materia de análisis en este documento.

Considero que el legislador federal, si bien actúa correctamente al establecer esta herramienta en el Código Fiscal de la Federación, lo hace tardíamente (año 2013), en razón de que la práctica fraudulenta que ocupa, nació varios lustros atrás,

[1] Magistrada de la Séptima Sala Regional Metropolitana.

que cada día se perfecciona y seduce a más particulares y, en algunos casos, a funcionarios fiscales en todo el país, que colaboran en esta práctica fraudulenta.

No se ignora que, la reforma al precepto legal que se analiza ha fortalecido el desarrollo del procedimiento, ampliando plazos para que las partes involucradas estén en condición de cumplir a cabalidad dentro de los tiempos que tienen para actuar en ejercicio de los derechos (contribuyente) y, en ejercicio de las facultades (autoridad); asimismo, otorgando prórrogas a los contribuyentes para cumplir con los requerimientos que dentro del mismo efectúa la autoridad; por último, simplifica el desarrollo del propio procedimiento. Dicho precepto legal dispone en sus dos primeros párrafos lo siguiente:

> Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.
>
> En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Como se advierte, el elemento toral que soporta el procedimiento descrito, es la "*presunción*", que tiene la autoridad de la inexistencia de operaciones simuladas por contribuyentes, emisor y receptor de comprobantes fiscales.

Conforme el Diccionario de la Real Academia Española y la Enciclopedia Jurídica, respectivamente, el vocablo "presunción", se conceptúa gramatical y legalmente como sigue:

Gramatical: "Acción y efecto de presumir"; y, presumir significa: "Suponer o considerar algo por los indicios o señales que setienen".

Legal: "La presunción es legal cuando el legislador mismo infiere de un hecho establecido otro hecho del que no se aporta la prueba. La presunción legal es simple cuando puede ser combatida con la prueba en contrario. Cuando la presunción no puede ser combatida con una prueba en contrario, se la califica de irrefragable.

Las presunciones simples se llaman también *juris tantum*[2]. Las presunciones irrefragables se dice que son *juris et de jure*."

"Las presunciones se aplican sobre todo a los hechos jurídicos, y convierten en derecho lo que no es más que una suposición fundada en lo que generalmente ocurre *(in eo quod plerumque fit)"*.

El fundamento lógico de las presunciones reside en que la dificultad de la prueba podría hacer perder muchas veces un derecho, de tal manera que la obligación de demostrar el hecho que podría destruir la presunción recae sobre quien lo alega y no en quien invoca la norma que lo ampara.

Estas presunciones, que se llaman legales porque derivan necesariamente de la ley, no deben ser confundidas con las presunciones simples o del hombre, que se admiten y utilizan frecuentemente en los juicios para averiguar la verdad de un hecho mediante razonamientos deductivos.

En el caso, se está en presencia de una presunción legal *juris tantum*, en razón de que la ley establece la atribución de la autoridad para inferir el hecho de que un contribuyente ha estado actuando al margen de la ley, es decir, precalifica al emisor de los comprobantes fiscales, quien tiene expedito el derecho de probar lo contrario.

Del contenido de los párrafos primero y segundo, del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se advierten los elementos constitutivos de la presunción legal que se reducen a lo siguiente:

---

[2] "*Juris tantum*. La afirmación o conjetura legal que puede ser destruida por prueba en contra; como la gratuidad en el mandato civil, si no consta o se pacta lo contrario, violenta o vehemente. La fundada en indicios o conjeturas tan poderosos, que no dejan lugar a dudas".

a) Facultad de verificación de la autoridad respecto de un contribuyente;
b) Hecho detectable atribuido a un contribuyente que puede llevar a otro hecho;
c) Emisión de comprobantes fiscales sin justificar la operación que los ampara;
d) Presunción de la inexistencia de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales.

Entonces, la materia de las operaciones simuladas está constituida por la verificación de la autoridad a los activos, personal, infraestructura o capacidad material de todos los contribuyentes involucrados en las operaciones que amparan los comprobantes fiscales.

Los elementos demostrativos consistentes en la revisión de la contabilidad contra los comprobantes fiscales, es posible que derive de la práctica de una visita domiciliaria a los contribuyentes involucrados, cuyo otro propósito es detectar si continúan desarrollando las actividades propias de su objeto y, en su caso, tener la certeza de que se encuentran no localizados, sin descartar la posibilidad que continúen operando bajo diversa razón social; incluso, efectuar la revisión de documentos en general, incluidos los contratos de prestación de servicios celebrados entre ambos contribuyentes y de esta manera agilizar el procedimiento y definición última de su situación fiscal, toda vez que en muchos casos son simuladores que cambian en cada operación los datos del contribuyente con el propósito de continuar orquestando el fraude fiscal, que evidentemente aqueja al país en general.

La contabilidad y los comprobantes fiscales por sí mismos no son suficientes para detectar si existe o no simulación, lo que no significa que carecen de valor, pues solo son dos medios probatorios respecto de la materialidad de operaciones, entre el cúmulo de otros, que necesariamente deben agotarse a fin de dar certeza jurídica de la actuación de la autoridad.

En principio, la autoridad sí cuenta con atribuciones para cuestionar genéricamente la materialidad en los procedimientos de verificación, en razón de que

el ejercicio de tal atribución conlleva exclusivamente a presumir la inexistencia de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales con apoyo en los elementos con los que cuenta; de otra forma, el resultado de la acción de la autoridad destruiría la presunción para construir la verdad legal.

No obstante y con el propósito de salvaguardar los derechos que asisten a los contribuyentes que están en situación presumible, es necesario que la autoridad enriquezca los elementos que determina el legislador y la jurisprudencia emitida por los órganos jurisdiccionales competentes; a mi entender personal, con el propósito fundamental de motivar debidamente el inicio del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, como puede ser a través de la práctica de visita domiciliaria y revisión de gabinete respecto de actos o contratos celebrados por el emisor y el receptor de los comprobantes fiscales que justifiquen el objeto de los mismos, del gasto que ocasionaron, que esté registrado en la contabilidad de quienes convinieron en los mismos, y otros diversos que surjan del ejercicio de la actividad que desarrolla la autoridad, que bien abonan a que esta se fortalezca con la experiencia adquirida en cada caso.

Siendo que, lo que más interesa a la sociedad en general, es eliminar la práctica ilegal de contribuyentes, que más bien, son delincuentes fiscales por infringir las disposiciones constitucionales y legales en la materia.

En principio, aun cuando los comprobantes fiscales devienen de actividades inexistentes, si reúnen los requisitos legales para la expedición, conservan valor probatorio; sin embargo, únicamente producen efectos jurídicos provisionales, situación que es susceptible de producir efectos definitivos y absolutos, debido al acreditamiento ante la autoridad de la existencia de las operaciones que avalan dichos comprobantes fiscales o de la determinación jurisdiccional definitiva cuando el contribuyente acude ante los tribunales competentes a defender su postura legal.

Por otra parte, las atribuciones ejercidas por la autoridad y la temporalidad entre el momento en que se expidieron los comprobantes y aquel en que ocurre la verificación del procedimiento, previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de

la Federación, en un primer momento no restringe las defensas del contribuyente, si se considera que el legislador dispuso expresamente en el diverso numeral 67, penúltimo párrafo del propio Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

> Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:
> ...
> Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.
> ...

Norma legal que se relaciona con la figura de defraudación fiscal prevista en los Artículos 108, primer párrafo, y 109, fracción IV, ambos del Código Fiscal de la Federación; es decir, la actuación de un contribuyente que simula operaciones por las que emite comprobantes fiscales que a la postre resultan inexistentes, podría incurrir, además, en responsabilidad penal.

Esto es, no existe precepto legal que inhiba a la autoridad ejercer las atribuciones en comento por el transcurso del tiempo; por el contrario, el párrafo del precepto antes transcrito, expresamente dispone que no caducan las facultades de la autoridad en la materia.

No obstante lo anterior, las defensas legales que asisten al contribuyente, se conservan incólumes, las cuales para lograr su efectividad deben intentarse en los plazos que marca la propia ley; a saber, el contribuyente tiene a su alcance los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo.

No se ignora que existe la posibilidad que, debido a la temporalidad del ejercicio de las facultades de la autoridad, el contribuyente pueda ver limitadas las defensas legales y constitucionales que le asisten por razones diversas, entre otras, que carezca de elementos probatorios para desacreditar la presunción de inexistencia de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales, o el contribuyente receptor de estos no mantiene los bienes materia del acto jurídico (contrato) que motiva la relación de ambos; más aún, si el contribuyente no conserva los docu-

mentos relativos a su contabilidad y medios probatorios que acreditan lo asentado en ella, pues no se debe olvidar que en términos del Artículo 30, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, tienen el deber de conservar dichos elementos durante un plazo de cinco años bajo las reglas descritas en el mismo.

Definitivamente, ahí se restringe la defensa del contribuyente e impacta en esta, máxime que el perjuicio evidente que se le causa ante la presunción de ser evasor del pago de impuestos y simulador, puede prosperar y ser calificado como defraudador fiscal, cuando no lo sea, y asumir las consecuencias que de ello deriven.

Ante este panorama, es imperativo que el legislador establezca un plazo razonable en el que la autoridad debe actuar (investigando), so pena de que caduquen las facultades en la materia, con el propósito toral de salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes, pues si a la postre no resulta cierta la presunción de la autoridad, el contribuyente que está en esta situación, debe gozar de los mismos derechos y prerrogativas de toda persona, en observancia estricta al *principio de igualdad*, previsto en el Artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

No pasa desapercibido, que en el supuesto de que la autoridad resuelva el procedimiento de investigación, contrario a los intereses del contribuyente investigado; este no queda en estado de indefensión absoluta, toda vez que la consecuencia que deriva de la decisión última de la autoridad fiscal, se encuentra sujeta a lo dispuesto en los Artículos 92 y 100 del Código Fiscal de la Federación, conforme los cuales el plazo para que prescriba el derecho de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para formular la querella ante el órgano competente, prescribe en el plazo de cinco años que se computará a partir de la comisión del delito.

En relación a lo previsto en el Artículo 69-B, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente receptor de los comprobantes fiscales contará con treinta días siguientes al de la publicación, para acreditar ante la autoridad que adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los citados comprobantes, o bien procederá en el mismo plazo a corregir su situación fiscal.

Derivado de dicho mandato, el contribuyente receptor que no corrija su situación fiscal en los términos indicados por el legislador, se hará acreedor a que la autoridad competente determine a su cargo los créditos fiscales correspondientes.

Para este propósito, la primera notificación que se haga al receptor de los comprobantes fiscales cuestionados, debe ser a través de un oficio personal dirigido a su buzón tributario, a fin de garantizar el derecho de audiencia que le asiste.

Lo anterior denota que el procedimiento iniciado contra el contribuyente emisor, y una vez concluido, es distinto al que puede instaurarse al contribuyente receptor; esto no implica que ambos se encuentren involucrados en el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y que puedan incurrir en el delito de defraudación fiscal.

En cuanto a las pruebas aportadas ante la autoridad por las partes interesadas en este procedimiento, como en las instancias jurisdiccionales que se intenten, jurídicamente no es debido privilegiar ni alterar el sistema de valoración probatorio a fin de salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes, por mucho que los presuntos defraudadores fiscales, al final, resulten auténticos delincuentes.

Por último, es permisible que la autoridad observe lo dispuesto en diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, que abonen al desarrollo del procedimiento que se analiza; entre otras, el Artículo 59, fracción IX del Código Fiscal de la Federación, que si bien refiere y aplica a operaciones de exportación, puede ser utilizado, considerando que en muchos casos, la actividad del contribuyente es la exportación de bienes, ha sido detectada por la autoridad como simulación, así permite se observe lo dispuesto por dicho precepto, aun cuando se esté ventilando el procedimiento que establece el Artículo 69-B del propio Código.

En mi percepción, visualizo que la actuación de la autoridad es cada vez más sólida y sostenible jurídicamente, lo que contribuye a alcanzar el propósito que la ley prevé e interesa a la sociedad en general, erradicar la práctica delictiva, que lacera a nuestro país; sin descuidar al personal encargado de llevar a efecto el procedimiento de investigación respectivo, con el propósito fundamental de que se efectúe con estricto apego a la normatividad y, en su momento, tal actuación sea sostenible en las instancias legales y constitucionales que se intenten, y desde luego no incurrir en prácticas ilegales en contubernio con los contribuyentes simuladores.

Notas para la discusión sobre la materialidad de las operaciones con efecto fiscal

César Octavio Irigoyen Urdapilleta

Notas para la discusión sobre la materialidad de las operaciones con efecto fiscal

César Octavio IRIGOYEN URDAPILLETA[1]

I. INTRODUCCIÓN

Las obligaciones tributarias, desde la perspectiva del objeto de la conducta que el sujeto pasivo debe realizar en favor del sujeto activo, se clasifican en dos grandes apartados: las sustantivas y las formales. Aquellas cuyo objeto implica una conducta consistente en dar (realizar la entrega de dinero o el pago correspondiente), se les conocen como obligaciones jurídicas tributarias sustantivas; mientras que las que tienen por objeto una conducta consistente en hacer, no hacer o tolerar son denominadas obligaciones jurídicas tributarias formales. La denominación como sustantiva obedece al hecho de que la finalidad de tal obligación es precisamente brindarle recursos al Estado para financiar sus múltiples actividades, mientras que las obligaciones formales son aquellas que sirven para vigilar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas.

Así, conforme al Artículo 36, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, una de las obligaciones del ciudadano de la República consiste en inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista, y para ello, el numeral 27 del Código Fiscal de la Federación regula la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes de todas las personas físicas y morales que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban.

[1] Magistrado de la Sala Especializada en Juicios en Línea.

La verificación del cumplimiento de las obligaciones (ya sean sustantivas o formales) a cargo de los contribuyentes, la realizan las autoridades fiscales conforme a las facultades de comprobación de que están investidas, según el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, cuyo ejercicio les permiten requerir y revisar a los contribuyentes diversa información y/o documentación, para concluir si se han cumplido con las obligaciones a cargo del contribuyente revisado, y en caso contrario, determinar las omisiones correspondientes y sancionar conforme a derecho.

II. PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES

En los últimos años ha sido reformado el Código Fiscal de la Federación para fortalecer las facultades de comprobación de la autoridad y combatir esquemas agresivos de evasión fiscal, que afectan gravemente la recaudación, como en su momento lo fue la utilización de comprobantes fiscales apócrifos, con la finalidad de erosionar la base gravable del impuesto, al deducir y acreditar cantidades que amparaban dichos comprobantes, pero la autoridad no contaba con instrumentos eficaces para afrontar estas conductas, incluso con los controles de seguridad y requisitos de deducibilidad que solo temporalmente persuadían la evasión; pero las prácticas de los evasores fiscales se perfeccionaron al incurrir en el tráfico de comprobantes fiscales, esto es, la utilización de estos pero que reúnen completamente los requisitos de deducibilidad establecidos en la ley, relacionándolos incluso con flujos de dinero, pero las operaciones que amparan no tienen sentido lógico, ya que carecen de sustancia económica o razón de negocio, por lo que la autoridad duda de la materialidad de las operaciones que se pretenden amparar con los comprobantes exhibidos.

La regulación de los comprobantes fiscales se encuentra en diferentes disposiciones de la legislación nacional, pero no obstante que ninguna de ellas la defina, es válido partir de la propia denominación de la figura que nos ocupa, para concluir que al aludirse a un "comprobante" estamos en presencia de un medio que acredita o demuestra algo, aunado a que nuestro máximo Tribunal expuso 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..."; y concluyó en la tesis CLXXX/2013 que, "los comprobantes fiscales sirven para cumplir no sólo con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece en lo general, sino para dejar constancia fehaciente –principalmente documental o por cualquier otro medio verificable– de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente". La tesis que nos ocupa dicta lo siguiente:

> COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES. 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. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.
>
> 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[2].

[2] Tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Décima Época, t. I, mayo de 2013, p. 524.

En específico, el Código Fiscal de la Federación señala sobre el tema que nos ocupa: *a)* en su Artículo 1o., último párrafo, que las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes, por tanto, aunque alguna persona no deba pagar contribuciones, tendrá que, además de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, expedir los comprobantes fiscales que establezcan las disposiciones fiscales aplicables; *b)* en el numeral 27 establece que las personas morales están obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, al referirse a uno de los supuestos en los que procede la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes; *c)* el Artículo 29 establece la obligación para los contribuyentes de expedir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, y los requisitos que deben cumplir este tipo de comprobantes los encontramos en el numeral 29-A.

Por su parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre los comprobantes fiscales establece: *a)* en el Artículo 27, fracción III, que las deducciones deben estar amparadas con un comprobante fiscal; *b)* en el numeral 76, fracción II, refiere en el caso de las personas morales, que los contribuyentes que obtengan ingresos tienen la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen. Por su parte, las personas físicas que tributen dentro del régimen de actividades empresariales y profesionales deben emitir el comprobante fiscal que acredite los ingresos que perciben, de conformidad con el Artículo 110, fracción III de la propia ley; *c)* el Artículo 126 señala que, tratándose de la enajenación de bienes inmuebles, también existe la obligación de emitir un comprobante fiscal.

De acuerdo a lo anterior, el comprobante fiscal se emite a efecto de que la persona que adquirió el bien o recibió un servicio, pueda disminuir el gasto que realizó de los ingresos que obtiene, o en su caso, aminorar el impuesto que a su vez le trasladaron, mientras que la persona que vendió el bien o prestó el servicio deberá acumular el ingreso relativo para pagar los impuestos a su cargo.

Ahora bien, cabe aclarar que, no obstante que el comprobante fiscal satisfaga todos los requisitos formales para su emisión, la autoridad fiscal podrá ejercer sus

facultades de comprobación a efecto de determinar si procede o no concederle el efecto fiscal que pretende darse al invocado comprobante, toda vez que la autoridad fiscal está facultada para verificar si el comprobante fiscal que se aporta como soporte documental de la operación, efectivamente consigna un hecho gravado.

Además, el cumplimiento de los requisitos formales de los comprobantes fiscales, previstos en el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, únicamente tiene como finalidad que los citados comprobantes, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios respectivos, por lo que una vez cumplidos dichos requisitos, estos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que proceda la deducción o acreditamiento solicitado, ya que la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los que sirven, consiste en que aquellos son los medios y éstas una de las posibles consecuencias que pueden tener. Lo anterior, encuentra sustento en la jurisprudencia VIII-J-1aS-52 de la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que es del tenor siguiente:

> COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ESTOS SE PRETENDE.- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CLXXX/2013, definió que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Sin embargo, la autoridad está facultada para verificar si ese soporte documental (factura) efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante

> fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en este, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. En este sentido, el valor probatorio de una factura, siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye[3].

Así las cosas, la autoridad fiscal, conforme al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, goza de facultades de comprobación a fin de verificar 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, por lo que es claro que dichas facultades de fiscalización permiten a la autoridad saber si el contribuyente ha cumplido cabalmente con las disposiciones fiscales a su cargo, sean sustantivas o formales, sin que su ejercicio esté limitado exclusivamente 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 dado los efectos fiscales correctos, en este tenor, es evidente que la autoridad fiscal podrá 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

[3] Tesis VIII-J-1aS-52, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa,* Octava Época, año III, núm. 27, octubre de 2018, p. 103.

documentó en su contabilidad y en el caso que advierta que son inexistentes, determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario.

Ahora bien, el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación señala que la autoridad fiscal está facultada para presumir la inexistencia de operaciones amparadas con comprobantes fiscales, cuando detecte que un contribuyente los ha estado emitiendo sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los invocados comprobantes; por lo que en acatamiento al derecho humano de audiencia, deberá notificarse al contribuyente que se encuentra en tal situación, a fin de que en un plazo determinado pueda manifestar lo que a su derecho convenga y aportar las probanzas que estime conducentes para desvirtuar la presunción imputada, respecto a la inexistencia de operaciones amparadas con los comprobantes fiscales que emitió.

De acuerdo a lo expuesto, la autoridad fiscal puede verificar la materialidad de las actividades y operaciones del contribuyente, tanto al ejercer sus facultades de comprobación como al desahogar el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tal y como lo ha expuesto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su jurisprudencia 2a./J. 78/2019 que es del tenor siguiente:

> 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[4].

III. PREMISAS PARA LA DISCUSIÓN

En este orden de ideas, al contribuyente, quien afirma que la actividad u operación cuestionada efectivamente se llevó a cabo, resulta evidente que le corresponde la carga de probarla, porque siguiendo el contenido del Artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, el que afirma un hecho debe acreditarlo, por ende, demostrar la materialidad de las operaciones o actividades es una carga procesal y no corresponde al legislador ni al juzgador indicar a las partes las pruebas que deben aportar para acreditar la invocada materialidad.

[4] Tesis 2a./J. 78/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 67, t. III, junio de 2019, p. 2186.

Lo anterior obedece a que la efectiva realización de las operaciones o actividad cuestionada, corresponde a quien pretende beneficiarse de las consecuencias de los actos en cuestión y que afirma haber participado en ellos, de tal manera que puede aprovecharse de sus consecuencias fiscales, por ende, es claro que conoce no solo la manera en que se realizó la operación, sino incluso por qué se llevó a cabo y con qué objeto, siendo tales cuestiones las que permiten ilustrar sobre el tipo de probanzas que se pueden aportar para demostrar la materialidad en comento; las que en cada caso tendrán una particular forma de valoración, aclarándose que la mayoría de las que puede suministrar un contribuyente serán documentales privadas, las que a efecto de ser eficaces para demostrar un extremo legal, deben ser adminiculadas con otros elementos de convicción, atento a lo dispuesto por el Artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, mismo que dispone lo siguiente:

> Artículo 203.- El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.
> El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202.
> Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado.

Asimismo, debe precisarse que los medios de convicción que se aporten como soporte de las operaciones o transacciones cuya materialidad está en duda, y de las que se pretende la obtención de un efecto fiscal, en gran medida formarían parte de la contabilidad del contribuyente, de tal suerte que no podría argumentarse que se trata de documentación ajena al gobernado, ya que si pretende beneficiarse de los efectos fiscales de las actividades u operaciones cuestionadas, es porque precisamente afirma haber intervenido en ellas, razón por la que no podría afirmar, de entrada, que no conoce cómo probar un hecho en el que participó de manera destacada según su dicho.

Por otra parte, no sería válida la exigencia relativa a que la autoridad fiscal, el legislador o incluso el juzgador, deberían establecer una especie de listado de los elementos necesarios para acreditar en todos los casos la materialidad debatida, esto es, que se fijen lineamientos para determinarla, arguyendo la necesidad de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes y así sepan qué deben o qué pueden aportar, pero se soslaya con tal pretensión que la operación o actividad en controversia, al constituir hechos imputables a los contribuyentes, son ellos quienes al haber participado en ellas (según su aserto), conocen los pormenores de las mismas, desde su preparación hasta su efectiva realización, así como las consecuencias impositivas de su realización; por ende, cada operación o actividad responde a los intereses de quienes participan en ellas, por tanto, si realmente intervinieron en ellas, llama la atención que posteriormente manifiesten el desconocimiento de sus condiciones o la forma de demostrar que efectivamente sucedieron.

En este orden de ideas, las facultades de comprobación permiten a la autoridad fiscal verificar si los actos jurídicos en los que se apoya la pretensión del contribuyente, de brindar efecto fiscal a los comprobantes que aporta, efectivamente se realizaron, pues solo de esa manera será posible comprobar la veracidad de los hechos invocados. Por ello, cuando el fisco estime que los documentos presentados por los contribuyentes amparan operaciones que no se realizaron, pueden presumir la inexistencia de esos actos jurídicos, pero exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique su anulación con efectos generales, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario, por lo que no podrán utilizarse para obtener beneficio fiscal alguno.

En este punto, debe señalarse que los afectados cuentan con la posibilidad de desvirtuar la presunción de inexistencia en comento, aportando tanto en el procedimiento relativo como en los medios de defensa que en su momento hagan valer, las probanzas que estén a su alcance, que demuestren de manera clara que las operaciones cuestionadas efectivamente se llevaron a cabo. En este sentido se ha pronunciado la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la jurisprudencia que es del tenor siguiente:

PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL REVESTIR UNA NATURALEZA IURIS TANTUM, CORRESPONDE A LOS CONTRIBUYENTES APORTAR LAS PROBANZAS A TRAVÉS DE LAS CUALES ACREDITEN FEHACIENTEMENTE LA MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES SUJETAS A LA PRESUNCIÓN.- El ejercicio de las facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, implica que las autoridades fiscales cuenten con atribuciones para averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues solo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Por tanto, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes describen operaciones que no se realizaron, pueden presumir la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario. Ahora bien, la presunción como medio de prueba para sustentar la actuación de la autoridad consistente en desvirtuar el contenido de los documentos exhibidos por los contribuyentes durante el procedimiento de fiscalización, no genera un estado de indefensión para estos últimos, porque, al ser una presunción iuris tantum, de ello deriva que en el propio procedimiento o bien, dentro de los medios de impugnación que la ley le confiere para controvertir la resolución liquidatoria, dichos contribuyentes estarán en aptitud de desvirtuar la presunción respectiva. Para tales efectos, es menester que los particulares exhiban los medios probatorios que acrediten fehacientemente que las operaciones consignadas en los documentos aportados se llevaron a cabo en el ámbito fáctico, deviniendo insuficientes aquellas probanzas tendentes a solo demostrar el registro contable de las operaciones[5].

Por lo tanto, no es necesario que la legislación fiscal defina qué probanzas deben aportarse por los contribuyentes para acreditar la materialidad de las operaciones, pues la operación cuestionada, al ser un hecho de los particulares, debe ser probado por quien lo invoca, máxime que quien conoce sus pormenores es el

[5] Tesis VIII-P-2aS-466, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año IV, núm. 36, julio de 2019, p. 246.

propio contribuyente, por ende, es quien conoce cómo se realizó, cómo se preparó y con qué finalidad, por lo que puede aportar lo que esté a su alcance para demostrarlo, de acuerdo a la naturaleza de la propia operación, lo que es conocido por quien intervino en ella, sin que deba indicarse de origen en la legislación fiscal, lo que debe ser mostrado para acreditar la materialidad de las operaciones cuestionadas, ya que tal aspecto cae en el ámbito de la carga probatoria de las partes.

Por lo expuesto, se proponen las siguientes premisas para la discusión:

a) Los comprobantes fiscales no son idóneos para acreditar la materialidad de las operaciones, precisamente porque el valor probatorio de un comprobante fiscal siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye, porque la finalidad de los comprobantes fiscales, si bien es constituir una constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios, cuando existe la duda respecto a operaciones que no tienen sentido lógico, ya que carecen de sustancia económica o razón de negocio, por lo que la autoridad duda de la materialidad de las operaciones que se pretenden amparar con los comprobantes exhibidos, pese a que estos cumplan con los requisitos formales para su emisión, no servirán para sustentar la deducción o acreditamiento que al amparo de ellos se solicite, ya que la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los que sirven, consiste en que aquellos son los medios, y estas, una de las posibles consecuencias que pueden tener.

b) Para probar la materialidad de una operación, al tratarse de un hecho, deberá ser acreditado por quien lo invoca, bajo la regla de que quien afirma prueba; por ende, la carga probatoria es del contribuyente, quien puede aportar lo que esté a su alcance para demostrar que efectivamente se materializó la operación que señala, sin que sea necesario que la normatividad fiscal precise qué elementos de prueba deban aportarse en todos los casos para acreditar la efectiva realización de la operación.

Materialidad de las operaciones que dan sustento a la solicitud de devolución. Alcance de las facultades de la autoridad para su revisión dentro del procedimiento que prevé el Artículo 22, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación

Martha Fabiola King Tamayo

Materialidad de las operaciones que dan sustento a la solicitud de devolución. Alcance de las facultades de la autoridad para su revisión dentro del procedimiento que prevé el Artículo 22, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación

Martha Fabiola KING TAMAYO[1]

I. INTRODUCCIÓN

La práctica tributaria reciente muestra que, en los últimos años, se han presentado asuntos cuya problemática se centra en determinar si es válido que la autoridad fiscal niegue solicitudes de devolución, bajo el argumento de que el contribuyente no acreditó la materialidad de las operaciones que propician la deducción y generan un saldo a su favor, sin ejercer las facultades de comprobación que enuncia el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, o bien, el procedimiento que refiere el diverso 69-B del mismo ordenamiento.

La divergencia de criterios al respecto se ha presenciado en algunas Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, hasta llegar, en ciertos casos, al Poder Judicial de la Federación[2].

Por tal razón, a colación de mi participación en el Simposio "La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal", acompaño la importancia de generar diálogos sobre el tema propuesto, a fin de que como juzgadoras y juzgadores tengamos la oportunidad de compartir visiones que enriquezcan y unifiquen criterios dentro de este Órgano Jurisdiccional, en pro de la justicia tributaria de este país.

---

[1] Magistrada de la Décimo Primera Sala Regional Metropolitana.

[2] Ver tesis aislada PC.XVI.A. 1 A (10a.), del Pleno en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 46, t. II, septiembre de 2017, p. 1566.

II. MARCO NORMATIVO

Conforme al Artículo 22, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

Por su parte, el sexto párrafo[3] del mismo numeral prevé que, para verificar la procedencia de la devolución, las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios para resolver la solicitud de devolución, siempre que estén relacionados con la misma solicitud y se haga dentro de los plazos legales.

Por otro lado, el Artículo 22, fracción XLVII[4] del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, establece que la Administración General de Auditoría Fiscal está facultada para tramitar y resolver las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco Federal y las que procedan conforme a las leyes fiscales, respecto de los asuntos a que se refiere el presente Artículo, así como solicitar documentación para verificar dicha procedencia y, en su caso, determinar las diferencias.

En ese contexto normativo, si la autoridad fiscal está facultada para verificar la procedencia de las solicitudes de devolución conforme al procedimiento que prevé el Artículo 22, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación, mismas que en muchos de los casos derivan de saldos a favor generados por deducciones que deben regirse por los principios de veracidad y demostrabilidad razonables[5]; entonces, también cuenta con plenas facultades para comprobar la

---

[3] "… Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días, posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma…"

[4] Artículo 22.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal: …
XLVII. Tramitar y resolver las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco Federal y las que procedan conforme a las leyes fiscales, respecto de los asuntos a que se refiere el presente artículo, así como solicitar documentación para verificar dicha procedencia y, en su caso, determinar las diferencias;

[5] Ver amparo en revisión 1718/2006 y amparo directo en revisión 154/2013, ambos de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

materialidad de las operaciones que dan origen a dicha solicitud dentro del mismo procedimiento, precisamente porque tales operaciones son las generadoras de la devolución y sin el análisis de su materialidad se estaría en presencia de simulaciones que desde luego no pueden ser ignoradas y, menos aún, propiciar devoluciones improcedentes en virtud de tal obstáculo.

En otras palabras, comprobar la materialidad de tales operaciones también forma parte de la verificación de la procedencia de la devolución, y por ello considero que la autoridad es competente para revisarlas, aún en el procedimiento que prevé el Artículo 22, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación, sin necesidad de ejercer las facultades de comprobación que refiere el diverso numeral 42 o desahogar el procedimiento contenido en el 69-B del mismo ordenamiento.

Ello, desde luego, siempre que medien requerimientos claros y razonables[6] que permitan al contribuyente atender los cuestionamientos de la autoridad fiscal para demostrar la materialidad de sus operaciones, a fin de que esta cumpla con su obligación de devolver las cantidades que conforme a derecho procedan.

A lo anterior puedo añadir el reciente criterio jurisprudencial 2a./J. 78/2019 (10a.)[7], de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde se concluyó que la autoridad fiscal, al ejercer sus facultades de comprobación, 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, por tratarse de facultades distintas. Esto es así, porque mientras este último procedimiento 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, es decir, detectar a quienes emiten documentos que

[6] Ver tesis aislada I.1o.A.119 A (10a.), del Primer Tribunal en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 27, t. III, febrero de 2016, p. 2184.

[7] Visible en el *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 67, t. III, junio de 2019, p. 2186.

soportan actividades o actos inexistentes, las facultades de comprobación buscan verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dentro de lo que se encuentra que los comprobantes fiscales cumplan con los requisitos normativos, es decir, no se trata de procedimientos excluyentes entre sí.

De esta manera, si se considera que la finalidad del procedimiento que prevé el Artículo 22, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación no es detectar a quienes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes, o bien, comprobar frontalmente el cumplimiento de obligaciones fiscales, sino verificar la procedencia de la devolución, dentro de lo cual es posible revisar la materialidad de las operaciones que le dan sustento; resulta claro que para arribar a esta última conclusión no es necesario agotar previamente alguno de los procedimiento indicados en primer término, pues además de tener propósitos distintos, la verificación de la procedencia de la devolución y el ejercicio de las facultades de comprobación no son procedimientos excluyentes, a reserva de que la autoridad decida llevarlas a cabo, de conformidad con lo previsto por los párrafos octavo y noveno[8] del numeral aludido.

Lo anterior, desde luego, con la salvedad de que el pronunciamiento que al respecto emita la autoridad dentro del procedimiento de devolución, únicamente puede trascender al sentido de la resolución que analice su procedencia, al ser esta la finalidad que llevó al particular a instar y justamente por no haberse agotado formalmente las facultades de comprobación bajo las formalidades constitucionales previstas para ese efecto.

---

[8] "No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos, a que se refiere el sexto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento".

"Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad fiscal inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo sexto del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El citado ejercicio de las facultades de comprobación se sujetará al procedimiento establecido en el Artículo 22-D de este Código".

III. CONCLUSIÓN Y PROPUESTA

Por las razones expuestas, considero que la autoridad fiscal puede verificar la materialidad de las operaciones dentro del procedimiento de devolución, solo para efectos de esta última, siempre que se trate de aquellas que le den origen y se agoten los requerimientos correspondientes, conforme a las facultades contenidas en los Artículos 22, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación y 22, fracción XLVII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Sin que para efectos de lo anterior, resulte obligatorio el ejercicio previo de las facultades de comprobación enunciadas en el Artículo 42 del Código Tributario, o bien, la sustanciación del procedimiento señalado en el diverso numeral 69-B del mismo ordenamiento, pues, en mi opinión, la acción de verificar la procedencia de la devolución contiene en sí misma la posibilidad de comprobar y/o examinar los elementos que le dan sustento, en pleno ejercicio de las facultades mencionadas y con apego al cumplimiento de la obligación de contribuir al gasto público, prevista en el Artículo 31, fracción IV constitucional.

Ello, permitiéndome insistir en que el pronunciamiento que al respecto emita la autoridad, únicamente puede trascender al sentido de la resolución que defina la procedencia de la devolución, al ser esta la finalidad que llevó al particular a instarla y al no haberse agotado formalmente las facultades de comprobación bajo las formalidades constitucionales previstas para ese efecto.

Por eso es que, a mi juicio, resulta conducente proponer una reforma al Artículo 22 aludido, a efecto de que se aclare tal circunstancia y se establezcan los términos que faciliten al contribuyente acceder al reconocimiento de sus derechos y, a la autoridad, el ejercicio de sus atribuciones.

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal

Rosa Angélica Nieto Samaniego

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal

Rosa Angélica NIETO SAMANIEGO[1]

I. LA MATERIALIDAD DESDE LA PERSPECTIVA DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1. *Elementos constitutivos de la presunción legal*

Establecidos en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, resultan ser los siguientes:

a) La emisión de un comprobante fiscal;

b) La persona física o moral que emita un comprobante fiscal, no cuente con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para realizar el (los) acto(s) que ampara(n) dicho comprobante;

c) Esa persona que emitió el comprobante fiscal, se encuentre no localizada.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 51/2015, estableció que la presunción que se realizará por parte de la autoridad, con fundamento en la norma, en cuanto a la inexistencia de las operaciones que se avalan con los comprobantes fiscales emitidos, no es absoluta (*iuris et de iure*) sino relativa (*iuris tantum*), pues admite prueba en contrario; esto es, que puede ser destruida por el propio contribuyente mediante la aportación de pruebas que demuestren lo adverso.

[1] Magistrada de la Sala Regional del Norte-Centro III.

2. *Temporalidad de las atribuciones de la autoridad y de las defensas del contribuyente*

Importa puntualizar teniendo en cuenta el contenido del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se debe atender a dos tipos de contribuyentes, a saber:

a) Las personas físicas o morales que emitieron los comprobantes fiscales (Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas EFOS); y

b) Las personas físicas o morales que hubieren dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales.

No existe en el numeral de trato restricción de tiempo para la autoridad, a efecto de que proceda a ejercer sus atribuciones, con la salvedad, claro está, y teniendo en cuenta los Artículos 5o. y 67 del Código Fiscal de la Federación, la caducidad de sus facultades; por lo que, a diferencia del plazo otorgado a los particulares, que es de quince días para las EFOS y treinta días para los contribuyentes que obtuvieron el comprobante fiscal, la autoridad cuenta con plazo ilimitado con la apuntada restricción, para allegarse de los elementos que le permitan sustentar su presunción de inexistencia de operaciones.

3. *Valor de la contabilidad del contribuyente y de los comprobantes fiscales contra la presunción legal de inexistencia*

Resulta ser un tema de suma trascendencia el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, respecto de los contribuyentes emisores de los comprobantes fiscales o EFOS, que dispone literalmente en su párrafo segundo, lo siguiente: *"… con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos…".*

Luego, la misma porción legal, pero en su diverso párrafo quinto, ahora por cuanto hace a los contribuyentes que pretenden dar efectos fiscales a los comprobantes, señala: *"… contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales…".*

Esto es, no se precisa en dicho numeral cuál o cuáles será(n) los documentos que como parte de la contabilidad, o adicional(es) a ella, cualquiera de los contribuyentes deberá aportar a la autoridad, a efecto de desvirtuar la presunción de inexistencia, de ahí que resulta trascendental que independiente de la documentación –la que fuere– se adminicule entre sí para que al tenor de ella, la autoridad en la instancia administrativa, o bien este Tribunal al resolver los juicios contenciosos, pueda concluir la acreditación de los hechos y/o actos de comercio por los cuales se emitieron los comprobantes fiscales.

Resulta importante indicar que el Poder Judicial de la Federación ya ha establecido en diversas sentencias y tesis, que la existencia de los comprobantes por sí sola no es idónea para acreditar la materialidad de las operaciones, por lo que necesariamente dichos documentos deberán ser adminiculados con otros elementos de prueba fehacientes. Véase la tesis 1a.CXCVII/2013 (10a.), sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS".

Dado que el procedimiento del precepto 69-B ha ido cobrando fuerza con el paso de los años, en los juicios que ante este Tribunal se resuelven, se han advertido una pluralidad de supuestos, y, por ende, de pruebas para acreditar la materialidad de las operaciones.

Además, importante es tener en cuenta la calidad del contribuyente que intente desvirtuar la presunción de inexistencia, pues no serán los mismos elementos probatorios para quien expidió los comprobantes, pues en su caso, será claro que este deberá acreditar precisamente lo que imputa la autoridad como inexistente, a saber, que cuenta con los activos, el personal y la infraestructura o capacidad material; a diferencia de aquel contribuyente que recibió el comprobante fiscal, pues este, por su parte, deberá ceñirse en demostrar que adquirió el bien o recibió el servicio, y que los mismos, en términos de los Artículos 31, primer párrafo, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 5o., párrafo primero, fracción I de

la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están encaminados a la realización de su actividad principal.

El valor de las probanzas será en relación al cúmulo de ellas y las presunciones que se formen de su adminiculación.

4. *¿La temporalidad entre el momento en que se expidieron los comprobantes y aquel en que ocurre la verificación del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación restringe la defensa de los contribuyentes?*

Habida cuenta el más reciente precedente VIII-P-1aS-449, emitido por la Primera Sección de la Sala Superior de este Tribunal, que señala: "COMPROBANTES FISCALES. LOS REGISTROS CONTABLES DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUELLOS, LA AUTORIDAD FISCALIZADORA ESTÁ EN POSIBILIDADES DE DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN ELLOS"; el cual se apoya en la diversa tesis 1a. CLXXX/2013, cuyo rubro es: "COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES"; luego no se restringe la defensa de los particulares, por lo que la respuesta a esta interrogante es no.

Lo anterior es así, teniendo en cuenta que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales, teniendo la función de dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos para efectos tributarios, siendo que conforme al Artículo 29, fracciones I y VI del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que los sistemas y registros contables deben identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las actividades liberadas de pago por las disposiciones aplicables.

En ese tenor, los comprobantes fiscales no se pueden considerar perfectos *per se*, para acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en ellos, para

que se considere real y probado su contenido, es indispensable que estén respaldados en los elementos documentales que comprueben que lo consignado en ellos, existió realmente; lo que implica la condición de contar con la documentación comprobatoria idónea para que se acredite el contenido de las operaciones detalladas.

Entonces bien, en nada le favorece al particular, por citar un ejemplo, el procedimiento de verificación de la materialidad de los actos se efectúe dos o tres años después de expedidos, pues la materialidad –se insiste– puede constatarse no solamente con los comprobantes fiscales sino con la documentación comprobatoria de los registros contables, lo cual, es una obligación que existe desde el momento mismo de la celebración del acto de comercio.

II. DETERMINACIÓN DE LA INEXISTENCIA DE OPERACIONES DENTRO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN DIVERSOS AL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1. *¿La autoridad cuenta con atribuciones para cuestionar genéricamente la materialidad en los procedimientos de fiscalización?*

Ya se ha dicho que 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, válidamente la autoridad fiscal, sin necesidad de haber sustanciado el procedimiento a que alude el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, puede cuestionar, al amparo del ejercicio de las facultades de comprobación, los comprobantes fiscales, motivo por el cual el contribuyente deberá demostrar la *materialidad* de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos.

Según la jurisprudencia VIII-J-2aS-62 de este Tribunal, lo anterior es así, toda vez que 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, confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones.

Así pues, 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 se busca verificar (cruzar información) si las operaciones que un contribuyente manifestó realizar con un tercero efectivamente se llevaron a cabo, a través de la fiscalización efectuada a este.

2. *¿El texto del Artículo 59, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, puede ser utilizado como parámetro de interpretación para operaciones diversas a las de exportación?*

Dispone el precepto en cuestión del Código Fiscal de la Federación, en su fracción IX, lo transcrito a continuación:

> Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:
>
> …
>
> IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:
>
> a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.
>
> b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.
>
> c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

Así, se advierte que regula una situación en específico, por lo que, a juicio de la suscrita, no resulta procedente jurídicamente que se pretenda utilizar dicha porción normativa como parámetro de interpretación para operaciones diversas a las de exportación.

3. *¿La diferencia de temporalidad entre el momento en que acontecieron las operaciones y aquél en que ocurre la verificación física de la autoridad, impacta en la defensa de los contribuyentes?*

Ya se explicó en el tema anterior y se reitera en este, en consideración al más reciente precedente VIII-P-1aS-449, emitido por la Primera Sección de la Sala Superior de este Tribunal, que señala: "COMPROBANTES FISCALES. LOS REGISTROS CONTABLES DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUELLOS, LA AUTORIDAD FISCALIZADORA ESTÁ EN POSIBILIDADES DE DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN ELLOS"; el cual se apoya en la diversa tesis 1a. CLXXX/2013, cuyo rubro es: "COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES"; no se restringe la defensa de los particulares.

Ello es así, teniendo en cuenta que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales, teniendo la función de dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos para efectos tributarios, siendo que conforme al Artículo 29, fracciones I y VI del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que los sistemas y registros contables deben identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las actividades liberadas de pago por las disposiciones aplicables.

En ese tenor, los comprobantes fiscales no se pueden considerar perfectos *per se*, para acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en ellos, pues para que se considere real y probado su contenido, es indispensable que estén respaldados en los elementos documentales que comprueben que lo consignado en ellos, existió realmente; lo que implica la condición de contar con la documentación comprobatoria idónea para que se demuestre el contenido de las operaciones detalladas.

Entonces, en nada le favorece al particular que, verbigracia, el procedimiento de verificación de la materialidad de los actos se efectúe dos o tres años después de expedidos, pues la materialidad, se verifica no solamente con los comprobantes fiscales sino con la documentación comprobatoria de los registros contables, lo cual, es una obligación que existe desde el momento mismo de la celebración del acto de comercio.

4. *Otros temas o argumentos que se estimen relevantes*

Al igual que en el procedimiento establecido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al no existir una norma que exprese el cúmulo de elementos probatorios necesarios para desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones, y conforme los criterios que prevalecen en torno al tema, suele suceder que en algunas regiones del país ciertos elementos se consideren suficientes para acreditar la materialidad mientras que en otras no.

Luego, la autoridad, en ánimos de desvirtuar los elementos probatorios, tacha de insuficientes los mismos y/o cuestiona la certeza de la información plasmada o de los que intervienen en la elaboración, por lo que a mi consideración se debe cuidar sigilosamente que la información proporcionada por los contribuyentes esté sustentada en la contabilidad, o que no siendo así, existan los elementos de certeza que permitan concluir que dichos documentos se generaron antes, para sustentar los actos que amparan los comprobantes fiscales, y no con posterioridad a ellos con el ánimo de pretender sustentar operaciones inexistentes.

III. MEDIOS PROBATORIOS EN LA MATERIALIDAD DE OPERACIONES

1. *El valor de los comprobantes fiscales en los casos de inexistencia de actividades*

Cuando el comprobante fiscal no se encuentra sustentado desde un principio por una operación real o existente, no se puede considerar que con el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación o al amparo de las facultades de comprobación, en tratándose de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete, se modifica una situación previamente creada, cuando ni siquiera existió, pues lo único que se realiza a través de ambos procedimientos, es evidenciar un supuesto que ya estaba presente desde un principio –relativo a la inexistencia de la operación respecto a los comprobantes fiscales–, y aun así se le otorga un plazo a los terceros para que, en caso de que la falta de acreditación de las operaciones fuera una cuestión imputable al sujeto pasivo revisado, tengan la oportunidad de demostrar la existencia de las operaciones que soportan la documentación que este les expidió.

De esta manera se corrobora que, mediante este procedimiento, no se busca eliminar los efectos que produjeron los comprobantes fiscales, sino solo detectar quiénes son los contribuyentes que emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes, pues si los terceros acreditan que efectivamente realizaron la operación que ampara ese documento, no tendrán que corregir su situación fiscal.

2. *Contenido que pudiera incorporarse a los comprobantes fiscales que demuestre la materialidad*

Si bien pudiera sugerirse el detalle del servicio prestado o bien adquirido, lo cual puede válidamente corroborarse con la documentación idónea, cabe enfatizar que por sí solo el comprobante fiscal no resultará suficiente para acreditar la materialidad de las operaciones, según lo asentado con antelación.

3. *¿Cuáles son los elementos demostrativos idóneos para acreditar la materialidad? El papel de la contabilidad contra los comprobantes fiscales*

Es importante tener en cuenta la calidad del contribuyente que pretende desvirtuar la presunción de inexistencia, pues no serán los mismos elementos probatorios para quien expidió los comprobantes, en cuyo caso será claro que este deberá acreditar precisamente lo que imputa la autoridad como inexistente, a saber: que cuenta con los activos, el personal y la infraestructura o capacidad material, a diferencia de aquel contribuyente que recibió el comprobante fiscal, pues este, por su parte, deberá ceñirse a acreditar que adquirió el bien o recibió el servicio, y que los mismos en términos de los Artículos 31, primer párrafo, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 5o., párrafo primero, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están encaminados a la realización de su actividad principal.

4. *Criterios de valoración jurisdiccional en relación con la carga probatoria sobre la materialidad*

El Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no precisa cuál o cuáles será(n) los documentos que como parte de la contabilidad, o adicional(es) a ella, cualquiera de los contribuyentes deberá aportar a la autoridad a efecto de desvirtuar la presunción de inexistencia, de ahí resulta trascendental que, independiente de la documentación, la que fuere, se adminicule entre sí a efecto de que al tenor de ella, la autoridad en la instancia administrativa, o bien este Tribunal al resolver los juicios contenciosos, pueda concluir la acreditación de los hechos y/o actos de comercio por los cuales se emitieron los comprobantes fiscales.

Resulta importante indicar que el Poder Judicial de la Federación ya ha establecido en diversas sentencias y tesis, que la existencia de los comprobantes por sí sola no es idónea para acreditar la materialidad de las operaciones, por lo que necesariamente dichos documentos deberán ser adminiculados con otros elementos de prueba fehacientes. Ver la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.), sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS

NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS".

Dado que el procedimiento del numeral 69-B ha ido cobrando fuerza con el paso de los años, en los juicios que ante este Tribunal se resuelven, se han advertido una pluralidad de supuestos y, por ende, de pruebas para acreditar la materialidad de las operaciones.

El valor de las probanzas será en relación al cúmulo de ellas y las presunciones que se formen de su adminiculación.

Oportunidad de los contribuyentes que han dado efectos fiscales a Comprobantes Digitales por Internet, para desvirtuar la presunción de inexistencia prevista en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Alma Orquídea Reyes Ruiz

Oportunidad de los contribuyentes que han dado efectos fiscales a Comprobantes Digitales por Internet, para desvirtuar la presunción de inexistencia prevista en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Alma Orquídea REYES RUIZ[1]

Por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, que entró en vigor el día 1o. de enero del siguiente año, entre otras disposiciones, se adicionó al Código Fiscal de la Federación, el Artículo 69-B como una medida de control adoptada por el legislador, a fin de sancionar y neutralizar el grave fenómeno de evasión fiscal que ha venido dañando sensiblemente la recaudación, consistente en la práctica para entonces ya frecuentemente utilizada, de adquisición de comprobantes fiscales, misma que la iniciativa correspondiente[2], calificó como fraude tributario por parte de todos los que intervienen en ella, distinguiéndola de la elusión de la norma, que los contribuyentes pueden legítimamente aplicar.

Dicha práctica, en un inicio, se hacía mediante Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) apócrifos y, ante la implementación de controles de seguridad y requisitos por parte de la autoridad, pasó al tráfico de dichos comprobantes fiscales en los que, aplicando estructuras cada vez más complejas y sofisticadas, amparan operaciones simuladas, con la finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.

---

[1] Magistrada de la Primera Sala Regional Norte-Centro II.

[2] "Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación presentada el 8 de septiembre de 2013", *Gaceta Parlamentaria*, núm. 3857-C, año XVI, Cámara de Diputados, p. CIX.

El referido Artículo prevé el procedimiento mediante el cual, la autoridad fiscal puede presumir la inexistencia de operaciones, en el caso de contribuyentes que han emitido comprobantes fiscales, conocidos coloquialmente como Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas –también referidas como EFOS–, cuando no cuenten con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, así como cuando se trata de contribuyentes que no son localizados.

La consecuencia prevista en dicho numeral, en el caso de que el contribuyente no desvirtúe esta presunción, es considerar, con efectos generales, que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales que hayan emitido, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, lo que debe notificarse a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicarse en el Diario Oficial de la Federación, así como en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

La norma igualmente prevé, en relación a las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales emitidos por un EFO –conocidas como Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS)–, que cuentan con un plazo de treinta días, siguientes al de la citada publicación en el Diario Oficial de la Federación, para demostrar ante la autoridad que, efectivamente, adquirieron los bienes, recibieron los servicios o para corregir su situación fiscal. De no hacerlo, la autoridad podrá determinar el o los créditos fiscales que correspondan.

El presente trabajo tiene por objeto abordar una problemática relacionada con la situación de los contribuyentes, personas físicas o morales que han utilizado y han dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales (EDOS), emitidos por aquellos a quienes la autoridad, después de haber considerado que no desvirtuaron los hechos que les fueron imputados y que se encuentran definitivamente en la situación que se establece, como motivo para considerarlas como facturadoras de operaciones simuladas.

El tema elegido, consiste en establecer cuáles son los momentos en los que, los contribuyentes que han utilizado comprobantes fiscales, respecto a los cuales

la autoridad declaró que no surten ni han surtido efectos fiscales, pueden acreditar la existencia de operación amparada por los mismos. El Artículo 69-B, en sus dos últimos párrafos establece:

> Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.
>
> 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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

De lo transcrito, aparece con claridad que el precepto en cuestión, establece la posibilidad para aquellos contribuyentes que utilizaron facturas, emitidas por un contribuyente incluido en la publicación del listado, de aquellos que no desvirtuaron la inexistencia de operaciones amparadas en los comprobantes fiscales digitales que expidió, ocurran ante la autoridad fiscal, dentro de un término de treinta días siguientes al de la publicación del listado correspondiente en el Diario Oficial de la Federación, para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes que utilizó.

Sin embargo, no es correcto considerar lo anterior, como la única oportunidad con la que cuenta el contribuyente "tercero", para acreditar la existencia de dichas operaciones, pues es evidente que el precepto al que nos venimos refiriendo, parte de la hipótesis de que éste, pueda tener conocimiento de alguna manera de la publicación en comento, lo que puede fácilmente no ocurrir ya que, para cualquier

contribuyente, resulta materialmente imposible tener conocimiento de la publicación referida en relación con todos sus proveedores.

Lo anterior se ve reforzado, en virtud de que el mencionado Artículo, después de establecer en su primer párrafo, los supuestos en los que la autoridad fiscal puede presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes emitidos por un contribuyente, prevé en su segundo párrafo textualmente:

> En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación que consideren pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.

Así pues, queda claro que la notificación y la publicación previstas en esa porción normativa, únicamente surten efectos de notificación para el contribuyente emisor de los comprobantes fiscales, no así para los terceros receptores de los CFDI, quienes si bien cuentan con la posibilidad de acudir ante la autoridad para acreditar la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes, cabe la posibilidad de que ignoren lo ocurrido, lo que lleva a sostener que esa, no debe ser la única oportunidad que tienen para hacerlo.

En efecto, no debe pasarse por alto, que la situación en la que queda un contribuyente que ha dado cualquier efecto fiscal a comprobantes, emitidos por otro que hubiera sido incluido en la lista prevista en el tercer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, constituye un acto privativo, al tenor de las consideraciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación[3], en tanto que estará

[3] ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION. El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que 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 proce-

impedido de deducir o acreditar los gastos amparados en dichos comprobantes, por lo que en términos de lo previsto en el Artículo 14 constitucional, deben cumplirse formalidades esenciales del procedimiento y, evidentemente, a fin de que la determinación de la autoridad pueda producir cualquier disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho de ese contribuyente, es preciso que se cumplan tales formalidades, primordialmente, la notificación personal del acto, para así, salvaguardar la garantía de audiencia de ese contribuyente y, en consecuencia, su seguridad jurídica y el efectivo acceso a la justicia.

De tal manera, en tanto que esos contribuyentes que han utilizado los citados comprobantes señalados por la autoridad, no son notificados de la decisión definitiva de la autoridad respecto al emisor de los comprobantes, de incluirlo en el listado publicado en el Diario Oficial de la Federación y desconocer el valor de tales comprobantes, evidentemente, una vez transcurridos los treinta días previstos en el precepto en comento, sin que dicho contribuyente "tercero" acredite la materialidad de las operaciones, debe contar con la posibilidad de hacerlo con posterioridad.

Aún más, sea que ese contribuyente "tercero" haya acudido o no ante la autoridad, dentro de los treinta días previstos en la norma en estudio, esta no puede

dimiento. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.
Tesis P/J. 40/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, julio de 1996, p. 5.

descartar el derecho con que cuenta, para que con posterioridad, pueda desvirtuar la mencionada presunción de inexistencia, ya que al no haber sido notificado personalmente de la decisión de la autoridad, de considerar que el emisor no desvirtuó los hechos que le fueron imputados y de los efectos producidos, esto es, considerar que las operaciones contenidas en dichos comprobantes no producen ni produjeron efecto legal alguno, ello no surte efectos legales en contra de ese otro contribuyente.

Lo mismo se puede decir en caso de que, después de transcurridos los treinta días previstos en el penúltimo párrafo del Artículo, sin que la persona física o moral que hubiera dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales, expedidos por un contribuyente incluido en el listado, acredite que efectivamente adquirieron bienes o recibieron los servicios amparados por esos comprobantes, la autoridad proceda mediante carta invitación, a requerir o exhortar a ese contribuyente para regularizar su situación fiscal, con objeto de eliminar los efectos fiscales que en su momento dio a los comprobantes que le fueron expedidos por proveedores publicados en el listado definitivo, pues si bien esta es una segunda oportunidad para acreditar la materialidad de las operaciones objeto de revisión, de no hacerlo, tampoco será motivo para tener por perdida la oportunidad de ese contribuyente, toda vez que tales cartas, conforme a lo sostenido por el Poder Judicial de la Federación, al no constituir una resolución definitiva, son solo herramientas informativas, utilizadas para propiciar el cumplimiento voluntario de obligaciones fiscales, por lo que solo constituyen un acto declarativo que no trasciende a la vida jurídica del contribuyente y que no le depara afectación alguna[4].

[4] CARTA INVITACIÓN. NO CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNABLE MEDIANTE EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.
La carta invitación al contribuyente para que acuda a las oficinas de la autoridad a regularizar su situación fiscal, no constituye una resolución definitiva impugnable mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues a través de ella la autoridad exactora únicamente se limita a sugerirle al gobernado la corrección de su situación en su calidad de contribuyente, con la finalidad de evitar una resolución determinante de crédito con base en las irregularidades detectadas; luego, si en el documento impugnado no se determina un crédito fiscal ni se aplica sanción alguna, es inconcuso que no trasciende a la esfera jurídica del demandante ni le causa perjuicios para efectos de la procedencia del juicio de nulidad.
Tesis XXI.2o.P.A. J/2 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XVI, t. 3, enero de 2013, p. 1773.

En virtud de lo anterior, será hasta cuando la autoridad, en ejercicio de sus facultades discrecionales, lleve a cabo mediante una revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica, previstas en el Artículo 42, fracciones I, III y IX, respectivamente, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente que ha dado efectos fiscales a los comprobantes, emitidos por otro contribuyente, respecto al cual la autoridad presumió la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes que emitió, cuando aquel, en definitiva, tenga la obligación de acreditar dentro de tales procedimientos, la procedencia de sus deducciones o acreditamientos, demostrando a su vez la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes con los que las sustentó, en los plazos previstos por las normas correspondientes[5]. Derecho que fue reconocido por el propio legis-

[5] 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.

lador, en tanto que en la iniciativa correspondiente contempló que, para quienes utilizaron esos comprobantes, se debía:

> "… prever un plazo que les permita acreditar la efectiva prestación del servicio o de la adquisición de los bienes de que se trate, o si lo consideran pertinente autocorregirse. Este procedimiento permite no sancionar a aquellas personas que disponen de las facturas que amparan servicios prestados o adquisición de bienes reales, pero que lo realizaron de buena fe, al tener expeditos sus derechos para comparecer y demostrar la existencia de las operaciones realizadas y así evitar los efectos de la declaratoria de nulidad respecto de las mismas; además de que la autoridad, en aquellos casos de ejercicio de facultades, deberá garantizar, previo a cualquier determinación, los derechos de los contribuyentes para acreditar que las operaciones que se realizaron al amparo de esas facturas son reales, dejando únicamente la vía penal, cuando hay un acto real de simulación, lo contrario sería tanto como someter a un proceso penal a terceros de buena fe que confiaron en los proveedores con quienes realizaron las operaciones…"

Lo que ve acentuada su importancia en el momento actual, en el que se está presentando una nueva iniciativa de reforma de ley, en la que se propone trasladar el tipo de defraudación fiscal del Código Penal Federal a la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.

De lo razonado con anterioridad, se puede concluir: que el derecho del contribuyente, que hubiera dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero del Artículo 69-B del Código Fiscal, para acreditar la efectiva realización de las operaciones que se presumen inexistentes, no precluye con el vencimiento del plazo de treinta días contemplado en dicho dispositivo, sino que cuenta además, con otras dos oportunidades para desvirtuar la presunción referida, siendo estas, cuando la autoridad le gire carta invitación para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o durante el ejercicio de facultades de comprobación de sus obligaciones, por parte de la autoridad.

Jurisprudencia por contradicción, tesis 2a./J. 78/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro LXVII, t. III, junio de 2019, p. 2186.

Aspectos relevantes del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y sus consecuencias para los contribuyentes

Juan Carlos Roa Jacobo

Aspectos relevantes del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y sus consecuencias para los contribuyentes

Juan Carlos ROA JACOBO[1]

I. UNA PERSPECTIVA DESDE LA SENTENCIA DICTADA EN AUTOS DEL JUICIO 1/17-ERF-01-1

El Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación regula las condiciones y el procedimiento por virtud del cual las autoridades fiscales pueden llegar a considerar que una operación es inexistente, con los respectivos efectos para las partes involucradas en las transacciones correspondientes, es decir, tanto para quien hubiere prestado un servicio o enajenado un bien sin contar con elementos humanos o materiales para hacerlo, a los que suele denominárseles "EFOS"[2]; como para quienes adquirieron el bien o recibieron el servicio de que se trate, también conocidas como "EDOS"[3].

Dicho numeral puede provocar un sinnúmero de reflexiones, siendo el caso que varias de ellas han sido motivo de pronunciamiento por parte del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pues bien, a través del presente documento me ocuparé de algunas de ellas, principalmente a partir de las consideraciones de la sentencia recaída al expediente *1/17-ERF-01-1*, dictada por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, de fecha 2 de marzo de 2018, en la cual tuve la oportunidad de fungir como ponente, debiendo precisar que dicha decisión fue confirmada por el Poder Judicial de la Federación.

[1] Magistrado de la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

[2] Acrónimo de Empresas que Facturan Operaciones Simuladas.

[3] Acrónimo de Empresas que Deducen Operaciones Simuladas.

II. REFLEXIONES EN TORNO AL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Para dar inicio al presente apartado, primeramente, aclaro que no me ocuparé propiamente de un análisis de dicho numeral, párrafo por párrafo, sino que acudiré a algunos aspectos debatibles que han sido motivo de pronunciamiento por parte del Poder Judicial de la Federación, así como por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, atendiendo a los siguientes temas.

1. *¿Es la "materialidad" un concepto exigible de las operaciones que llevan a cabo los contribuyentes, aun cuando no se mencione expresamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta?*

Una de las primeras cuestiones que surge en relación con el tan presente debate en torno a la materialidad de las operaciones de los contribuyentes, se refiere al hecho de que, en ningún lugar, sea en el Código Fiscal de la Federación, o en la Ley del Impuesto sobre la Renta, actualmente se hace mención de dicho concepto, lo que ha motivado que no pocas voces aduzcan que no se trata de un requisito exigible para analizar la validez de las deducciones de los contribuyentes.

En efecto, en los expedientes relativos al tema que se debate, se aprecia que la autoridad muchas veces resta valor a los documentos exhibidos ante ella, entendiéndose que se trata de operaciones ficticias, procediendo al rechazo de los efectos fiscales de las mismas, acusando falta de materialidad en las operaciones. En relación con dicha postura, se han formulado conceptos de impugnación, a través de los cuales se sostiene que la "materialidad" es un concepto que no establece la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por ende, se trata de un requisito no exigible, al momento de determinar la procedencia de las deducciones o, en su caso, de los acreditamientos respectivos.

Al respecto, resulta relevante precisar que existen diversos criterios, a través de los cuales se ha sostenido que tal circunstancia –el hecho de que la materialidad no sea contemplada expresamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta– no es impedimento para que la autoridad pueda verificar la efectiva existencia de las operaciones, así como si estas podrían surtir efectos jurídicos.

En efecto, en un análisis efectuado desde un punto de vista competencial, se ha sostenido que la aludida consecuencia jurídica se encuentra dentro de las posibilidades de acción de la autoridad fiscal, y válidamente puede ser constatada durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, tal y como lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación a través de la tesis de rubro "FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES"[4], al afirmar que el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues solo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Así, en dicho criterio se afirma también que, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, es posible determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales.

Lo cual es coincidente con lo sostenido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al tenor de la tesis de rubro "FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD"[5]; de dicha tesis conviene destacar lo afirmado en el sentido de que el Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y demás preceptos relativos, que regulan la forma y términos en que un contribuyente ha de llevar su contabilidad, también parten del postulado de que solo deben registrarse las operaciones que existen y, además, en dicho registro debe prevalecer el fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

---

[4] Tesis VI.3o.A.358 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, t. 3, septiembre de 2012, p. 1745.

[5] Tesis VIII-P-1aS-216, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año II, núm. 16, noviembre de 2017, p. 315.

En este mismo sentido, resulta aplicable la tesis "COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD"[6]; y a través de la cual sostuvo, en lo que interesa, que los comprobantes fiscales tienen como función dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente; sin embargo, 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, el demandante deberá aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad.

A mayor abundamiento, el más Alto Tribunal del país ha llegado a sostener que la autoridad puede cuestionar la materialidad de las operaciones del contribuyente, aún fuera del procedimiento establecido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al tenor de lo establecido en la tesis de jurisprudencia, de rubro "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

[6] Tesis VIII-J-SS-118, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa,* Octava Época, año IV, núm. 38, septiembre de 2019, p. 66.

DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN"[7]; a través de dicho criterio, la Segunda Sala de la Corte sostuvo que, en lo conducente, 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, para 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, sosteniendo también 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.

Todo lo cual lleva a sostener, ya no solo desde un punto de vista competencial, sino también desde los aspectos sustantivos de la obligación tributaria (como sucedió en la sentencia recaída al juicio *1/17-ERF-01-1,* dictado por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo), que exigir el acreditamiento de la materialidad de las operaciones es únicamente lógico en el contexto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la medida en la que el Artículo 27 del texto vigente exige, de las deducciones, que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, característica que solo podría ser predicable de operaciones con efectiva existencia, por lo que esta última es un presupuesto lógico, que se desprende de un correcto entendimiento de la legislación fiscal federal aplicable.

[7] Tesis 2a./J. 78/2019, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 67, t. III, junio de 2019, p. 2186.

Por ende, se concluye en la referida sentencia del juicio *1/17-ERF-01-1*, que la autoridad hacendaria podría válidamente rechazar los efectos fiscales que podrían corresponder a determinados conceptos (como sucede con su deducibilidad), cuando las operaciones correspondientes no superen un determinado umbral a partir del cual pueda corroborarse su existencia efectiva y la realidad de sus efectos jurídicos y económicos.

Por los motivos anteriores, considero que el debate sobre si puede la autoridad exigir la materialidad como un requisito, sea de existencia o bien, de procedencia de las deducciones, debería ya quedar superado en el sentido de los criterios jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación y del propio Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

2. *¿Es válido sostener que, una vez agotado el plazo otorgado por el Código Fiscal de la Federación a las denominadas "EDOS" para acreditar la materialidad de sus operaciones, o bien, para corregir su situación fiscal, el contribuyente ya no tendría a su alcance la posibilidad de defender sus derechos, ya sea en la auditoría o en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa?*

En relación con el presente apartado, quisiera atender un tema en particular, relativo a la oportunidad que tendrían las denominadas "EDOS", para defender sus intereses y, en concreto, acreditar que las operaciones que hubieren llevado a cabo, son existentes y podrían dar pie a deducciones legítimas.

Al respecto, el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente, en su octavo párrafo:

> Artículo 69-B…
>
> Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones comple-

mentarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

…

Como puede apreciarse, el numeral citado establece que, una vez publicado el nombre de los contribuyentes, que la autoridad fiscal hubiere detectado han estado emitiendo comprobantes que amparen operaciones simuladas, las personas que dieran efectos fiscales a dichos comprobantes, contarán con un plazo de treinta días para cumplir con alguna de las siguientes cargas: acreditar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o se prestaron los servicios, o bien, presentar las declaraciones que correspondan, a fin de corregir su situación fiscal.

En relación con lo anterior, he conocido de algunos casos (como el expediente 1/17-ERF-01-1), en los que la autoridad argumenta que, si la empresa señalada como "EDOS" no utilizó dicho plazo de treinta días para acreditar la realidad y existencia de las operaciones tachadas de simuladas, entonces ya no tendría oportunidad para hacerlo posteriormente, lo que incluiría el ejercicio de facultades de comprobación y, destacadamente, el juicio contencioso administrativo.

Estimo que tal postura es incorrecta, y que el hecho de que hubiere transcurrido el plazo de treinta días a que se refiere el quinto párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no es una razón válida para impedir que el contribuyente pueda demostrar la materialidad de sus operaciones ante la autoridad fiscal, y menos aún ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En efecto, dicho numeral establece una presunción[8], que podrá tomar en cuenta la autoridad para sostener la inexistencia de las operaciones que se avalan con los comprobantes fiscales emitidos, que no es absoluta (*iuris et de iure*) sino relativa (*iuris tantum*), ya que admite prueba en contrario, es decir, puede ser destruida por el propio contribuyente o bien por su contraparte, mediante la aportación de pruebas que demuestren lo adverso.

Esto es, las autoridades fiscales pueden presumir que las operaciones que soportan los comprobantes emitidos por los contribuyentes, que tienen las caracterísi-

[8] Se entiende como la consecuencia que, en este caso, la ley deduce de un hecho conocido, para averiguar la verdad de otro desconocido.

cas referidas en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, son inexistentes, para lo cual se establece un procedimiento que les dé a conocer a tales contribuyentes esta presunción y tengan la oportunidad de desvirtuarla.

Sin embargo, debe destacarse que los escenarios que contempla el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no son los únicos con los que cuentan los particulares para demostrar la existencia efectiva de las operaciones respectivas. En otras palabras, considero incorrecto sostener que, una vez desahogado el procedimiento que establece dicho Artículo y publicado el listado, la presunción de inexistencia se convierta en una circunstancia inobjetable que pueda servir como justificación única para el rechazo de deducciones (o del efecto fiscal de que se trate). Tal postura fue avalada por Juzgadores de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y motivo de pronunciamiento de la Sala en la sentencia dictada en el expediente *1/17-ERF-01-1*.

Así, a mi juicio, es claro que los particulares efectivamente cuentan con la posibilidad de demostrar ante la autoridad hacendaria que los actos jurídicos que hubieren celebrado con proveedores que sean incluidos en el listado a que se refiere el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, son reales y pueden generar los efectos fiscales que ordinariamente les corresponderían, lo cual puede suceder durante el ejercicio de las facultades de comprobación, en el procedimiento de acuerdo conclusivo, o bien, en las instancias contenciosas correspondientes; todo ello, con independencia de que ya se hubiere agotado el plazo de treinta días que establece el quinto párrafo del multicitado Artículo 69-B.

Lo anterior no se basa en disposición legal alguna, teniendo únicamente sustento lógico; si se observa que el Código Fiscal de la Federación regula una presunción que, como tal, parte de un hecho que habría sido observado por la autoridad (en la ausencia de activos, personal, infraestructura o capacidad material), para sostener otro desconocido, asumida la inexistencia de las operaciones respectivas; dicha presunción legalmente se refiere a todas "las operaciones contenidas en los comprobantes expedidos por el contribuyente en cuestión", sin distinciones.

Por ende, en la multirreferida sentencia dictada en autos del juicio *1/17-ERF-01-1*, al proyectarse sobre la totalidad de las operaciones, se entiende que la con-

secuencia jurídica de la presunción de inexistencia se extiende legalmente sin un conocimiento cierto sobre tal hecho lo que, correlativamente, debe admitir la posibilidad jurídica de que cada uno de los casos sobre los que pesa la presunción, tengan disponible el derecho a desvirtuarla, sin que de mi parte aprecie una razón válida que limite tal posibilidad de defensa al procedimiento que establece dicho numeral, ello no solo porque no existe precepto legal que impida esta posibilidad, sino porque una consecuencia legal tan grave, debe admitir una defensa amplia por parte del particular, adicionado al hecho de que las autoridades hacendarias se encuentran obligadas, en el ámbito de sus respectivas competencias, a determinar la auténtica situación jurídica en materia fiscal del contribuyente, atendiendo a los hechos que conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, tal y como se desprende del Artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, como pueden ser los que obren en sus expedientes a partir de la información o documentación que proporcionen los causantes revisados, caso en el cual no sería válido desentenderse de información fidedigna o documentación válida que desvirtúe la presunción de inexistencia.

A mi juicio, lo anterior debe extenderse a las Salas que integran el Tribunal en aquellos casos en los que la información o pruebas hubieren sido exhibidos ante la autoridad hacendaria o en el procedimiento de acuerdo conclusivo, pues la confirmación de la validez o la declaratoria de nulidad de la actuación administrativa impugnada, debe partir de la adecuada valoración de las pruebas que aporten las partes, con independencia de que se alegue que los proveedores se encuentran en el listado a que se refiere el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, de la manera en la que se hubiere desarrollado el procedimiento que llevó a la inclusión de los proveedores en la lista respectiva, o de que la "EDOS" hubiere agotado o no, el procedimiento a que se refiere el octavo párrafo del citado Artículo 69-B.

Atendiendo a sus consideraciones, resulta aplicable la tesis de jurisprudencia de rubro "PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE

AUDIENCIA"[9], que si bien se refiere al texto original de dicho numeral, señala que los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentan operaciones que se presumen inexistentes, cuentan con el derecho a acudir, ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes", lo que evidentemente se refiere a la posibilidad de combatir la consecuencia jurídica apuntada aún después de agotado el procedimiento regulado por el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

En tal virtud, a manera de conclusión, sostengo que, el hecho de que los proveedores de las "EDOS" se encuentren en el listado formulado por la autoridad hacendaria en los términos del antedicho Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ello no es por sí mismo suficiente para justificar la inexistencia de las operaciones celebradas entre dichas empresas y la actora. En cambio, considero de capital importancia que dichas empresas puedan acreditar ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la existencia de dichas operaciones, a fin de desvirtuar la falta de materialidad que acusa la autoridad hacendaria.

En un punto relacionado con lo anterior, no quisiera dejar de expresar mi preocupación por la iniciativa de reforma legal que presentó el Ejecutivo Federal el pasado 8 de septiembre, en la que propone consecuencias jurídicas graves para las "EDOS" que no desvirtúen la presunción en el plazo que se establece. Destacan entre dichas consecuencias la cancelación de sellos digitales y el establecimiento de nuevas multas para dichas empresas, como la que se calcula entre un 55% y 75% del valor de cada comprobante fiscal al que se le hubieren dado efectos fiscales.

Ojalá que el debate parlamentario venidero se nutra con todas las voces que puedan aportar puntos de vista relevantes sobre este tópico, máxime si existen posturas del Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Ad-

[9] Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, octubre de 2015, p. 1738.

ministrativa, que se pronuncian por otorgar un derecho amplio de defensa a las "EDOS".

3. *¿Existe el riesgo de que pudieran afectarse los derechos de los contribuyentes a partir de la disparidad temporal, entre el momento en el que se expidieron los comprobantes, y el diverso en el que se lleva a cabo la verificación del procedimiento previsto por el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación?*

Este aspecto es relevante, toda vez que el ejercicio de las facultades de comprobación, por definición, se refiere a la verificación de obligaciones cuya exigibilidad se ubica en cualquier tiempo pasado. Por ende, en aquellos casos en los que la autoridad cuestiona la materialidad de las operaciones del contribuyente, resulta necesario tomar en cuenta cuál era, por un lado, el marco normativo aplicable para determinar los requisitos exigibles para acreditar aquel extremo —la materialidad— y, por el otro, los extremos que razonablemente pudieran ser demandados del contribuyente, atendiendo a la práctica comercial o industrial, durante el ejercicio revisado.

Al respecto, no paso por alto que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al tenor de la tesis rubro "PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY"[10], ha sostenido que el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no viola la garantía de irretroactividad por tomar en cuenta las operaciones que soportan las facturas emitidas con anterioridad a su entrada en vigor, toda vez que se trata de una norma de procedimiento que regula el establecido con el propósito de que la autoridad pueda presumir la inexistencia de operaciones, con la correlativa carga para los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, de demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o bien, de corregir su situación fiscal.

[10] Tesis 2a./J. 132/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1740.

De esta manera, el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación permite que se detecten estas operaciones, pero ello no significa que se le reste validez a un comprobante de manera retroactiva; más bien, se evidencia una realidad jurídica consistente en que las operaciones contenidas en esos comprobantes no cuentan con soporte material, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

En ese contexto, se entiende que no se trata de un procedimiento que tenga una proyección indebida sobre operaciones pasadas. No obstante, ello, a efecto de que no se afecten los derechos de los contribuyentes, considero de la mayor trascendencia que los juzgadores no dejen de estar conscientes de que, cuando se cuestiona la materialidad de una operación, en muchas ocasiones la autoridad hacendaria exige del contribuyente la exhibición de pruebas que podría no tener en su poder.

En consecuencia, considero que el legítimo propósito de autorizar el ejercicio del derecho a la deducción solo en aquellos casos en los que se acredite la materialidad de la operación de que se trate, debe verse atemperado con el debido respeto a los derechos de los contribuyentes, lo que puede conseguirse, mientras el juzgador conserve un nivel de exigencia razonable sobre los extremos que se demanden del actor.

Dicha razonabilidad, podría lograrse si, al juzgar los casos en los que se cuestiona la materialidad, se verifica que los requisitos exigidos al contribuyente sean acordes al marco normativo aplicable al momento de llevar a cabo la operación, así como a las prácticas comerciales o industriales de la rama o sector en la que se desempeñe el contribuyente.

Otro factor que debe tomarse en cuenta, a fin de no lesionar los derechos de los contribuyentes, a partir de la manera en la que factoriza la disparidad temporal entre el momento en el que se llevan a cabo las operaciones y el momento en el que la autoridad hacendaria ejercita sus facultades de comprobación, es el hecho

de valorar que –tal y como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación– los cambios en la situación jurídica de los emisores de los comprobantes no deben traducirse en automático en una falta reprochable para el contribuyente que pretende la deducción.

En efecto, cuando la autoridad argumente que el emisor de la factura no cumplió con alguna obligación fiscal, por ejemplo, la presentación de alguna declaración o estar localizable para la autoridad fiscal, ello no necesariamente debe traducirse en el rechazo de la deducción, sino que debe otorgarse al particular la posibilidad de acreditar la materialidad de la operación, dado que las omisiones o incumplimientos del proveedor no deberían ser la única causa para la afectación de los derechos sustantivos de su cliente. Así se desprende de la tesis, que a la letra expresa lo siguiente:

> COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS[11]
>
> De los Artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigentes en 2009, deriva la obligación para quienes presentan declaraciones periódicas o estén obligados a expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen, a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y proporcionar información relacionada con su identidad y, en general, sobre su situación fiscal mediante los avisos correspondientes. En cuanto a la posibilidad de utilizar comprobantes fiscales para deducir o acreditar determinados conceptos, el citado artículo 29, párrafo tercero, prescribe para tal efecto, que quien los utilice, está obligado a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide y aparece en ellos, son los correctos, así como verificar que contiene los datos previstos en el artículo 29-A aludido. Este cercioramiento únicamente vincula al contribuyente (a favor de quien se expide el comprobante) a verificar que esos datos estén impresos en el documento, pero no a

[11] Tesis 1a. CLVI/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 5, t. I, abril de 2014, p. 792.

> comprobar el cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora. Así, de una interpretación conforme de los referidos numerales con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se concluye que el documento fiscal se integra con una serie de elementos que permiten comprobar su veracidad, por lo que no es posible interpretar dichas normas con el fin de que el documento fiscal pierda validez por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente para deducir o acreditar, como el hecho de que el contribuyente que lo expidió esté como "no localizado" por parte del Servicio de Administración Tributaria, pues dicha interpretación no puede llegar a ese grado, porque sería contraria a la norma constitucional que prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad (principio conocido como interdicción de la arbitrariedad). Lo anterior es así, porque el hecho de que quien expidió un documento fiscal cambie su domicilio sin dar el aviso respectivo, no invalida la formalidad de éste, ya que lo trascendente es la operación y documentación que la ampara; sin que lo anterior implique que por el solo hecho de que el documento cumpla con los requisitos formales aludidos sea suficiente para que el contribuyente pueda hacer deducible o acreditable el gasto que quiere soportar, pues el documento simplemente es el elemento que permitirá, posteriormente, que sean verificados los demás elementos que requiere la ley para ello[12].

De esta manera, si bien las diferencias entre, por un lado, el momento en el que se expiden los comprobantes y, por el otro, aquel en que se lleva cabo la verificación por parte de la autoridad hacendaria, podrían en determinados supuestos implicar un riesgo para la defensa de los derechos de los contribuyentes, creo que este puede minimizarse, en la medida en la que los juzgadores no exijan el acreditamiento de extremos poco razonables, ni acepten como única justificación de la pretensión de la autoridad elementos más bien simples, como el que recién acabo de apuntar.

[12] Tesis 1a. CLVI/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 5, t. I, abril de 2014, p. 792.

III. REFLEXIONES EN TORNO A LOS ELEMENTOS PROBATORIOS QUE PUEDEN SER OFRECIDOS POR LOS PARTICULARES, A FIN DE ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS TRANSACCIONES EN LAS QUE PARTICIPAN

Frente al creciente número de casos en los que la autoridad fiscal rechaza algunas deducciones de los contribuyentes que llevaron a cabo operaciones con empresas que se ubican en los supuestos del primer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, una de las principales inquietudes que actualmente expresan los contribuyentes afectados se refiere a los elementos probatorios que podrían ser ofrecidos, ya sea ante la autoridad hacendaria, o bien, en las instancias contenciosas resultantes.

En relación con lo anterior, en las siguientes líneas elaboraré algunas de las consideraciones formuladas en la sentencia dictada en el juicio *1/17-ERF-01-1*, a través del cual se postuló el concepto de "sustancia económica", como un medio útil para acreditar tal extremo, desarrollando algunas reflexiones en relación con las pruebas a través de las cuales podría demostrarse que una determinada operación cumple con tal requisito.

1. *¿Resultan idóneos comprobantes y contratos para acreditar la materialidad de las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes?*

El presente apartado se desarrolla en relación con comprobantes que reúnan los requisitos establecidos normativamente para la procedencia de la deducción, dado que, en caso de que no se cumpliera con lo previsto en los numerales 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, la improcedencia de la deducción vendría dada por tal circunstancia y no porque se estuviere cuestionando la efectiva existencia de la operación de que se trate.

Ahora bien, de la interpretación sistemática de los Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación se obtiene, entre otros aspectos, que constriñen a quienes pretendan deducir o acreditar con base en comprobantes fiscales, a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien en ellos aparecen, sean los correctos, así como que

contengan los requisitos del citado Artículo 29-A, entre los que se encuentran la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

En este contexto, aún en caso de que se cumpliera con tales extremos, la autoridad está facultada para verificar si ese soporte documental (facturas), 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 procedan de forma automática los efectos fiscales que se les pretenda aparejar por ejemplo, las deducciones, al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, la autoridad estará en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, pues no existe el hecho gravado por la contribución.

En este sentido, el valor probatorio de una factura siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye, tal y como se desprende de la tesis establecida por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, de rubro "COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ÉSTOS SE PRETENDE"[13].

Asimismo, en relación con la insuficiencia de los comprobantes fiscales para acreditar la materialidad de una operación, puede invocarse el criterio con de rubro "COMPROBANTES FISCALES. LOS REGISTROS CONTABLES DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUELLOS, LA AUTORIDAD FISCALIZADORA ESTÁ EN POSIBILIDADES DE DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN ELLOS"[14], en el

[13] Tesis VIII-P-1aS-214, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año II, núm. 16, noviembre de 2017, p. 314.

[14] Tesis VIII-P-1aS-576, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año IV, número 34, mayo de 2019, p. 296.

que se sostuvo que los comprobantes fiscales no se pueden considerar perfectos *per se*, para acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en ellos, ya que para que se considere real y probado su contenido, es indispensable que estén respaldados en los elementos documentales que comprueben que lo consignado en ellos, existió realmente; lo que implica la condición de contar con la documentación comprobatoria idónea para que se acredite el contenido de las operaciones detalladas. De ese modo, si el contribuyente auditado es omiso en exhibir la documentación comprobatoria que sirva de complemento y demuestre la materialización de los hechos consignados en los comprobantes fiscales exhibidos, la autoridad hacendaria válidamente podrá cuestionar la existencia de las operaciones descritas, ya que es imprescindible adminicular los comprobantes fiscales con diversa documentación comprobatoria, para así tener certeza de que las operaciones consignadas en tales documentos existieron en la vida material.

En tal virtud, no podría afirmarse que la sola presentación del comprobante respectivo, que cumpla los requisitos de esos preceptos, dé lugar de manera automática a la procedencia de la deducción o acreditamiento. Ello es así porque, al conceder la ley a la autoridad hacendaria la facultad de verificar la efectiva realización de las operaciones a las que se pretende atribuir un efecto fiscal favorable, como lo son las deducciones o el acreditamiento de impuestos, dota a dicho órgano con la atribución para hacer uso de los medios probatorios previstos legalmente para constatar la efectiva existencia de dichas transacciones.

Adicionalmente, debe apreciarse que la práctica indebida que se busca combatir o controlar mediante el señalamiento de estar ante operaciones inexistentes ha venido evolucionando y sofisticándose, desde el uso de comprobantes falsos, hasta la sustitución de estos por comprobantes auténticos, acompañados inclusive de flujos de efectivo rastreables, pero sin que tales circunstancias amparen operaciones con sustancia económica.

Por ende, en los casos en los que corresponda juzgar si una operación cuenta o no, con materialidad suficiente para poder otorgar los efectos fiscales buscados por las partes involucradas, la sola producción de pruebas como contratos y com-

probantes fiscales resulta insuficiente, por lo que las partes cuentan con la carga de acreditar extremos adicionales, debiendo el juzgador verificar la veracidad de los datos aportados.

Lo anterior, pues una operación ficticia o aparentemente ficticia, en la que las partes no intercambian (o no acrediten intercambiar) bienes o servicios, sino únicamente un comprobante, con la correspondiente redacción de documentos y formulación de asientos contables (e, inclusive, con el acreditamiento de la aparente realización del pago), no incorpora en la esfera jurídica de las partes, derechos u obligaciones con un valor económico real equivalente al del efecto jurídico-fiscal que se pretende.

Lo expuesto en el presente apartado se robustece con lo sostenido por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, de rubro "DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA. NATURALEZA Y UTILIDAD EN LA DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES"[15]. A través de dicho criterio, se aprecia que la materialidad se desprende más bien de la contabilidad del contribuyente, al afirmarse que:

> … si la contabilidad es la base para la liquidación de las contribuciones, y la misma debe de reflejar de manera adecuada los hechos económicos que se traducen en modificaciones o movimientos en el patrimonio del contribuyente, es menester que la documentación comprobatoria de los registros contables, debe ser aquella que demuestre fehacientemente la materialidad de los movimientos o modificaciones registrados en el patrimonio del contribuyente, a fin de que se pueda apreciar a través de documentos los hechos que originaron las variaciones del mismo y así, estar en aptitud de apreciar de manera adecuada el hecho generador de la contribución.

2. *La sustancia económica como posible criterio para acreditar la materialidad y los elementos probatorios que podrían demostrar su existencia*

En el presente apartado, acudiré a las consideraciones de la sentencia dictada en el expediente *1/17-ERF-01-1*, por parte de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, en el que tuve oportunidad de ser ponente, y

[15] Tesis VIII-P-1aS-450*, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año III, núm. 28, noviembre de 2018, p. 395.

a través de las cuales se formuló una propuesta en relación con los extremos que pueden ser acreditados en el juicio contencioso administrativo, a fin de que los particulares puedan soportar el derecho a otorgar plenos efectos jurídicos y económicos a sus operaciones, en aquellos casos en los que la autoridad hacendaria acuse su inexistencia; asimismo, abundaré sobre los elementos probatorios que podrían ser aportados para acreditar tales extremos, acudiendo también a dicha resolución.

Para la procedencia de los efectos fiscales pretendidos por los particulares, se propuso que, cuando las autoridades fiscales aleguen la inexistencia de las transacciones, puede atenderse a un parámetro objetivo el cual demuestre que las operaciones respectivas sí cuentan con materialidad, como lo es el correspondiente a la sustancia económica de las transacciones[16].

En efecto, en la aludida sentencia se sostuvo que resulta necesario que las operaciones de que se trate cuenten con la sustancia económica demandada o, cuando menos, incentivada por la realidad comercial del negocio de que se trate, o bien, por la realidad normativa o regulatoria, imbuida con consideraciones independientes a las fiscales y no formalizada exclusivamente a través de medios con características minorativas de la carga fiscal.

---

[16] La sustancia económica de las operaciones no es el único elemento que puede demostrar la existencia efectiva de las transacciones de que se trate, debiéndose valorar que también existen aspectos subjetivos, como lo es la razón de negocios, entendida como un propósito independientemente al puramente tributario. En relación con este último parámetro ya se ha pronunciado la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, tal y como se desprende de la tesis con clave VIII-P-1aS-217, de rubro "RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE". Conforme a dicho criterio, se aprecia que la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión, por lo que, una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación. Como puede apreciarse, si dicho elemento no puede ser el único que motive la actuación de la autoridad fiscal, es solamente lógico que pueden existir circunstancias objetivas (como lo es la sustancia económica) que permitan contradecir de mejor manera la conclusión adelantada por la autoridad hacendaria, en relación con la falta de existencia o materialidad de las operaciones de que se trate. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año II, núm. 16, noviembre de 2017, p. 317.

Al respecto, se sostuvo que se trata de un estándar objetivo, demostrable fácticamente, que puede apreciarse en aquellos casos en los que se altere significativamente la posición económica del contribuyente, en los términos que se describen más adelante y que, por ende, no se limita únicamente a la demostración del pago de la contraprestación pactada, pues tales circunstancias pueden no bastar para acreditar una efectiva enajenación de bienes o una prestación de servicios.

En efecto (según afirma la Sala Especializada), debe existir un razonable potencial para obtener una ganancia (aún una expectativa de ganancia), o sufrir una pérdida en circunstancias ajenas al control del contribuyente, lo que implica un riesgo en el gasto o la inversión desde un punto de vista empresarial.

Estas afirmaciones pueden entenderse referidas a la sustancia económica apreciable tanto de parte del proveedor como del cliente de éste, pues los pagos que realicen las personas que adquieren los bienes o reciben los servicios deben entenderse efectuados en el contexto de lo estrictamente indispensable, es decir, se trata de gastos (en un sentido amplio) efectuados para ingresar. En esa medida, se entiende que se trata de erogaciones encaminadas a implementar o mejorar la manera en la que se producen, comercializan, transportan, publicitan, etcétera, los bienes o servicios que, a su vez, dan pie al ingreso gravado, o bien, la manera en la que se administran, recolectan o conservan dichos recursos.

En otras palabras, los bienes adquiridos o los servicios recibidos deben ser existentes, genuinos y traducirse en algún valor económico para el particular, el cual debe guardar una relación razonable con el cambio en la esfera jurídico patrimonial (derechos y obligaciones), de tal manera que se justifique el efecto fiscal favorable al contribuyente (deducción, acreditamiento o cualesquiera otro).

Al respecto, debe tomarse en cuenta que una operación ficticia o aparentemente ficticia, en la que las partes no intercambian (o no acrediten intercambiar) bienes o servicios, sino únicamente un comprobante, con la correspondiente redacción de documentos y formulación de asientos contables (e, inclusive, con el acreditamiento de la aparente realización del pago), no incorpora en la esfera jurídica de las partes, derechos u obligaciones con un valor económico real equivalente al del efecto jurídico-fiscal que se pretende.

Por otro lado, como recién se señaló, también puede apreciarse sustancia económica cuando la transacción es exigida o aconsejada por las condiciones en las que se genera el ingreso en la rama o sector de que se trate, o bien, cuando la operación se lleva a cabo por mandato de alguna disposición legal o administrativa.

Debe tomarse en cuenta que la sustancia económica de una transacción deriva, no de lo que la simple forma de las transacciones sugiere, sino de la realidad económica objetiva que estas demuestran; por ende, al analizar la existencia de sustancia económica, debe atenderse a esta, más que a la forma particular que las partes emplearon, más aún, si se llegara a apreciar el uso de vehículos ya identificados legal o administrativamente, que tradicionalmente se relacionan con la alteración artificial de la base.

Lo relevante en cada caso, cuando se controvierta a la autoridad hacendaria cuando esta alegue que se está ante operaciones ficticias, será analizar si existe una alteración en la esfera jurídica del particular (los derechos que adquiere y las obligaciones que asume a partir de la transacción, así como el valor económico que pueden representar unos y otras); si efectivamente se intercambian bienes o servicios con un valor económico real, que altere la posición económica del contribuyente frente a su capacidad de generar los ingresos gravados; o si existe una razonable expectativa de ganancia para las partes (adicional al efecto fiscal de la medida de que se trate). En estos casos, se estará en presencia de operaciones con sustancia económica.

Una vez expuesto lo anterior sobre los elementos objetivos que pueden servir para demostrar que las operaciones respectivas sí contarían con materialidad, se está en posibilidad de formular las siguientes precisiones.

Como se adelantaba, el carácter objetivo del *test* relativo a la determinación de si existe o no, sustancia económica, parece presentarlo como un estándar confiable pues puede ser acreditado con elementos materiales (sobre lo cual, se abunda líneas más abajo).

Al momento de analizar tales cuestiones, deben tomarse en cuenta aspectos como los siguientes: el hecho de perseguir una finalidad comercial válida que inci-

dentalmente resulte en una reducción de la carga fiscal no es una práctica evasiva o elusiva reprochable por el ordenamiento fiscal; por otra parte, si una transacción objetivamente afecta la posición económica neta del contribuyente, su esfera jurídica (derechos y obligaciones) o sus intereses ajenos a los aspectos fiscales, no debería avalarse la desautorización de los efectos legales que le corresponden, únicamente por sostenerse que se originó por razones fiscales. En otras palabras, a una operación con sustancia económica normalmente deberán reconocérsele los efectos fiscales que legalmente le correspondan, aun ante la ausencia de un propósito distinto al puramente fiscal[17].

Lo verdaderamente relevante no es si la transacción tuvo propósitos independientes a los fiscales, sino si tuvo consecuencias fiscales independientes, y si éstas fueron lo suficientemente significativas como para superar el umbral a partir del cual se permita afirmar que la operación cuenta con sustancia económica.

3. *Elementos probatorios relevantes para acreditar la existencia de sustancia económica*

Una vez expuestos los extremos que pueden ser acreditados en el juicio contencioso administrativo, a fin de que los particulares puedan soportar el derecho a otorgar plenos efectos jurídicos y económicos a sus transacciones (tal y como sucede al acreditarse la existencia de sustancia económica), específicamente cuando la autoridad hacendaria sostenga que se está ante operaciones ficticias, corresponde ahora abundar sobre los elementos probatorios que podrían ser aportados a fin de acreditar la existencia de sustancia económica, justamente como elemento objetivo, fáctico, ante las Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Todo ello, a partir de las consideraciones del suscrito que quedaron plasmadas en la sentencia dictada en autos del juicio *1/17-ERF-01-1*, en la que tuve oportunidad de participar como ponente.

[17] Lo anterior es consistente con lo afirmado por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al sostener que la ausencia de razón de negocios, sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión. Así, a *contrario sensu*, puede afirmarse que, si existen otros elementos (destacadamente, si existe sustancia económica), la ausencia de una razón de negocios (diferente a la obtención de una minoración tributaria) no puede ser causa justificante del rechazo a los efectos fiscales que legalmente correspondan a la transacción.

Resulta una obviedad, pero no debe dejar de apuntarse que, como punto de partida, el soporte documental de las operaciones no debe ser ficticio, y los documentos correspondientes deben ser explicados o justificados en la búsqueda de una ganancia o en la realización de un valor económico.

Así (reconociendo que en el presente texto se toma en cuenta lo relativo al material probatorio desde el punto de vista de quien pretende una deducción por la adquisición de un bien o la prestación de un servicio), debe valorarse que si la sustancia económica se vincula con la modificación en la posición económica del particular, guardando estrecha relación con la razonable posibilidad de obtener una ganancia, ello implica una serie de conductas observables en quien adquiere los bienes o recibe los servicios, como son: diligencia en la contratación, supervisión sobre el efectivo cumplimiento de los compromisos pactados, exigencia de resultados; asimismo, resulta relevante acreditar la existencia del valor económico que los bienes o servicios representan para quien paga por ellos.

De manera más concreta, se aprecia que existen distintas fuentes de evidencia disponibles para las partes[18]: la relativa a la transacción; las opiniones de expertos; así como algunos aspectos presuncionales o genéricos, relativos a patrones que se pudieran apreciar en cada caso. Sobre dichos aspectos se abona a continuación (siguiendo, como se ha venido haciendo, la sentencia correspondiente al expediente 1/17-ERF-01-1), debiendo precisarse que no se trata de un listado acabado o exhaustivo, y que los elementos que a continuación se señalan ordinariamente pueden servir para acreditar la existencia de sustancia económica, pero pueden existir algunos casos en los que sean requeridos elementos demostrativos adicionales, tanto como pueden existir supuestos en los que el acreditamiento de la sustancia económica provenga de elementos probatorios diversos.

[18] Al respecto, debe insistirse en que los elementos probatorios que se enuncian claramente no son exigidos por texto legal alguno, por lo que el criterio que se propuso únicamente tenía como propósito ilustrar los medios de prueba que podrían ser ofrecidos y que podrían servir para acreditar que se está ante operaciones con sustancia económica, específicamente en aquellos casos en los que la autoridad hacendaria sostiene que se trata de transacciones ficticias, simuladas o inexistentes.

Evidencia de la transacción, propiamente dicha:

- Escritos relativos a la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, utilizados para la toma de decisiones relacionadas con la transacción;
- Documentos relativos al ofrecimiento de los bienes o servicios;
- Documentos que acrediten las negociaciones previas a la contratación;
- Documentos que acrediten la formalización propiamente dicha de la transacción, es decir, los contratos correspondientes;
- Documentos que acrediten el seguimiento de los compromisos pactados;
- Documentos que acrediten la supervisión de los trabajos;
- Documentos que soporten la realización de los servicios y reportes periódicos de avance, entre otros;
- Entregables propiamente dichos;
- Documentos y asientos contables que acrediten la forma de pago y la efectiva realización de este, así como documentos relacionados con dicha operación, como podrían ser los que demuestren la forma en la que se hubiere fondeado el pago;
- Opiniones escritas de asesores, relacionadas no solo con la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, sino también con las características del proveedor que pudiera considerarse idóneo para contratar, así como con la transacción específicamente pactada con el proveedor de que se trate;
- Correspondencia que acredite todos los aspectos anteriores, no solo entre el proveedor y el cliente, sino también con asesores y otros terceros relacionados con la transacción; y
- Documentos que acrediten aspectos relevantes del sector o rama en la que se desempeñe el contribuyente, relacionados con la necesidad o pertinencia de la adquisición del bien o la recepción del servicio.

A partir de estos elementos, será posible acreditar el proceso de decisión que llevó a la adquisición del bien o a la contratación del servicio; la existencia formalmente de un acuerdo entre las partes; los derechos y obligaciones que derivan de dicho acuerdo; así como los propósitos que se buscaban al contratar, y las consecuencias o efectos que tuvieron las transacciones respectivas, ya sea en la forma de fabricar, distribuir, administrar, etcétera.

Opiniones de expertos (peritajes), en los que no solo se pueden acreditar los extremos soportados con documentales, sino también demostrar aspectos financieros o contables de la operación de que se trate, o bien, la rentabilidad del gasto o la inversión, la tasa de retorno, el impacto de las contraprestaciones, así como la eventual existencia de anomalías en la transacción, entre otros aspectos.

Con dichas pruebas se aportarían elementos en relación con el impacto de las transacciones y el valor económico que representen los derechos y obligaciones que deriven de las transacciones correspondientes.

Otros elementos de prueba pudieran ser: la existencia efectiva de las operaciones también podría acreditarse con elementos con los que podría contar el propio contribuyente, relativos a la misma operación, o bien, a operaciones similares que sean típicas o usuales en la rama o sector. A partir de dicha información, el contribuyente podría demostrar la pertinencia de la transacción o la existencia de algún patrón que evidencie lo idóneo o simplemente recomendable de la misma, tal y como sucede con los siguientes:

- Correspondencia interna o con terceros (contadores externos, instituciones de crédito);
- Documentación que acredite la existencia de ofertas diversas de otros proveedores que finalmente no hubieren sido contratados;
- Documentación que pueda demostrar el resultado del tipo de transacción de que se trate en la situación de terceros;
- Documentación relativa a estructuras similares, sus resultados económicos, sus resultados fiscales, aspectos temporales relevantes, entre otros.

Es obvio que la relación anterior es simplemente ilustrativa, y que no se enuncian extremos exigibles para las partes por parte de las Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pues finalmente se trata de una carga procesal y no corresponde al juzgador indicar a las partes las pruebas que acreditan los extremos de sus pretensiones. A mayor abundamiento, debe valorarse que no se trata de un pronunciamiento al que deban ceñirse las partes, máxime si se aprecia que existen múltiples procedimientos de fiscalización en curso o ya concluidos, así como juicios ante el Tribunal, en los que podrían no haberse ofrecido pruebas como las que fueron enlistadas.

Simplemente, en la aludida sentencia se precisaron estos probables elementos probatorios, a manera de ilustración (no como un listado que deba agotarse), y a fin de que las partes que busquen desvirtuar o sostener la inexistencia de determinadas transacciones, pudieran soportar tales pretensiones.

En relación con los extremos probatorios apuntados, es importante realizar las siguientes precisiones:

- Por un lado (como se señaló en un apartado diverso), debe tenerse cuidado de no exigir extremos que no formen parte de lo que razonablemente puede pedirse al particular, atendiendo al marco normativo aplicable en el ejercicio revisado, así como a las prácticas comerciales en el sector o rama en el que se desempeñe la empresa de que se trate;
- Asimismo, deben revisarse las circunstancias particulares de cada caso, tomando en cuenta que algunos negocios no necesariamente reportan ganancias o se traducen en cambios positivos en relación con las expectativas que se tenían al contratar, por lo que no debería juzgarse la efectiva existencia de sustancia económica exclusivamente a partir de la existencia de ganancias, pero al menos sí deberían encontrarse elementos de juicio en los cambios de la operación de la empresa, a partir de la adquisición del bien o la recepción del servicio contratado;
- De igual manera (en un aspecto sobre el cual se abunda líneas más abajo), debe considerarse que las pruebas descritas son, en su mayoría, docu-

mentales privadas, por lo que será necesario que estén adminiculadas entre sí o con otras diversas y, en cada caso, valorar los aspectos específicos que se desprendan de los contratos en los que se plasmen las obligaciones y derechos de cada parte (cuál es la responsabilidad de cada una, a cargo de quién queda la aportación de elementos para la prestación de servicios y si esto se ve reflejado en la realidad, etcétera); y

- Finalmente, considero que los juzgadores deben conservar una disposición para mejor entender las circunstancias de cada especie, pues si bien es cierto que se propone un estándar general, también lo es que no existe una única fórmula de pruebas aplicable, así que deberá conservarse una mentalidad abierta, frente a las distintas formas en las que el particular puede acreditar la efectiva existencia de sustancia económica.

4. *Algunas precisiones en relación con la valoración jurisdiccional en relación con la carga probatoria sobre la materialidad*

Como punto de partida, debe señalarse que, tanto por el hecho de que los proveedores hubieren sido incluidos en la lista formulada por la autoridad tributaria en términos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, como por el diverso de que las actuaciones de dicha autoridad gozan de presunción de legalidad, tal y como se desprende del Artículo 68 del Código Fiscal de la Federación y del Artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la carga de la prueba corresponde a la actora, tanto durante el desarrollo de las facultades de comprobación como en el juicio contencioso administrativo, por lo que es la parte actora quien debe acreditar la materialidad de las operaciones llevadas a cabo.

Todo lo cual es corroborado por los Artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles, mismos que claramente disponen que es al actor a quien le corresponde probar los hechos constitutivos de su acción, y el que niega únicamente está obligado a probar cuando la negativa envuelva la afirmación expresa de un hecho; cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante; y cuando se desconozca la capacidad.

Resulta también evidente, pero no está de más precisar, que estas eventuales pruebas tienen, en cada caso, una particular forma de valoración, a veces conforme al sistema de la prueba libre, al de la prueba tasada, o conforme a la sana crítica, según las reglas adelantadas por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Código Federal de Procedimientos Civiles, o bien, criterios jurisprudenciales, debiendo destacarse que la mayoría de las pruebas referidas en el apartado anterior son documentales privadas, motivo por el cual resultará relevante tener presente que, como tales, a efecto de ser eficaces para demostrar un extremo legal, deben ser adminiculadas con otros elementos de convicción, atento a lo dispuesto por el Artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, mismo que dispone lo siguiente:

> Artículo 203.- El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.
>
> El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del Artículo 202.
>
> Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado.

Asimismo, debe precisarse que los medios de convicción enunciados, en todo caso, se entenderían como parte del soporte de las operaciones o transacciones en relación con las cuales se pretende la aplicación u obtención de un efecto fiscal benéfico para el contribuyente (como podrían ser deducciones, acreditamientos o, eventualmente, la procedencia de una solicitud de devolución de contribuciones), motivo por el cual, formarían parte de la contabilidad del contribuyente, de tal suerte que no podría argumentarse que se trata de documentación ajena al causante.

Por último, no sobra precisar, para que puedan ser tomadas en cuenta las pruebas que lleguen a aportarse para contradecir lo afirmado por la autoridad en

el sentido de que se trata de operaciones inexistentes, desde luego debe tratarse de elementos probatorios que ya se hubieren ofrecido ante la autoridad hacendaria en el procedimiento de fiscalización o en el recurso de revocación, o bien, en el acuerdo conclusivo que se hubiere intentado.

En cuanto a la valoración de distintos aspectos contables, relativos al impacto económico de las operaciones y la manera en la que estas pudieran tener una repercusión en la manera de operar del contribuyente (y sin que pueda afirmarse que se trata de una regla que no admite excepciones), parecería razonable sostener que, en la mayoría de los casos, por tratarse de datos, informes y documentos de tipo técnico contable, para su debido análisis e interpretación resulta necesario el desahogo de la prueba pericial contable, en virtud de que necesariamente implica la intervención de un especialista versado en esa materia, que proporcione una opinión técnica, lógica y razonada, sobre los hechos propuestos por el enjuiciante, al tratarse de una cuestión de carácter técnico, cuya percepción, alcance y/o entendimiento escapan del conocimiento del órgano jurisdiccional.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 143 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia contenciosa administrativa federal, la prueba pericial tendrá lugar por las cuestiones planteadas en un juicio, relativas a alguna ciencia o arte. En tal sentido, el citado medio de prueba resultará idóneo para dilucidar una problemática jurídica que involucre aspectos técnicos, respecto de los cuales el juzgador no se encuentra versado en la materia respectiva.

En relación con lo anterior, resulta aplicable el criterio cuyo rubro y texto se transcriben a continuación:

> PRUEBA PERICIAL CONTABLE. REGLAS PARA SU VALORACIÓN.- Del artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo con relación a los artículos 143 y 144 del Código Federal de Procedimientos Civiles, y en la Norma de Información Financiera A-1 se infiere que dicha prueba es la opinión técnica con relación a los registros de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. De ahí que la valoración de los dictámenes queda a la prudente apreciación del Órgano Jurisdiccional

> conforme a la sana crítica: reglas científicas, lógicas y a las máximas de la experiencia. Por tal motivo, y en términos de los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, al valorarse los dictámenes deberá tenerse en cuenta los aspectos siguientes: 1) No pueden referirse a cuestiones de derecho que corresponden exclusivamente al Juzgador, pues deben limitarse a los aspectos contables en controversia; 2) Deben limitarse al ámbito de las preguntas del cuestionario, razón por la cual no deberá considerarse ninguna opinión que lo desborde; 3) Deben confrontarse las respuestas de todos los peritos, y razonar por qué alguna o ninguna de ellas crean o no convicción al Juzgador, por ende no es válido resolver solo con la transcripción -digitalización- y valoración del dictamen del perito tercero; 4) Deberá otorgárseles eficacia probatoria solo si están fundamentados técnicamente, es decir, si explican y justifican sus conclusiones en la tesitura de la sana crítica, de lo contrario se estará en presencia de un dictamen dogmático o basado en meras apreciaciones subjetivas; 5) El dictamen del perito tercero en discordia no tiene por objeto dirimir el diferendo de opinión de los peritos de la actora y la demandada, esto es, su función no es señalar los errores o aciertos de los dictámenes, ni indicar qué perito tiene la razón, pero, su coincidencia de sus conclusiones con las alcanzadas por alguno de los peritos de las partes sí es relevante para reforzar y confirmar la eficacia probatoria del dictamen del perito correspondiente[19].

En relación con la valoración de los contratos, debe reiterarse que, en la mayoría de los casos, se trata de documentos privados y (como se señaló con anterioridad), para darles un valor probatorio pleno, resulta necesario que la actora los adminicule con alguna otra prueba documental o pericial, a fin de que no quede lugar a dudas en relación con que las operaciones materia de los mismos se realizaron efectivamente. En efecto, un contrato exhibido y valorado como una documental privada, únicamente crea convicción de que las partes lo firmaron y que se obligaron a cumplir con diversos derechos y obligaciones, más no acredita que se haya cumplido con el objeto del mismo; es decir, el contrato por sí mismo es insuficiente para acreditar que las partes realizaron los derechos y obligaciones pactadas.

[19] Tesis VIII-P-2aS-99, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa,* Octava Época, año II, núm. 12, julio de 2017, p. 89.

En otras palabras, con la sola exhibición del contrato no se acredita la materialidad de la prestación de los servicios convenidos, pues no se aprecia un efectivo intercambio entre las partes o algún efecto comprobable que derivara de la prestación del servicio, con independencia de que se acreditara el pago de la actora al enajenante o prestador de servicio.

Efectivamente, con la exhibición de un comprobante fiscal, la correspondiente redacción de documentos (contratos) y formulación de asientos contables, no se advierte la incorporación, en la esfera jurídica de las partes, de derechos u obligaciones con un valor económico real equivalente al del efecto jurídico-fiscal que se pretende; por el contrario, las partes deben acreditar la existencia de algún efecto comprobable proveniente del bien adquirido o del servicio prestado (es decir, de qué manera el bien o servicio prestado se tradujo en alteraciones en las áreas de dirección, gerenciales o de operación de la empresa, de tal manera que se justificara cubrir la cantidad pagada como contraprestación).

Finalmente, debe señalarse que, si bien es cierto que no existe un señalamiento legal expreso sobre cuáles son las pruebas idóneas con las que se acredite la materialidad de las operaciones, cada medio probatorio es susceptible de valoración individual, por lo que, atendiendo a la naturaleza del caso, los juzgadores tienen el deber insoslayable de llevar a cabo un estudio atento y cuidadoso de las probanzas esgrimidas y hechas valer; estudio que necesariamente deberá comprender un examen crítico de conjunto: analizando atentamente los diversos medios suministrados por la parte actora para demostrar y acreditar sus argumentos concernientes a los hechos que aduce a su favor, y los que su contraria, a su vez, aportó para desvirtuar esos argumentos, oponiendo otros hechos a los que aquella expuso e hizo valer.

De esa manera, y con arreglo a dicho procedimiento, deberá determinarse el valor de las mismas, unas frente a las otras y, en consecuencia, se estará legalmente en condiciones de fijar válidamente el resultado final de dicha valoración y por ende, el de la contienda misma, explicitando al efecto las consideraciones, es decir, los motivos y las razones de las determinaciones que al respecto se adopten, pues solo así se cumpliría puntualmente con lo dispuesto en el Artículo 197 del Código

Federal de Procedimientos Civiles, precepto que impone a los órganos jurisdiccionales cuya actividad se rige por el citado ordenamiento, un deber jurídico de índole esencial en materia de apreciación de la prueba, a saber: que quede claro, en atención a las razones y fundamentos legales respectivos, que esa valoración no obedece a motivos o razones subjetivas.

Así se desprende de la tesis de jurisprudencia, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación:

> PRUEBAS, VALORACIÓN DE LAS. EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL.- La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo adopta el sistema mixto en materia de apreciación de las pruebas, conforme lo dispone su artículo 46, en razón de que, por una parte señala que harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, y los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; precisando que si en tales documentos públicos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos solo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado. Por otro lado, regula que el valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala. Por último, establece que, tratándose de la valoración de los documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración se debe atender a lo dispuesto en el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, el cual reconoce como prueba la información que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología. Por su parte, el artículo 63, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación señala que las copias, impresiones o reproducciones que deriven de microfilm, disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos que tengan en su poder las autoridades, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que dichas copias, impresiones o reproducciones sean certificadas por funcionario competente para ello, sin necesidad de cotejo con los originales. Por lo que valorando las pruebas en cada caso particular, que obran en autos y que fueron ofrecidas por las partes, se tiene que las copias certificadas

de la impresión de pantalla del sistema Cuenta Única Darío hacen prueba plena para demostrar la ubicación del domicilio fiscal de la parte actora, frente a copias, impresiones o reproducciones ofrecidas sin certificar[20].

IV. CONSIDERACIONES FINALES

Como se ha señalado, actualmente, la ausencia de materialidad es una de las causas que en mayor medida se suele acusar, en aquellos casos en los que las autoridades hacendarias rechazan la procedencia de deducciones, al ejercer sus facultades de comprobación.

En consecuencia, es también la materialidad uno de los temas que más ocupa a los contribuyentes, que suelen preguntarse si resulta válido que se les exija tal extremo, y los medios de prueba con los que deberían contar al momento de desvirtuar las consideraciones de la autoridad, ya sea durante los procedimientos de revisión, o bien, en las instancias contenciosas subsecuentes.

En relación con lo anterior, a través del presente documento, acudiendo a las consideraciones de una de las decisiones en las que tuve oportunidad de participar como ponente en la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, me he permitido plantear algunas reflexiones sobre el tema, tanto en relación con las consecuencias del ejercicio de la atribución conferida en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, como con las repercusiones que este puede tener cuando el caso concreto llegue ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Así, a manera de conclusión, me parece importante destacar que, dada la gravedad de las consecuencias jurídicas que se desprenden del precepto invocado, los particulares deben contar con una oportunidad amplia de defensa, lo que se traduce en que (cumplidos los extremos que exigen la legislación y la jurisprudencia en el sentido de exhibir previamente las pruebas ante la autoridad hacendaria), no debería limitarse su derecho a demostrar la materialidad a los supuestos que contempla dicho numeral.

---

[20] Tesis VIII-J-2aS-20, publicada en la *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año II, núm. 7, febrero de 2017, p. 16.

Asimismo, considero importante destacar que los funcionarios encargados de revisar este tipo de casos (sean del ámbito administrativo o jurisdiccional) deben conservar una apertura y disposición al analizar asuntos como los descritos, cuidando distinguir los extremos exigibles legalmente, de aquellos que simplemente resulten adecuados, y valorando las prácticas de la rama o sector en la que se desarrolla el contribuyente.

Por otro lado, en el presente documento se desarrollaron algunos extremos relacionados con el concepto de "sustancia económica" que (junto con el de "razón de negocios") puede ser de enorme utilidad para los juzgadores en aquellos expedientes en los que se cuestione la materialidad de una transacción.

La sustancia económica es un concepto que puede servir a los particulares para demostrar las consecuencias que tuvieron determinadas transacciones en su operación: cómo cambió su forma de producir, de comercializar, de administrarse, entre otros aspectos. Tal concepto también puede ser útil para construir o apreciar (sea que se vea desde la óptica de las partes o del juzgador) la razonabilidad del caso, analizando la manera en la que, por así decirlo, cambió el mundo a partir de la operación u operaciones cuestionadas.

Si bien se reconoce que no se trata de un concepto idóneo para el análisis de todos los casos, puede ser un estándar que razonablemente aporte elementos suficientes para un gran número de ellos, a lo cual debe agregarse que, a partir de tal concepto, pueden también postularse elementos probatorios específicos que resultarían de enorme utilidad para determinar la verdad de los hechos cuestionados.

Las reflexiones anteriores se formulan a partir de casos en los que he tenido la oportunidad de participar y se presentan en un espíritu académico, aportando desde mi experiencia lo que resulte rescatable para el lector y sin pretensiones de proponer postulados, sino únicamente contribuir al debate que actualmente concierne a un gran número de expedientes en trámite en los que se plantean casos como los que aquí he abordado.

La filosofía jurídica del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación: Elementos constitutivos de la presunción legal

Juan Antonio Rodríguez Corona

La filosofía jurídica del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación: Elementos constitutivos de la presunción legal

Juan Antonio RODRÍGUEZ CORONA[1]

RESUMEN

En el ADN del Estado moderno está el impuesto. Sin él, aquel se compromete de manera irremediable. Todo el proyecto jurídico-político que representa el contrato social reposa en la solidaridad del contribuyente y, en reciprocidad, la solidez y eficacia del fisco, es decir, del propio Estado.

Empero, esta ecuación se proyecta en dos vertientes: la disposición y compromiso del particular para desprenderse de parte de su renta a favor de la hacienda pública, se erige a su favor a título de derecho humano y posee sus propios anticuerpos. La potestad tributaria del Estado se le impone a aquel desde todas las órbitas: jurídica, política, económica, histórica e incluso, gramatical.

Hoy el Estado enfrenta retos, desafíos y compromisos que reclaman para su feliz satisfacción una hacienda pública vigorosa. De manera permanente, se revisa su arquitectura, su solidez y procedimientos. Empero, todo ello debe ir en plena armonía con los derechos humanos de primerísima generación proyectados a favor de todo particular.

El Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se inscribe en esta necesidad del Estado contemporáneo y en la genuina exigencia del gobernado de que todo el actuar del fisco se apegue a los elementales principios de legalidad, presunción de inocencia, debido proceso y seguridad jurídica. La filosofía jurídica de esta compleja figura jurídica y su procedimiento se descubre y describe en estas líneas.

[1] Magistrado Presidente de la Sala Especializada en materia de Propiedad Intelectual y Titular de la Tercera Ponencia. Agosto 23, 2019.

La convocatoria que nos vincula explica que de manera reciente se han ampliado las facultades de las autoridades hacendarias en torno a la verificación de la existencia material de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales aportados por los contribuyentes, de ahí que resulte trascendente que nuestro Tribunal Federal de Justicia Administrativa analice y se pronuncie respecto de los diversos supuestos jurídicos que involucran a dicho numeral.

Expuesto así, decidí analizar el Artículo 69-B desde la óptica de la filosofía jurídica y para comprender qué se entiende por esta última, quisiera guiarme por el pensamiento de Cabanellas, que explica que por Filosofía del Derecho se entiende la "*parte de la Enciclopedia o Ciencia Jurídica consagrada al examen y estudio de los principios supremos del Derecho; la introducción científica de su exposición especulativa, que prescinde de la ley o derecho positivo, pero no de la realidad, personas y cosas, en sus relaciones y situaciones jurídicas, cuya generalización sistemática pretende*"[2].

Por tanto, elevemos la vista de la ley positiva y examinemos este precepto no solo a partir de los supuestos jurídicos existentes, sino que nos propongamos hacerlo a partir de presupuestos que nos permitan comprender las razones lógico-ontológicas del citado Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

¿Qué explica que el Estado –a través de sus instituciones republicanas– apruebe en el ámbito legislativo e instrumente administrativamente las facultades conferidas en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación?

Considero que una aproximación descansa en la idea misma del Estado y su viabilidad jurídico-política. Para cualquier sociedad resulta imprescindible allegarse de los recursos económicos suficientes a fin de asegurar el buen funcionamiento de su organización y el cabal cumplimiento de los fines encomendados. En este sentido, el Estado moderno ha sido y es –*si se admite la expresión*– el único titular de la soberanía fiscal y, por ende, el acreedor por antonomasia de cualquier contribución que se proyecta, invariablemente, en forma incondicionada sobre el haber patrimonial de todo gobernado[3].

---

[2] Cabanellas, Guillermo, *Diccionario de Derecho Usual*, 4ª. ed., Buenos Aires, Bibliográfica Omeba, t. II, p. 200.

[3] ¿Cómo lograr que las finanzas públicas de México sean un instrumento eficaz para cumplir con las tareas primarias de toda política económica: promover el crecimiento económico, abatir la

Así, en el propio Título de los Derechos Humanos, existe la obligación del gobernado de contribuir al gasto público en términos del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Luis Manuel Pérez de Acha lo explica en los términos siguientes: "El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece la obligación de los mexicanos de transferir una parte de su patrimonio a la Hacienda Pública de la Federación, las entidades federativas, la Ciudad de México y los municipios que residan. Esta obligación no es irrestricta, pero se sujeta a tres principios que operan a favor de los particulares, a saber: proporcionalidad y equidad de las contribuciones, legalidad tributaria y destino al gasto público, principios que conforman la justicia fiscal"[4].

Por su parte, nuestra Ley Fundamental establece en su Artículo 73, fracción VII, la denominada potestad tributaria del Estado. Por razones del Pacto Federal, dicha potestad se encuentra plasmadas en todas las Constituciones Políticas de las entidades federativas en cumplimiento a lo dispuesto en el Artículo 41 del Código Político.

Sin embargo, ¿qué sucede si la obligación constitucional del contribuyente pudiera ser jurídicamente esquivada? ¿Qué ocurre si el Leviatán se excede en el ejercicio de su potestad tributaria en detrimento de la seguridad jurídica y el patrimonio de los particulares?

En el caso de los particulares, de suyo sabemos que el cumplimiento de sus obligaciones fiscales debiera ser en principio espontáneo y natural[5]. No siempre es

---

pobreza y reducir la desigualdad en la distribución del ingreso? La pregunta sugiere que hoy en día la política fiscal no cumple satisfactoriamente con esas funciones primarias. Esta debiera ser nuestra principal preocupación, pues en el fondo, la política fiscal es la que refleja el proyecto de nación al que el país aspira… a la ineficiencia e inefectividad del gasto, se agrega la todavía baja recaudación tributaria para sufragar las responsabilidades del Estado, problema endémico del país desde la Independencia…". Hernández Trillo, Fausto, "Impuestos productivos. Tres propuestas de reforma", en Aguilar Camín, Héctor (coord.), *¿Y ahora qué? México ante el 2018*, México, Nexos-Debate-Universidad de Guadalajara, 2017, pp. 227 y ss.

[4] "Comentario al Artículo 31, fracción IV", en Cossío Díaz, José Ramón (coord.), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, México, Tirant lo Blanch, 2017, t. I, p. 31.

[5] El pasado 11 de septiembre el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y el sector empresarial presentaron el Decálogo *"El buen mexicano en materia fiscal"*, con el que se busca concientizar a la población a fin de que cumpla con sus obligaciones fiscales y los beneficios que ello implica para el desarrollo y progreso del país.

así. En el caso del Administración Pública, existe la presunción de legalidad en el despliegue de cada acto administrativo que emite; empero, debe decirse que en muchos casos la autoridad se aleja del principio de legalidad que debe guiar su proceder en términos de los Artículos 14 y 16 de nuestra Constitución Federal.

En este sentido, un concepto ampliamente conocido y explorado es la fragilidad fiscal del Estado mexicano. ¿Cómo atender la compleja agenda pública con un presupuesto exiguo?

> La principal relación entre gobierno y ciudadanos pasa por cuánto dinero les quita a éstos el Estado a través de los impuestos y en qué forma se los devuelve mediante los servicios públicos que ofrece… Cobrar impuestos y la manera de gastarlos es el nudo central de la relación entre ciudadanos y gobierno. En una democracia, es la decisión más importante que toman nuestros representantes electos al afectar directamente el bienestar de todos. La sociedad acepta pagar impuestos a cambio de decidir su monto y cómo y en qué se gastan esos recursos[6].

México ofrece en materia tributaria un escenario singularmente complejo. No necesariamente contamos con el mejor andamiaje jurídico-administrativo para el cobro de impuestos, ni el ciudadano posee una comprometida cultura de legalidad en materia tributaria.

> La cultura de la legalidad y la cultura tributaria están íntimamente relacionadas. Para los ciudadanos de países acostumbrados a cumplir las leyes y a que los demás las cumplan, incluidos quienes detentan el poder, pagar impuestos es una regla más que permite que el Estado lleve a cabo sus tareas. En esos países, en general, se acata el pago de impuestos. Siempre habrá evasores; sin embargo, corren el riesgo de una sanción elevada si son detectados, y una probabilidad no menor de que esto suceda… como ha estudiado Marcelo Bergman, investigador del CIDE, los contribuyentes deciden cuánto pagar no sólo a partir de un cálculo de la probabilidad que tiene su falta de pago de ser detectada y la sanción correspondiente en su caso, sino en función de un aprendizaje social respecto al valor que tiene pagar impuestos. En su decisión de pago importa en qué se van esos impuestos,

[6] Elizondo Mayer-Serra, Carlos, *Con dinero y sin dinero. Nuestro ineficaz, precario e injusto equilibrio fiscal*, México, Debate, 2012, pp. 16-19.

> qué tan justo es percibido el sistema, tanto en materia de impuestos como de gasto público. En las sociedades donde el pago de impuestos es alto, el ciudadano ha internalizado las normas fiscales[7].

Por otro lado, si se contrasta nuestra recaudación fiscal con la de naciones que reflejan condiciones económicas análogas, advertimos que la nuestra históricamente ha sido y es sensiblemente modesta. ¿Qué importancia reviste todo lo anterior para efectos de descubrir la filosofía que –considero– guarda el texto vigente del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación?

Me parece que la lógica descansa en el hecho de que al instaurar el procedimiento establecido en el citado numeral, la autoridad administrativa pretende salvar o inhibir lo que se denomina "*presunción de inexistencia de operaciones*". De lo que se trata es de dotar a la autoridad recaudatoria de un procedimiento que extinga la circulación de comprobantes fiscales que *no* encuentran respaldo en la actividad u operación que pretenden amparar, a fin de inhibir la afectación que con este ilícito proceder se causa a la hacienda pública y a los contribuyentes que –*en los términos constitucionales y legales que ha quedado anotados en líneas precedentes*– cumplen debidamente con sus obligaciones fiscales.

En este sentido, el Poder Judicial de la Federación ha emitido la siguiente jurisprudencia[8]:

> 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

[7] *Ibidem*, pp. 30-31.

[8] Tesis 2a./J. 78/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 67, t. III, junio de 2019, p. 2186.

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 los 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 Administrativas y del 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 Salas y Javier Laynez Potisek. Disidente: Yasmín Esquivel Mossa. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Ron Snipeliski Nichi.

Evidentemente, el procedimiento que nos ocupa –*como cualquier otro procedimiento de orden público*– debe observar los principios de legalidad, respeto a los derechos humanos, presunción de inocencia, tipicidad y debido proceso, previstos todos en nuestra Carta Fundamental y en nuestra Ley Orgánica del Tribunal

Federal de Justicia Administrativa. En esta tesis, considero pertinente examinar –*para efectos de este estudio*– las hipótesis jurídicas previstas en los párrafos cuarto, quinto y sexto del multicitado Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, a saber:

> Artículo 69-B…
>
> …
>
> Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.
>
> Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.
>
> La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.
>
> ...

De la transcripción del citado párrafo cuarto se advierte que instrumentados los respectivos plazos para aportar documentos e información por parte del contribuyente y, de la autoridad para valorar pruebas y escuchar la defensa de aquel que permitan destruir la presunción que endereza en su contra la autoridad, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este Artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este Artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

A mi juicio, en los términos que está planteado el listado anterior, vulnera los derechos humanos de presunción de inocencia, legalidad y debido proceso de todo gobernado, toda vez que, por una parte, se concede a la multicitada publicación los efectos descritos en el párrafo quinto del numeral en estudio y, por el lado del contribuyente, si este decide ejercer el medio o medios de impugnación que mejor le convenga, muy probablemente la resolución que al efecto se emita altere la referida presunción legal; empero, en los hechos, las consecuencias jurídicas ya existen.

Inclusive, el texto del párrafo sexto del propio 69-B del Código Fiscal de la Federación, lejos de abonar a la seguridad y certeza que reclama todo Estado de Derecho, lo compromete de manera singular cuando refiere que:

> "… también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente…"

En razón de que esta nueva publicación pretende enmendar las consecuencias del primer listado –previsto en el párrafo cuarto ya examinado– ya que por virtud de este, es que se hace pública una información sensible que afecta los derechos humanos de legalidad, presunción de inocencia, seguridad y certeza jurídica del contribuyente, ya que la información consignada no ha causado jurídicamente estado y, evidentemente, sus consecuencias jurídicas –*empezando por las que prevé el propio 69-B del CFF aunque evidentemente no concluyen ahí*– debe injustificadamente soportarlas el contribuyente.

Luego entonces, sugeriría que el listado que nos ocupa se publique, en su caso, una vez presentados y resueltos los medios de impugnación que decida ejercer el contribuyente sobre el que gravita la presunción, pudiendo esta ser confirmada o bien, desvanecida, pero en cualquier supuesto, esta determinación debe gozar de la categoría de cosa juzgada.

Lo anterior, en virtud de que si bien es cierto estamos a favor de un fisco sólido[9], que esté en condiciones de advertir y sancionar categóricamente cuando

[9] Si se examina la evolución de la tasa de recaudación en los países más pobres del planeta desde los años 1970-1980, se advierten niveles sumamente bajos, en general comprendidos entre 10 y 15% del ingreso nacional, tanto en África Subsahariana como en el sur de Asia (especialmente en la India). Si se considera a los países con un nivel de desarrollo intermedio, en Latinoamérica, el norte de África o China, se observan tasas de recaudación comprendidas entre 15 y 20% del ingreso nacional, inferiores a las de los países ricos con los mismos niveles de desarrollo. Lo más importante es que la diferencia respecto de los países ricos siguió incrementándose a lo largo de los últimos decenios. Mientras que la tasa de recaudación media en los países ricos mantuvo su crecimiento antes de estabilizarse (de 30 a 35% a principios de los años setenta a 35-40% desde 1980-1990), la observada en los países pobres e intermedios disminuyó de manera significativa. En África Subsahariana y en el sur de Asia, la tasa de recaudación promedio era ligeramente inferior a 15% en los años setenta y a principios de los ochenta, y cayó a apenas más de 10% en 1990-2000. Esta evolución es preocupante, en la medida que, en todos los países hoy en día desarrollados, el proceso de construcción de un Estado fiscal y social fue un elemento esencial de la fase de modernización y desarrollo. Todas las experiencias históricas sugieren que, con un

circulen comprobantes fiscales que no encuentren soporte en actos u operaciones jurídicamente verificables, resulta importante también destacar que toda actividad administrativa debe ser desplegada respetando los más elementales derechos humanos de legalidad, presunción de inocencia, debido proceso, seguridad y certeza jurídica. De ahí que la propuesta formulada en líneas anteriores descanse precisamente sobre valores jurídicos que como sociedad tenemos plenamente reconocidos en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y refrendados en nuestra Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que desde luego vertebra el Estado de Derecho al que contribuimos cotidianamente todas las y los juzgadores de nuestro Órgano Jurisdiccional.

Por su parte, el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado a través de los criterios que enseguida se exponen y merced los cuales concluye que el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contraviene el principio constitucional de presunción de inocencia, ni atenta contra el derecho humano de audiencia, a saber:

> PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente.

10-15% del ingreso nacional en recaudaciones fiscales, es imposible llegar mucho más allá de las funciones de soberanía tradicionales: si se desea que la policía y la justicia funcionen correctamente, no queda casi nada para financiar la educación y la salud. La otra elección posible es pagar mal a todo el mundo (policías, jueces, maestros, enfermeras), en cuyo caso es probable que ninguno de esos servicios públicos funcione correctamente. Esto puede llevar a un círculo vicioso, en la medida que la mediocridad de los servicios públicos contribuye a destruir la confianza del Estado, lo que a su vez vuelve más complicada la utilización de recursos fiscales importantes. Piketty, Thomas, *El capital en el siglo XXI*, trad. de Eliane Cazanave Tapie Isoard, México, Fondo de Cultura Económica, 2014, pp. 543-544.

Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal; es decir, a través del indicado procedimiento se hace del conocimiento del contribuyente la presunción a la que ha arribado la autoridad con base en la información que obra en su poder, que encuadran en las hipótesis contenidas en aquel artículo. Ante esta presunción, la autoridad debe notificar al contribuyente en términos del párrafo segundo del propio numeral, que señala que esa comunicación se hará a través de tres medios: del buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como del Diario Oficial de la Federación. Esta primera publicación origina la posibilidad de que el contribuyente afectado comparezca ante la autoridad con los elementos probatorios a su alcance para desvirtuar aquella determinación de la autoridad, consecuentemente, al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y que debe fundarse en información objetiva que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contraviene el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes. Advirtiéndose así, que dicho precepto tiene una finalidad constitucionalmente legítima al buscar dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales[10].

Se argumenta en la jurisprudencia bajo examen que ante la presunción que nos ocupa, "la autoridad debe notificar al contribuyente en términos del párrafo segundo del propio numeral, que señala que esa comunicación se hará a través de tres medios: del buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración

[10] Tesis 2a./J. 135/2015 (10a), *Gaceta del Seminario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1742.

Tributaria, así como del Diario Oficial de la Federación…". Quizás resulte excesiva que la multicitada comunicación al contribuyente se realice por los tres medios descritos. ¿Por qué no hacerlo solo a través del buzón tributario? ¿No ha sido este en los últimos años el medio idóneo, económico y ágil para desarrollar la comunicación entre el Servicio de Administración Tributaria y los contribuyentes? ¿De veras no se vulnera el principio de presunción de inocencia el que la presunción legal del 69-B del CFF se publique en la Página oficial del SAT y en el Diario Oficial de la Federación? Se afirma también que por virtud de esta presunción legal "no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinentes para desvirtuar los hechos… Advirtiéndose así, que dicho precepto tiene una finalidad constitucionalmente legítima al buscar dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales".

Sin embargo, si solo es un *"llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información…"*, por qué hacerlo a través del buzón tributario, Página de Internet del SAT y del Diario Oficial de la Federación. ¿Se logra dar certeza a las relaciones tributarias a partir de este "llamamiento" al particular por las tres vías descritas? ¿Con esta medida no se desvirtúa la vocación garantista del Título Primero de nuestra Constitución Federal a partir de la reforma del mes de junio de 2011?

> PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA. El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, es-

tablece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, la primera publicación que se efectúa en dicho procedimiento constituye un medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente que se encuentra en el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, siendo que la finalidad de esa notificación es hacer del conocimiento del gobernado la posibilidad que tiene de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones; por lo que la mencionada primera publicación resulta ser un acto de molestia al que no le es exigible el derecho de audiencia previa; por otra parte, en relación con la segunda publicación a que se refiere el precepto citado, quedan expeditos los derechos de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentan operaciones que se presumen inexistentes, para que aquéllos acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes. En esas condiciones, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que prevé el procedimiento descrito, no viola el derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos[11].

Esta jurisprudencia descansa su argumento en el hecho de que no vulnera el derecho humano de audiencia, la primera publicación que realiza la autoridad hacendaria a fin de que el particular sobre el que pesa la presunción legal del Artículo 69-B del CFF, acuda ante aquella y manifieste lo que a su interés convenga e incluso, ofrezca las pruebas que considere pertinentes. Idéntica argumentación se le concede a la segunda publicación cuando se afirma que:

[11] Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1738.

> "… quedan expeditos los derechos de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentan operaciones que se presumen inexistentes, para que aquéllos acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, puedan impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes".

Empero, nada dice respecto de los medios –y sus alcances jurídicos– que la autoridad exactora emplea para publicar el acto de molestia que habrá de sufrir el gobernado. Si efectivamente dicha publicación sólo constituye un "acto de molestia al que no le es exigible el derecho de audiencia previa", luego entonces, pienso que no debiera publicitarse en la Página de Internet del SAT y en el Diario Oficial de la Federación, un acto de molestia que únicamente busca que el particular esté enterado de la "posibilidad que tiene de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción…", siendo jurídicamente suficiente que se realice la referida comunicación a través del buzón tributario.

Finalmente, no podemos esquivar la jurisprudencia que explica la improcedencia de la suspensión solicitada en el juicio de amparo, en relación con la publicación del listado a que me he referido en supra-líneas, a saber:

> SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA DE NOTIFICAR EN LA PAGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, LA PRESUNCIÓN PRELIMINAR QUE CONTIENE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Es improcedente conceder la suspensión con motivo de dicha determinación porque no se satisface el requisito del numeral 128, fracción III, de la Ley de Amparo, pues de otorgarse la medida cautelar se seguiría perjuicio al interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, dado que con esas publicaciones se persigue garantizar el derecho

de la sociedad a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, aunado a que permite que aquellos que hayan utilizado en su beneficio tales comprobantes puedan comenzar a ajustar y prever su conducta ante un posible escenario de autocorrección o de acreditación de la prestación del servicio y/o adquisición de bienes; asimismo, dichos terceros podrán suspender la contratación con el causante y la colectividad estará en posibilidad de tomar las medidas preventivas y evaluar el riesgo de recibir facturas de esos contribuyentes.

Contradicción de tesis 386/2018. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito y Tercero del Vigésimo Séptimo Circuito. 13 de marzo de 2019. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I. y José Fernando Franco González Salas. Disidente: Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: N. Montserrat Torres Contreras[12].

La improcedencia de la suspensión solicitada en el juicio de amparo respecto al listado a que hace mención el párrafo cuarto del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación reposa en el hecho de que –afirma– se seguiría perjuicio al interés social y se contravendrían disposiciones de orden público en atención del derecho que le asiste a la sociedad de estar al tanto de la situación fiscal de los contribuyentes sobre los que pese una presunción de operaciones inexistentes en términos del numeral de previa cita.

Empero, no se explica ¿cuál es ese derecho que se le garantiza a la sociedad? ¿En dónde está jurídicamente contemplado? De existir, ¿la sociedad solo tendría derecho a conocer la situación fiscal de los contribuyentes vinculados a una presunción de operaciones inexistentes? ¿Respecto de otros contribuyentes no existe tal derecho? ¿Cómo determinarlo? ¿Cuándo se determinó? ¿Quién lo determinó?

Por otro lado, las hipótesis de autocorrección y/o acreditamiento, amén de las conductas que, en su caso, podrían asumir los terceros que se enteren del contenido del referido listado, podrían suponer que se prejuzga sobre el fondo del asunto toda vez que, como ya se ha expuesto, si se impugna dicha determinación,

[12] Tesis 2a./J. 67/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 66, t. II, mayo de 2019, p. 1536.

existe la posibilidad de que se modifique la situación jurídica del contribuyente sobre el que inicialmente pesa una presunción de operaciones inexistentes en términos del precepto bajo examen. Todas estas interrogantes me surgen de la lectura y análisis del criterio jurisprudencial que respetuosamente se adjunta.

Esta es la filosofía que advertimos en el multicitado Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Si aceptamos la tesis de Edmund Burke –*narrada por Elizondo Mayer-Serra*–, que el Estado es el impuesto, debemos aceptar también que solo bajo la ecuación de un contribuyente solidario y un gobierno sólido es posible atender los múltiples, urgentes y complejos deberes que aquel le encomienda a este.

Fortalecer la arquitectura, arcas y procedimientos del fisco representa un desiderátum de nuestro país de larga data. Hacerlo en armonía con los derechos humanos de los gobernados es condición de existencia. Celebro, pues, que nuestro próximo Simposio verse sobre las diversas hipótesis jurídicas que integran el multicitado Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuyo contenido vincula a autoridades y particulares. Que nuestras próximas reflexiones nos permitan realizar la mejor dialéctica a partir del estudio de la ley, la doctrina y la práctica jurídica en beneficio de nuestra cotidiana función. Esfuerzo sincero al que están dedicadas las letras que aquí concluyen.

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal

Gonzalo Romero Alemán

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal

Gonzalo ROMERO ALEMÁN[1]

I. LA MATERIALIDAD DESDE LA PERSPECTIVA DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1. *Elementos constitutivos de la presunción legal*

En principio, es necesario puntualizar qué se entiende por presunción. De acuerdo con el Diccionario del Español Jurídico, se define como la "aceptación de un hecho del que no se tiene prueba y que se infiere de otro hecho demostrado"[2].

A ese respecto, la doctrina jurídica ha establecido una diversidad de presunciones, empero, la más representativa en la pragmática es la *presunción legal*, la cual es definida como la "modalidad o clase de presunción en la que el enlace entre el hecho base y el indicio o consecuencia está predeterminado por la norma"[3].

La presunción legal puede ser absoluta (*iuris et de iure*) o relativa (*iuris tantum*). La primera es determinada por el legislador y no admite prueba en contrario, en tanto la segunda sí admite prueba en contrario.

De esta manera es factible establecer que los *elementos constitutivos de la presunción legal* son:

a) Una afirmación base;

b) Una afirmación presumida; y

[1] Magistrado de la Sala Especializada en Juicios en Línea y Doctor en Derecho.
[2] *Cfr. https://dej.rae.es/lema/presunci%C3%B3n* [Consultado el 10 de agosto de 2019].
[3] *Cfr. https://dej.rae.es/lema/presunci%C3%B3n-legal* [Consultado el 10 de agosto de 2019].

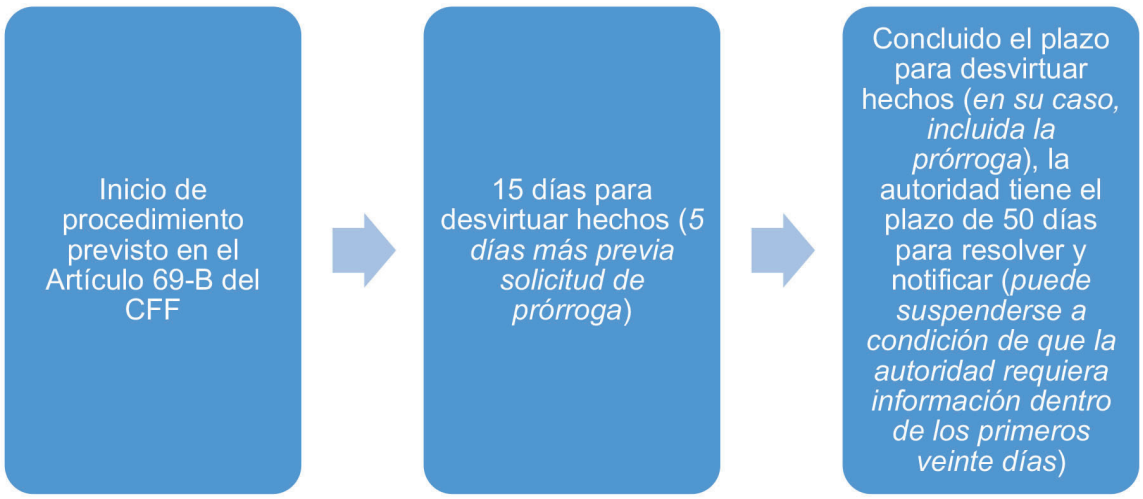
c) Un enlace que permite el paso de afirmación base a la afirmación presumida. Dicho enlace podrá ser *iuris et de iure* o *iuris tantum*.

2. *Temporalidad de las atribuciones de la autoridad y de las defensas del contribuyente*

El Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece el procedimiento mediante el cual las autoridades fiscales pueden presumir la inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales.

El inicio de dicho procedimiento se rige bajo el parámetro de caducidad –que puede ser de cinco o diez años– previsto en el Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Iniciado el procedimiento, lo cual acontece una vez notificado el contribuyente de que se encuentra en el supuesto de inexistencia de operaciones, tiene el plazo de quince días hábiles –mismo que puede ampliarse por cinco días, previa solicitud de prórroga– legalmente computados, para manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar pruebas para desvirtuar los hechos que la autoridad advierte. La autoridad fiscal, ocurrido el plazo antes referido, en un plazo que no excederá de cincuenta días, emitirá y notificará la resolución correspondiente. Con la finalidad de brindar claridad expositiva, se propone el siguiente cuadro:



No obstante, dentro de los primeros veinte días del plazo de cincuenta días, la autoridad fiscal podrá requerir documentación e información adicional al con-

tribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días; y, en consecuencia, el plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará al día siguiente al en que concluya el plazo de este último.

La resolución que recaiga al procedimiento en mención, puede ser *favorable* para el contribuyente –determinar que no se sitúa en el supuesto de inexistencia de operaciones–, o bien, *no favorable* –determinar que se sitúa en el supuesto de inexistencia de operaciones–.

Si la *resolución que deriva del procedimiento en comentario* no es favorable, el contribuyente se encuentra en aptitud de interponer recurso administrativo de revocación –en términos del título V del Código Fiscal de la Federación–, o en su defecto, juicio contencioso administrativo federal –regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo–. Lo anterior dentro del plazo de treinta días hábiles, legalmente computados.

Caso contrario, si la resolución *que deriva del procedimiento en comentario* es favorable para el contribuyente y se considera lesiva para los intereses públicos, la autoridad fiscal tiene el plazo de cinco años –en términos de la fracción III del Artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo– para interponer *acción de lesividad* (también denominado juicio de lesividad).

Lo hasta aquí expuesto permite establecer que la temporalidad de las atribuciones de la autoridad fiscal tiene tres momentos, a saber:

a) Para iniciar el procedimiento de inexistencia de operaciones: opera de acuerdo con el parámetro de caducidad –cinco o diez años, según el caso–;
b) Una vez iniciado el procedimiento en comentario: la autoridad tiene el plazo para emitir y notificar la resolución que corresponda dentro del plazo de cincuenta días, mismo que podrá suspenderse en el lapso del requerimiento, cuando se solicite información adicional al contribuyente; y
c) Una vez emitida la resolución que derive del procedimiento en mención y que sea favorable al contribuyente, la autoridad dispone del plazo de cinco años para interponer la acción de lesividad, a condición de que se considere dañina a los intereses públicos.

3. *Valor de la contabilidad del contribuyente y de los comprobantes fiscales contra la presunción legal de inexistencia*

Respecto de la contabilidad del contribuyente, por sí misma, se trata de documentales privadas cuya eficacia demostrativa está en función de su vinculación con otras pruebas; en tanto los comprobantes fiscales, en sí, a pesar de que se trata de documentales privadas, su eficacia demostrativa tiene mayor alcance, a condición de que cumplan con los requisitos previstos en los Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, los comprobantes fiscales, *per se*, cuando no son objetados por la autoridad hacendaria, su eficacia se ve fortalecida, en cuanto su emisión, entre otras cosas, implica que el Servicio de Administración Tributaria validó el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación; asignó el folio del comprobante fiscal digital e incorporó el sello digital del propio Servicio de Administración Tributaria.

De esta manera, en función de los hechos que advierta la autoridad fiscal, el valor de la contabilidad y de los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente, pueden tener la cualidad de prueba indiciaria, en cuanto puede:

a) Generar convicción plena sobre los hechos; o,

b) Contribuye a generar convicción plena con apoyo de otras diversas, *verbigracia*, los comprobantes de pago o transacciones demostrados a través de estados de cuenta bancarios de las personas –físicas o jurídicas– inmersas en la operación de que se trate, la existencia de los bienes muebles objeto de las operaciones celebradas, los contratos generados con motivo de los actos jurídicos que dieron origen a las operaciones.

4. *¿La temporalidad entre el momento en que se expidieron los comprobantes y aquel en que ocurre la verificación del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación restringe la defensa de los contribuyentes?*

De acuerdo con el marco jurídico vigente, *no* se restringe la defensa de los contribuyentes. El Artículo 30, acápite tercero del Código Fiscal de la Federación establece

el plazo de preservación de la contabilidad del contribuyente y, en ese sentido, prevé que deberá conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas.

Por tanto, si la atribución de iniciar el procedimiento de inexistencia de operaciones por parte de la autoridad hacendaria se rige bajo el parámetro de caducidad, cuyo plazo general es de cinco años, entonces no se restringe la defensa de los contribuyentes para aportar los medios de prueba que estime pertinentes.

II. DETERMINACIÓN DE LA INEXISTENCIA DE OPERACIONES DENTRO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN DIVERSOS AL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1. *La autoridad y sus atribuciones para cuestionar genéricamente la materialidad en los procedimientos de fiscalización*

La autoridad hacendaria cuenta con atribuciones para cuestionar genéricamente la materialidad en los procedimientos de fiscalización, dado que no es necesario que haya llevado a cabo el procedimiento de inexistencia de operaciones previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación para que, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, pueda determinar la inexistencia de los actos o actividades registradas en su contabilidad y respaldas en los comprobantes fiscales que exhibió.

En efecto, si bien es cierto el procedimiento previsto en el precepto de mérito fue instituido para evitar el tráfico de comprobantes fiscales, centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de esa actividad, no es menos cierto que tampoco se impide que la autoridad fiscal pueda declarar la inexistencia de operaciones al ejercer sus facultades de comprobación, puesto que ese dispositivo no prevé una restricción expresa de esas atribuciones fiscalizadoras, previstas en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

De esta manera, se pone de relieve que la atribución consignada en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para que la autoridad fiscal presuma la

inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes emitidos por contribuyentes que no cuentan con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, o bien, que no sean localizables, no excluye las facultades contempladas en el ordinal 42 del mismo ordenamiento, destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, facultades dentro de las que se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones.

En efecto, las facultades previstas en el precepto 42 del Código Fiscal de la Federación, que permiten a la autoridad fiscalizadora constatar que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones tributarias, incluyen la atribución de realizar todos los actos tendentes a corroborar si las operaciones que se hicieron constar en los documentos que integran la contabilidad del causante, en realidad se ejecutaron.

De tal manera, si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones que refieren su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar que son inexistentes, puesto que si la prestación de servicios o la adquisición de bienes por las que se expidieron las facturas no se llevaron a cabo, lo lógico es que se considere que no existieron y, por ende, que se determine que esos documentos carecen de valor probatorio, por lo que no podrá tomarse en cuenta.

2. *Artículo 59, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, como parámetro de interpretación para operaciones diversas a las de exportación*

El texto del Artículo 59, fracción IX del Código Fiscal de la Federación no puede ser utilizado como parámetro de interpretación para operaciones diversas a las de exportación, dado que *dicha porción normativa es relativa a la presunción de que los bienes declarados como exportados fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados*.

En ese sentido, es necesario imponerse del contenido de dicho texto, el cual establece:

> Artículo 59.- Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

…

IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

…

Del precepto en examen se desprende que para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando este no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado;
b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario; y

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

En ese sentido, a partir de una interpretación lógica y literal, es factible establecer que, si a requerimiento de autoridad el contribuyente no exhibe información o documentación que acredite uno u otro de los supuestos indicados, entonces las autoridades fiscales presumirán que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados.

III. MEDIOS PROBATORIOS EN LA MATERIALIDAD DE OPERACIONES

1. *El valor de los comprobantes fiscales en los casos de inexistencia de actividades*

Los comprobantes fiscales revisten la cualidad de documentales privadas cuyo valor probatorio es indiciario y su eficacia demostrativa, cuando no son objetados por la autoridad hacendaria, se ve fortalecida, en cuanto su emisión, entre otras cosas, implica que el Servicio de Administración Tributaria validó el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación; asignó el folio del comprobante fiscal digital; e incorporó el sello digital del Servicio de Administración Tributaria[4].

En ese sentido, el valor de los comprobantes fiscales en los casos de inexistencia de operaciones puede contribuir a generar en el juzgador convicción plena sobre los hechos con apoyo de otros medios, *verbigracia*, los comprobantes de pago o transacciones demostrados a través de estados de cuenta bancarios de las personas –físicas o jurídicas– inmersas en la operación de que se trate, la existencia de los bienes muebles objeto de las operaciones celebradas, los contratos generados con motivo de los actos jurídicos que dieron origen a las operaciones.

Si la autoridad hacendaria advierte inconsistencias o el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los proveedores que los expiden son exiguas, *per se*, para generar una presunción sobre la inexistencia de operaciones, en cuanto

[4] *Cfr.* Artículo 29, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

no se puede obligar al causante que exhibe un comprobante fiscal, a cerciorarse del cumplimiento de los deberes que corresponden al emisor del mismo y, por tanto, la autoridad fiscal no puede negar la procedencia de las pretensiones del contribuyente –deducción o acreditamiento–[5].

En tanto, si la autoridad hacendaria logra demostrar que los comprobantes fiscales cuya inexistencia presume no fueron validados por el Servicio de Administración Tributaria respecto del cumplimiento de los requisitos previstos en el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, que no asignó el folio del comprobante fiscal digital y que tampoco incorporó el sello digital, entonces su valor probatorio sería nulo en los casos de inexistencia de operaciones.

2. *Contenido que pudiera incorporarse en los comprobantes fiscales que demuestre la materialidad*

Si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos previstos en los numerales 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, entonces pueden constituir un elemento que contribuya a generar, en el juzgador, convicción plena sobre los hechos con apoyo de otras relacionadas.

Lo anterior, dado que cuando se expide un comprobante fiscal implica que el Servicio de Administración Tributaria validó el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación; asignó el folio del comprobante fiscal digital; e incorporó el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

Empero, no sería factible que los comprobantes fiscales, por sí solos, fueran suficientes para demostrar la materialidad, en tanto su contenido no puede ser demostrativo de manera absoluta. Para tales efectos sería indispensable adminicular los elementos que justifican la operación, tal como el contrato celebrado, la forma de pago, el registro contable y, en su caso, la apreciación del bien o servicio correspondiente.

---

[5] *Cfr.* Tesis PC.XVI.A. J/20 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, septiembre de 2017, p. 999.

3. *Elementos demostrativos idóneos para acreditar la materialidad: el papel de la contabilidad contra los comprobantes fiscales*

Toda operación celebrada por una persona física o jurídica, necesariamente, debe contribuir a la meta de su creación: ganar dinero.

De manera que la *sustancia económica* es un aspecto imprescindible para su supervivencia y, por ende, los factores de producción son inmanentes en el funcionamiento de toda empresa de producción y servicios.

Los factores de producción de bienes o servicios consisten en: tierra, trabajo, capital y tecnología.

La *tierra* implica los recursos naturales que se necesitan para producir bienes o servicios; comprende, entre otros, el suelo y el agua. El *trabajo*, denominado también mano de obra, constituye la actividad que desarrollan los seres humanos para producir bienes o servicios; comprende esfuerzo físico y mental. El *capital* se refiere a la maquinaria, equipo, herramientas, mobiliario, construcciones y todos aquellos bienes que sirven para producir otros bienes y servicios. Y la *tecnología*, que se refiere al modo de producir los bienes y servicios[6].

En este sentido, es indispensable para demostrar la materialidad de las operaciones los factores de la producción que inciden en la actividad de la persona física o jurídica de que se trate, ya sean obtenidos de manera directa o indirecta.

Para tales aspectos, es factible compaginar documentales privadas y públicas que, de manera lógica y congruente, generen convicción en el juzgador sobre los hechos que desvirtúen la presunción de inexistencia de operaciones, tales como la contabilidad, los comprobantes fiscales, el contrato celebrado en la operación, la forma de pago y, en su caso, la apreciación del bien o servicio correspondiente.

4. *Criterios de valoración jurisdiccional en relación con la carga probatoria sobre la materialidad*

La valoración probatoria exige atender la estructura formal, secuencial, argumentativa y justificatoria de la resolución misma, al tenor de los principios elementales

[6] Astudillo Moya, Marcela, *Fundamentos de economía*, México, UNAM, 2012, pp. 25 y 26.

de orden lógico de congruencia, consistencia y no contradicción, aplicados de manera directa en la exposición de los argumentos que soportan la decisión[7].

La carga de la prueba en el proceso contencioso administrativo federal está en función de los hechos que se pretendan demostrar. Si se trata de hechos positivos, la parte actora debe aportar los medios de prueba que sustenten los hechos de los cuales deriva su derecho[8]. De modo que los casos relativos a inexistencia de operaciones, indiscutiblemente se trata de hechos positivos, respecto de los cuales el contribuyente que inste el proceso debe aportar los medios de prueba que desvirtúen la presunción de inexistencia.

De ahí que el criterio de valoración jurisdiccional que debe prevalecer es la sana crítica, lo cual implica la combinación de la lógica interpretativa y las máximas de experiencia, conforme a los parámetros demostrativos antes expuestos en casos de inexistencia.

5. *La fecha cierta no es un requisito indispensable en los contratos privados*

El Máximo Tribunal del país en tesis de jurisprudencia[9] ha señalado una característica inherente a los documentos privados, a saber, la *fecha cierta*. Dichas tesis, establecen lo siguiente:

> DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS.- Solamente puede considerarse que los documentos privados tienen fecha cierta cuando han sido presentados a un Registro Público, o ante un funcionario en razón de su oficio, o a partir de la fecha de la muerte de cualquiera de sus firmantes…
>
> INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO, INEFICACIA DEL CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA DE FECHA INCIERTA, PARA ACREDITARLO.- Si bien en términos del artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, los documentos privados no objetados en juicio hacen prueba plena, esta regla, no es aplicable en tratándose de documentos

---

7 *Cfr.* Tesis I.2o.P. J/30, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, agosto de 2009, p. 1381.

8 *Cfr.* Artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

9 *Cfr.* Tesis 220, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Sexta Época, t. IV, Apéndice 2000, p. 180; Tesis 256, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, septiembre de 1999, p. 214.

> privados en los que se hace constar un acto traslativo de dominio, los cuales, para tener eficacia probatoria y surtir efectos contra terceros requieren de ser de fecha cierta, lo que este Supremo Tribunal ha estimado ocurre a partir del día en que se celebran ante fedatario público o funcionario autorizado, o son inscritos en el Registro Público de la Propiedad de su ubicación, o bien, a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; por lo que es dable concluir, que con esa clase de documentos no debe tenerse por acreditado el interés jurídico del quejoso que lo legitime para acudir al juicio de amparo, pues la circunstancia de ser de fecha incierta, imposibilita determinar si todo reclamo que sobre esos bienes realicen terceros, es derivado de actos anteriores o posteriores a la adquisición del bien litigioso, garantizándose de esta manera, la legalidad y certeza jurídica que debe imperar en este tipo de operaciones y evitando que el juicio de amparo sea utilizado con fines desleales.

De la reproducción que antecede, se pone de manifiesto que los documentos privados tienen fecha cierta cuando "han sido presentados a un Registro Público, o ante un funcionario en razón de su oficio, o a partir de la fecha de la muerte de cualquiera de sus firmantes".

Dicha característica (fecha cierta), pareciera es indispensable para decidir, en un proceso, si un documento privado puede o no tener eficacia demostrativa, no obstante, no es una regla general que deba tener todo documento privado, antes bien, está en función de la regulación que la ley establezca. Si esta no prevé formalidades especiales a las establecidas en ella, entonces no puede condicionarse su eficacia demostrativa a una cualidad no inmanente.

La problemática analizada en las tesis de jurisprudencia[10], deriva de contratos de compraventa de bienes inmuebles. Por tanto, la consideración sobre documentos privados de fecha cierta solamente es aplicable cuando el conflicto a dilucidar tiene su génesis en un contrato de compraventa de *bienes inmuebles*.

Por tanto, es factible establecer que la eficacia demostrativa de documentos privados no puede condicionarse a la fecha cierta, sino a las formalidades que la ley prevea.

---

[10] *Idem*.

IV. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. *Legislación consultada*

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 8a. ed., México, Themis, 2019.

Código Fiscal de la Federación, 8a. ed., México, Themis, 2019.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 8a. ed., México, Themis, 2019.

Código Federal de Procedimientos Civiles, 8a. ed., México, Themis, 2019.

Código Civil Federal, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_241213.pdf [Consultado el 10 de agosto de 2019].

2. *Obras consultadas*

ASTUDILLO MOYA, Marcela, *Fundamentos de economía*, México, UNAM, 2012.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero mexicano*, 28ª. ed., México, Porrúa, 2012.

GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *Efectos fiscales de los contratos*, 10ª. ed., México, Dofiscal Editores, 2017.

ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Compendio de Derecho Civil,* 44ª. ed., México, Porrúa, 2011, t. II: Bienes, derechos reales y sucesiones.

3. *Diccionarios consultados*

Diccionario de la Lengua Española, 23ª. ed., Madrid, Real Academia Española, 2014, *http://dle.rae.es/*.

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal

Rosalva Bertha Romero Núñez

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal

Rosalva Bertha ROMERO NÚÑEZ[1]

SUMARIO

I. *Introducción*. II. *Facultades de la autoridad fiscal*. III. *Demostración de la existencia de las operaciones fiscales*. IV. *Conclusión*. V. *Fuentes de información*.

I. INTRODUCCIÓN

En la evolución histórica de la recaudación fiscal se han implementado diversos métodos para que el Estado pueda cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias del gobernado. Buscando lograr este objetivo, por un lado, la autoridad fiscal podría caer en excesos y abusos ante los contribuyentes, por el otro, algunos contribuyentes evaden el pago de impuestos, a través de la adquisición de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, con la finalidad de deducir y/o acreditar las cantidades consignadas en dichos comprobantes, sin haber pagado las cantidades que se reflejan en ellos.

El tema a tratar deriva de un punto específico que se presenta cuando la autoridad efectúa revisiones a los contribuyentes, ya sea de manera directa o por compulsa, y que se conoce como, materialidad de las operaciones, que en términos simples implica que la autoridad fiscal puede verificar si las operaciones fiscales que el contribuyente afirma haber realizado, efectivamente se llevaron a cabo, para lo cual deberá ofrecer los medios de prueba idóneos para demostrarlo, sin embargo las autoridades en muchas ocasiones exigen documentación o pruebas compro-

[1] Magistrada de la Sala Especializada en Materia Ambiental y de Regulación.

batorias no previstas en las disposiciones jurídicas, en detrimento del derecho de seguridad jurídica de los contribuyentes.

En este sentido, y para fines fiscales, la materialidad es el atributo que reúnen las operaciones que efectuó determinado individuo o persona moral, ya sea con sus clientes o sus proveedores, y que cuentan con suficiente evidencia material y sensible para demostrar su efectiva realización.

Dentro de la legislación mexicana no existe un concepto respecto a las características que debe tener el atributo de la materialidad, ni un listado o detalle de los requisitos y extremos que esta implica; sin embargo, dicha figura y sus alcances han sido objeto de estudio reiterado por parte del Poder Judicial de la Federación, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en la medida en que cada vez son más las controversias suscitadas por temas de materialidad en el espectro de las contribuciones.

En México, el hecho de que una operación reúna o no el requisito de materialidad, puede conllevar diversas implicaciones fiscales, entre las cuales destacan el rechazo de deducciones para efectos del impuesto sobre la renta o la improcedencia del impuesto al valor agregado acreditable correspondiente y, consecuentemente, la negativa en devoluciones de este impuesto, situación que generalmente representa un impacto económico considerable en los contribuyentes.

En los últimos meses, en las diversas formas de ejercicio de facultades de comprobación y en los procedimientos de devolución de saldos a favor de contribuciones, ha incrementado notablemente la tendencia de las autoridades fiscalizadoras de analizar cuestiones de materialidad en relación con las operaciones de los contribuyentes, determinando si se cuenta o no con la documentación soporte suficiente para demostrar la realidad material de las operaciones.

Así, la documentación idónea dependerá del tipo de operación (adquisición de bienes, otorgamientos de uso y goce, de servicios, etcétera). Respecto a los servicios, por su propia naturaleza de intangibilidad, se encuentran mayores complicaciones para acreditar su materialidad.

II. FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

El Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente, a la letra establece, lo siguiente:

> Artículo 69-B.- Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.
>
> En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado. Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.
>
> Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que

venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Del análisis efectuado al numeral transcrito, se advierte que prevé las facultades otorgadas a las autoridades hacendarias para presumir operaciones inexistentes, y el procedimiento y consecuencia para los contribuyentes que han estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, sujetos a los que los procedimientos y programas de fiscalización hacendarios entendidas como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).

Asimismo, refiere al cese general de efectos fiscales de las operaciones contenidas en los comprobantes expedidos por el contribuyente EFOS en cuestión.

Además, se dirige a las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por un contribuyente EFOS, incluido en una de las listas definitivas, personas físicas o morales que también estén en los programas de fiscalización denominados Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

Ahora bien, entre las razones esgrimidas por la autoridad para considerar que se trata de operaciones inexistentes, destacan las siguientes:

- Que el objeto social del emisor del comprobante es amplio y, por ello, ofrece comprobantes fiscales con conceptos que terminan adaptándose a las actividades preponderantes de los receptores de dichos comprobantes;
- Se trata de comprobantes fiscales que amparan operaciones no suscitadas;
- Se emiten comprobantes cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en ellos es solo un porcentaje mínimo, y no guardan proporción con dichas operaciones;
- No se cuenta con personal, o bien, este no es el idóneo para llevar a cabo las operaciones fiscales consignadas en el comprobante;
- No se tienen activos o estos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones citadas en el comprobante;
- Se reciben ingresos que no guardan proporción con las características de su establecimiento;

- Se manejan cuentas bancarias o de inversión que están activas por un periodo limitado y después son canceladas o se dejan con saldos mínimos, luego de haber manejado cantidades elevadas;
- Se registran establecimientos en domicilios que no corresponden al declarado ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), o bien, no se encuentran localizados de acuerdo con lo manifestado en el aviso;
- Se trata de sociedades activas durante un periodo, que luego se vuelven no localizables;
- En un ejercicio se obtienen ingresos casi idénticos a las deducciones o mayores, por un margen escaso;
- Se comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios; y
- Se prestan y reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.

En virtud de lo anterior, las facultades otorgadas a las autoridades hacendarias, para presumir operaciones inexistentes, obliga a los contribuyentes a adminicular sus operaciones con otros medios de prueba, pues si bien el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) ha adquirido enorme importancia para probar ingresos o deducciones, este documento no es el único elemento que la autoridad deberá considerar cuando realice una revisión de cualquier operación, más cuando se trate de presumir la inexistencia de las operaciones amparadas con el mismo.

De ahí que, para el contribuyente resulte indispensable tener los elementos necesarios que materialicen sus operaciones y no solo el CFDI, por lo anterior adquiere importancia salvaguardar los registros contables, los contratos, manuales de operaciones, trámites realizados para esas operaciones con autoridades, etc., todo ello para probar la existencia material de las operaciones a las que se está dando efectos fiscales.

Por su parte, la autoridad en el ejercicio de sus facultades podrá y, en algunos casos, deberá solicitar información, datos y documentos que le permitan constatar que efectivamente no se materializaron las operaciones que pretende desvirtuar, en

especial cuando su razonamiento tiene como base la inexistencia de la operación, no siendo suficiente el que se señalen solamente las inconsistencias o el incumplimiento de ciertas obligaciones fiscales.

En el ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede requerir a los contribuyentes la documentación e información que acredite las operaciones, como libros de contabilidad, estados de cuentas bancarias, facturación, contratos celebrados y papeles de trabajo; últimamente ha extendido su solicitud de información, al requerir de manera directa se demuestre la ''materialidad'' de las operaciones realizadas por el contribuyente, e incluso que se aporten documentos de terceros y no documentos propios del contribuyente, cuando el tercero en vía de compulsa niega la operación de que se trata.

Por lo que, si durante el ejercicio de facultades de comprobación el Servicio de Administración Tributaria (SAT) cuestiona una operación, las autoridades consideran que el contribuyente debe aportar todos los medios de prueba necesarios para demostrar la materialidad, lo cual implica tener no solo los contratos, los comprobantes fiscales o la documentación de los pagos efectuados, es decir, que los registros contables del contribuyente deben soportarse plenamente con documentación comprobatoria que demuestre la materialización de las operaciones consignadas en ellos.

En tanto que la documentación soporte dependerá de la naturaleza de la operación de que se trate, al ser tan variable, es sumamente difícil, por no decir imposible, reunir la documentación comprobatoria que satisfaga las pretensiones de la autoridad fiscalizadora.

Actualmente, las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación, contenidas en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, cuestionan la materialidad de las operaciones consignadas en comprobantes fiscales, argumentando que con la documentación que les fue exhibida durante el procedimiento de fiscalización, no lograron demostrar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales.

En este sentido, durante el ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales han esgrimido argumentos relacionados con la carencia de mate-

rialidad de las operaciones para presumir la inexistencia sobre estas, lo cual afecta fundamentalmente las deducciones y el acreditamiento de los impuestos de los contribuyentes.

El Servicio de Administración Tributaria sostiene que puede desconocer los efectos fiscales de los actos jurídicos consignados en la contabilidad cuando estos carezcan de materialidad. Además, la autoridad fiscal señala que lo puede llevar a cabo mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En efecto, la autoridad hacendaria presume la inexistencia de operaciones de los contribuyentes, apoyándose en la idea de que debe prevalecer el fondo sobre la forma, es decir, la sustancia económica sobre los aspectos formales que configuran las operaciones. Las consecuencias de tales presunciones son precisamente determinaciones de impuestos a cargo de los particulares, negativas de devoluciones y rechazos de acreditamientos en materia del impuesto al valor agregado (IVA), entre otras afectaciones graves para los contribuyentes.

Actualmente, para acreditar ante la autoridad fiscal la existencia de una operación pactada, no basta con soportarla con el contrato celebrado, aun cuando éste se haya hecho efectivo ante fedatario público, pues ya existen criterios jurisdiccionales que sostienen que la celebración de un contrato no significa que se haya llevado a cabo realmente el acto jurídico objeto de este. De igual manera, existen otros criterios emitidos por los tribunales mexicanos, que señalan que contar con el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) de una operación tampoco garantiza la realización efectiva de esta misma.

Por otro lado, no hay que olvidar que, tanto la Sala Superior como las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, han emitido en tiempos recientes precedentes legales, en los que se sostiene que los registros contables deben tener una justificación lógica, legal y económica, además de que, para determinar la situación fiscal de un contribuyente debe atenderse a la naturaleza de la operación y a los soportes documentales idóneos existentes.

En el mismo sentido, el Poder Judicial de la Federación formuló diversos criterios acerca de la necesidad de recabar de los contribuyentes, la mayor informa-

ción que soporte documentalmente la existencia de sus operaciones ya que, de no hacerlo, corren el riesgo de que se confirme la carencia de materialidad de las que reprochen las autoridades fiscales. De tal forma, el contribuyente está obligado a presentar pruebas si durante el ejercicio de las facultades de comprobación, el SAT cuestiona una operación.

Aun cuando en el Código Fiscal de la Federación todavía no existan disposiciones legales que dispongan textualmente la prevalencia del fondo sobre la forma en las operaciones que llevan a cabo las empresas, ni tampoco haya referencias literales a la materialidad de las operaciones, es indudable que en la práctica las autoridades fiscales ya exigen que todas las operaciones de los contribuyentes cuenten con un vasto soporte documental que acredite su materialidad.

No obstante, este soporte documental, al no encontrarse previsto legalmente, se traduce en una incertidumbre para los contribuyentes porque su idoneidad dependerá del criterio y discrecionalidad del fisco.

Lo antes desarrollado deriva del criterio de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, contenido en la jurisprudencia siguiente:

> 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 debe, en caso de ser cuestionado en la fiscalización, 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 con-

clusión, 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[2].

De la tesis transcrita se advierte que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa resolvió que la autoridad fiscal cuenta con facultades para cuestionar la materialidad de las operaciones que dieron lugar a los ingresos gravados y gastos deducidos; es decir, la autoridad fiscal puede válidamente rechazar deducciones y/o acreditamientos, por el simple hecho de que, a su consideración, no se demuestra la real prestación del servicio o entrega del bien, según corresponda.

En el mismo sentido, el Poder Judicial de la Federación formuló diversos criterios acerca de la necesidad de recabar de los contribuyentes, la mayor información que soporte documentalmente la existencia de sus operaciones ya que, de no hacerlo, corren el riesgo de que se confirme la carencia de materialidad de las operaciones que reprochen las autoridades fiscales.

A manera de ejemplo, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal ha sostenido 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 causante; como se desprende de la siguiente 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

[2] Tesis VIII-P-2aS-70, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año II, núm. 10, mayo de 2017, p. 239.

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[3].

Lo anterior cobra importante relevancia, ya que en caso de que el contribuyente, una vez declarado que no demostró la materialidad del servicio, no elimina el efecto que le dio a los comprobantes que amparan las "supuestas" operaciones,

[3] Tesis 2a./J. 78/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 67, t. III, junio de 2019, p. 2186.

la autoridad fiscal se encontrará en aptitud de ejecutar el cobro coactivo de los impuestos omitidos a través de embargos, cancelación de sellos digitales, congelamiento de cuentas bancarias e incluso tipificando su actuación bajo el delito de defraudación fiscal (posibles consecuencias de la simulación).

III. DEMOSTRACIÓN DE LA EXISTENCIA DE LAS OPERACIONES FISCALES

La documentación soporte dependerá de la naturaleza de la operación de que se trate, y al ser tan variable, es difícil y a veces hasta imposible reunir la documentación comprobatoria que satisfaga las pretensiones de la autoridad fiscalizadora, lo que podría violentar la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes.

La presunción de inexistencia de operaciones o su falta de materialidad comprende cualquier tipo de actividades, incluida la prestación de múltiples servicios o la enajenación y adquisición de bienes, por ende, es importante conservar todos y cada uno de los documentos relacionados y que vayan surgiendo en el curso de las operaciones.

Por ejemplo, si se trata de servicios de publicidad, es posible que la autoridad fiscal estime necesario que el contribuyente presente, además de los contratos, Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) y comprobantes de pagos, también los materiales y documentos utilizados en el servicio de publicidad, como podrían ser folletos, archivos digitales y fotografías, entre otros.

Actualmente, para acreditar ante la autoridad fiscal la existencia de una operación pactada, no basta con soportarla con el contrato celebrado, aun cuando este se haya hecho efectivo ante fedatario público, pues ya existen criterios jurisdiccionales que sostienen que la celebración de un contrato no significa que se haya llevado a cabo realmente el acto jurídico objeto de este, de igual manera, existen otros emitidos por los tribunales mexicanos que señalan, contar con el CFDI de una operación tampoco garantiza la realización efectiva de esta misma; si bien no son disposiciones jurídicas, esos criterios hacen referencia a las Normas de Información Financiera (NIF), específicamente a la NIF A-2, relativa a la prevalencia de la sustancia económica sobre la forma de los eventos económicos que se registran en una empresa.

Asimismo, se relacionan con las NIF A-1, NIF A-3 y NIF A-4, normas que establecen los principios de confiabilidad, veracidad y verificabilidad, que sugieren la necesidad de que las autoridades puedan, mediante el ejercicio de compulsas, constatar con terceros la existencia del evento económico de que se trate; además, debe tomarse en cuenta que los resultados de este tipo de compulsas deben darse a conocer plenamente al contribuyente, ya que, en caso de no hacerse, afectaría gravemente sus derechos de audiencia y legalidad.

El contribuyente está obligado a presentar pruebas si durante el ejercicio de la comprobación, la autoridad fiscal (SAT) cuestiona una operación; la realidad es que en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, todavía no existen disposiciones legales que establezcan la prevalencia del fondo sobre la forma en las operaciones que llevan a cabo las empresas, ni tampoco hay referencias expresas o concretas a la materialidad de las operaciones fiscales, y a pesar de ello, en la práctica, las autoridades fiscales exigen que todas las operaciones de los contribuyentes cuenten con un extenso soporte documental que constate su materialidad, pero este soporte documental puede convertirse en un gran dolor de cabeza para los contribuyentes porque su idoneidad dependerá del criterio y discrecionalidad del fisco.

Sobre el particular, es importante señalar que no existen criterios que delimiten las pruebas idóneas que acrediten de manera fehaciente e indubitable la materialidad de un servicio o entrega de un bien, y aun cuando la misma sea ofrecida, la consideran insuficiente o que no resulta idónea, lo cual deja en estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes que pretenden dar un efecto fiscal a los comprobantes que amparan dichas operaciones, "supuestamente" inexistentes al no haber demostrado que materialmente fueron llevadas a cabo.

En este tenor de ideas, se cuenta con el siguiente precedente del Poder Judicial de la Federación:

> COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE DEBE DEMOSTRAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES CONSIGNADAS EN ÉSTOS, CUANDO POR LAS CARACTERÍSTICAS DEL DOMICILIO EN EL QUE SUPUESTAMENTE SE LLEVARON A CABO SE PRESUMA SU INEXISTENCIA.

> Si al realizar una visita domiciliaria la autoridad encuentra que las características del domicilio fiscal son insuficientes para sustentar las operaciones que el contribuyente afirma se llevaron a cabo en éste, por carecer de infraestructura, dimensiones o empleados, entre otros aspectos, es válido que presuma la inexistencia de aquéllas. Esto es así, ya que dichas circunstancias revelan que se trata, presuntamente, de operaciones simuladas o ficticias, porque en el lugar visitado es imposible, de hecho, ejercer la actividad económica, según las especificaciones y volúmenes afirmados por el particular. Lo anterior, en el entendido de que los comprobantes fiscales únicamente son documentos que pretenden dar testimonio sobre algo que supuestamente existió, como un acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos y realidades con fines tributarios. En consecuencia, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes, pues de resultar aquéllas inexistentes o inverosímiles, éstos no pueden tener efecto fiscal alguno[4].

De ahí la importancia de que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa realice una prudente valoración de todo el soporte documental exigido por la autoridad fiscal al contribuyente, frente a la operación que éste último afirma haber realizado, considerar su naturaleza fáctica y jurídica o, de ser el caso, realizar un ejercicio de ponderación y/o de proporcionalidad.

En esta línea de argumentación se debe apelar a la casuística, es decir, dependiendo de la operación y su naturaleza, puede determinarse qué pruebas son idóneas para acreditar la existencia de la operación, pues por ejemplo, si se trata de bienes inmuebles, se puede saber conforme a la ley que rige a la operación, si la de exigir o no que los contratos de compraventa, de arrendamiento u otros, deban ser pasados ante la fe de un Notario Público, o en el caso de la prestación de servicios profesionales o de consultoría, es lógico requerir las pruebas que acrediten que fueron prestados, como lo son, documentos, videos, materiales, fotografías, bitácoras u otros.

Además, el juzgador debe tener sumo cuidado para que, además de resolver los problemas inmediatos, también prevenga problemas fiscales futuros, especial-

[4] Tesis I.4o.A.161 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 65, t. III, abril de 2019, p. 1999.

mente en lo que se refiere a operaciones que puedan ser consideradas como inexistentes o simuladas.

IV. CONCLUSIÓN

Vale la pena reflexionar sobre el tema, dado que existen dos extremos, una carga administrativa excesiva sobre las empresas o contribuyentes, que impide el desarrollo de procesos productivos en el país, o solapar las prácticas de evasión fiscal consistentes en la simulación de operaciones ante la autoridad fiscal para reducir su base gravable, por lo que el reto es detectar tales extremos y, en la manera de lo posible, lograr una recaudación fiscal sana para que el Estado cumpla con sus objetivos, pero sin desalentar el desarrollo de la iniciativa privada en el país, que casi siempre se traduce en empleo y condiciones de bienestar para su población.

Resulta de suma importancia enfatizar que la materialidad ocupa una posición central en los esfuerzos de las jurisdicciones en el ámbito fiscal internacional, que tomará importancia al regular la economía digital (el empleo de la red como plataforma global para la creación de riqueza, la distribución y consumo de bienes y servicios, cuyo objetivo es cubrir las necesidades de la sociedad), esto derivado de su naturaleza intangible.

Para concluir, sería recomendable obtener y conservar esta evidencia en el día a día de las operaciones, previo a cualquier requerimiento o revisión por parte de las autoridades fiscales, para así contar con los elementos necesarios para una respuesta debidamente soportada, evitando así cargas administrativas adicionales para el contribuyente.

V. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. *Bibliografía*

HIGUERA ARIAS, Juan de la Cruz, *El fantasma de la materialidad en las operaciones de los contribuyentes*, Colegio de Contadores Públicos de México, 25 de marzo de 2019, *https://veritasonline.com.mx/el-fantasma-de-la-materialidad-en-las-operaciones-de-los-contribuyentes/*.

2. *Sitios de Internet*

http://modumlegal.mx/materialidad-de-operaciones/.
http://consultoriofiscal.unam.mx/articulo.php?id_articulo=103.

Materialidad de las operaciones fiscales

María Ozana Salazar Pérez

Materialidad de las operaciones fiscales

María Ozana SALAZAR PÉREZ[1]

SUMARIO

I. *Antecedentes históricos.* II. *Artículo 69-B del* Código *Fiscal de la Federación*. III. *Procedimiento del Artículo 69-B del* Código *Fiscal de la Federación*. IV. *Materialidad de las operaciones*. V. *¿Cómo probar la materialidad de los actos?* VI. *Materialidad en el Artículo 69-B del* Código *Fiscal de la Federación*. VII. *Conclusiones.*

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

El 9 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF), en donde se adicionó el Artículo 69-B[2].

En la exposición de motivos de la iniciativa que dio origen a dicho Decreto, se precisa que la adición tiene como objeto desinhibir los esquemas agresivos de evasión fiscal que algunos contribuyentes han implementado por medio de la adquisición de comprobantes fiscales. Es decir, los causantes utilizaban comprobantes fiscales apócrifos para generar un efecto fiscal, sin erogar realmente las cantidades amparadas en ellos.

---

[1] Magistrada Presidenta de la Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana.

[2] Téllez, Lilly, *Propuesta de reforma al Artículo 69 B del CFF, http://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2019-04-031/assets/documentos/Inic_MORENA_codigo_fiscal_21_03_2019.pdf*.

Para evitar esta situación, las autoridades fiscales adicionaron controles de seguridad y aumentaron requisitos más rigurosos para contrarrestar la expedición de estos comprobantes falsos.

No obstante, algunos contribuyentes superaron las barreras impuestas, con sistemas de evasión fiscal más evolucionados, dando origen a actos como:

- Compraventa de comprobantes fiscales;
- Amplitud en su objeto social en las personas morales;
- Integración de sociedades, con el uso de terceras personas, sin que cuenten con los elementos convencionales a los factores de producción;
- Creación de grupos de empresas para realizar la denominada "operación carrusel";
- Permanencia corta en el ciclo de las personas morales; y
- Solicitud y obtención de devoluciones indebidas.

A raíz de la constante realización de los actos citados, el Ejecutivo Federal propuso la adición del Artículo 69-B del CFF.

II. ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Artículo 69-B del CFF señala un procedimiento encaminado a detectar y sancionar tanto a contribuyentes que emiten comprobantes fiscales (sin contar con los activos, personal, infraestructura, capacidad material o se encuentran no localizados), conocidos como EFOS[3]; como a aquellos que reciben estos comprobantes para generar algún efecto fiscal, denominados en la práctica como EDOS[4].

El Artículo en cuestión sufrió una reforma importante el 25 de junio de 2018, misma que fue publicada en el DOF y en donde se establece, que:

- Los contribuyentes, dentro del procedimiento de la presunción de inexistencia de operaciones, soliciten una prórroga de cinco días a la autoridad fiscal para proporcionar la documentación e información que consideren oportuna, con la que logren acreditar la existencia y materialización de la

[3] Empresas que Facturan Operaciones Simuladas.
[4] Empresa que Deducen Operaciones Simuladas.

operación o acto jurídico consignado en el comprobante fiscal y con ello desvirtúen las presunciones señaladas en su contra;

- La autoridad cuenta con la facultad de requerir información adicional al contribuyente, estableciendo plazos para la entrega, valoración, emisión y notificación de la resolución definitiva, así como las consecuencias en caso de incumplimiento;
- El plazo con que cuenta la autoridad fiscal para valorar las pruebas aportadas por el contribuyente, expedir y notificar la resolución correspondiente es de cincuenta días; otorgando con ello la seguridad jurídica que, si la autoridad no emite y notifica en el citado plazo la resolución, queda sin efectos la presunción de operaciones.

III. PROCEDIMIENTO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El procedimiento consagrado en esta disposición fiscal es el siguiente[5]:

Operaciones inexistentes o simuladas (Art. 69-B del CFF)
Presunción de inexistencia EFOS • Emitan Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar bienes, o no se encuentren localizados. • Se notificará vía buzón tributario, página Web y DOF; teniendo un plazo de quince días para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones. • Se podrá solicitar una prórroga de hasta cinco días adicionales, misma que empezará a computarse una vez que concluya el término de quince días.

[5] VALENZUELA LOZANO, Roberto, *Como Acreditar la Materialidad de las Operaciones Fiscales, https://www.ccpslp.org.mx/events/md/20180823105356.pdf*

- Trascurrido el plazo anterior, la autoridad tendrá un término de cincuenta días para valorar pruebas y defensas, y emitir su resolución. Dentro de los primeros veinte días podrá requerir información adicional; el contribuyente tendrá diez días para desahogar.
- Si de la documentación exhibida, a juicio de la autoridad, no se logra desvirtuar la presunción, operará una declaratoria general de cese de efectos fiscales de los CFDI's emitidos por el contribuyente.

Deberes del Servicio de Administración Tributaria (SAT)

- El SAT publicará en el DOF y en su Página de Internet, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este Artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.
- Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Presunción de inexistencia EDOS

- Los contribuyentes que hayan dado efectos a un CFDI expedido por un contribuyente incluido en el listado a que alude el tercer párrafo (EFOS), contarán con un plazo de treinta días para acreditar la existencia de la operación o bien a corregir su situación fiscal.
- En caso de que la autoridad ejerza facultades de comprobación y detecte que el contribuyente no acreditó la materialidad de las operaciones, procederá a determinar los créditos fiscales y las considerará como actos o contratos para efectos de los delitos contemplados en el CFF.

IV. MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES

La autoridad fiscal ha sostenido que desconoce los efectos de los actos jurídicos cuando carecen de materialidad.

La materialidad de los mismos no se encuentra claramente identificada en el ámbito fiscal; no obstante, se presume que la autoridad fiscal se refiriere al soporte documental que evidencia que cierta operación fue llevada a cabo[6].

Si durante el ejercicio de facultades de comprobación la autoridad hacendaria cuestiona una operación, el contribuyente debe aportar todos los medios de prueba necesarios para demostrar la materialidad, lo cual implica tener no solo los contratos, los comprobantes fiscales o la documentación de los pagos efectuados, es decir, que los registros contables del contribuyente deben soportarse plenamente con documentación comprobatoria que demuestre la materialización de las operaciones consignadas en ellos.

Es importante precisar, que la documentación soporte dependerá de la naturaleza de la operación de que se trate, al ser tan variable, es muy difícil reunir la documentación comprobatoria que satisfaga las pretensiones de la autoridad fiscalizadora.

La presunción de inexistencia de operaciones o su falta de materialidad puede abarcar cualquier tipo de actividades, incluida la prestación de múltiples servicios o la enajenación y adquisición de bienes. Como consecuencia, resulta imperativo conservar todos y cada uno de los documentos relacionados y que vayan surgiendo en el curso de las operaciones.

En el Código Fiscal de la Federación todavía no existen disposiciones legales que estipulen textualmente la prevalencia del fondo sobre la forma en las operaciones que llevan a cabo las empresas, ni tampoco hay referencias literales a la materialidad de las operaciones, de ahí que en múltiples ocasiones los criterios sobre la valoración y cuestionamiento del término de "materialidad", en las operaciones de los contribuyentes en las revisiones fiscales, haya sido refutado constantemente,

[6] Higuera Arias, Juan de la Cruz, *El fantasma de la materialidad en las operaciones de los con tribuyentes*, *https://veritasonline.com.mx/el-fantasma-de-la-materialidad-en-las operaciones-de-los-contribuyentes/*.

lo que generó un precedente en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, quien dejó en claro que esta autoridad tiene facultades para cuestionar la materialidad de los hechos, toda vez que puede revisar la contabilidad, la cual según el Artículo 59, fracción III del CFF se integra también con la documentación que la compruebe.

Asimismo, añadió que la autoridad puede verificar y cuestionar la materialidad de las operaciones celebradas con terceros, a fin de verificar que efectivamente se realizaron, cumpliendo así el propósito de las compulsas.

Así lo dispuso la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la tesis titulada: "IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS"[7].

V. ¿CÓMO PROBAR LA MATERIALIDAD DE LOS ACTOS?

El Artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC) señala: "Para conocer la verdad, puede el juzgador valerse de cualquier persona, sea parte o tercero, y de cualquier cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin más limitaciones que las de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos"[8].

Además, el Artículo 210-A del ordenamiento citado, indica que se reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología. Considerando lo anterior, algunas de las fuentes de información que toda empresa debe tener son:

- Información pública

  Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario públi-

[7] Tesis VIII-P-2aS-211, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año II, núm. 17, diciembre de 2017, p. 338.

[8] Valdovinos González, Gilberto, ¿Cómo comprobar la materialidad de las operaciones al SAT de los CFDI en una auditoría?, en *https://contadormx.com/2019/08/07/como-comprobar-la-materialidad-de-las-operaciones-al-sat-de-los-cfdi-en-una-auditoria/*.

co revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones (Art. 129 del CFPC).

Las empresas, por el simple hecho de existir, tienen obligaciones legales, comerciales, administrativas que deben cumplir y generan documentación pública como licencias, escrituras públicas, patentes, entre otros.

- Información interna

  Se genera y ayuda al control interno de la sociedad, algunos de estos documentos son: manuales de políticas y procedimientos, órdenes de compra, cotizaciones, pedidos, etc.

- La contabilidad

  La contabilidad tiene valor probatorio, ya que los registros contables se integran con la documentación que los comprueban y que de acuerdo con 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, y toda vez que es obligación de las empresas llevarla, de conformidad con los Artículos 16 y 33 del Código de Comercio; y el Código Fiscal de la Federación, que en su Artículo 28 y en el 33 de su Reglamento, señalan su integración.

Es importante que se implementen procedimientos de revisión que documenten todas y cada una de las pruebas y evidencias de la materialización, principalmente operaciones de prestación de servicios y adquisición de bienes que tengan una relevancia en la información financiera de la empresa, dado que serán las operaciones que las autoridades ponderarán por la importancia de estas.

VI. MATERIALIDAD EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

De conformidad con el Artículo 69-B del CFF, la autoridad está en posibilidad de presumir la inexistencia de las operaciones amparadas por comprobantes fiscales emitidos por contribuyentes que no cuenten con activos, personal, infraestructura

o capacidad para prestar el servicio o producir y comercializar los bienes amparados en dichos comprobantes, motivo por la cual es importante que tengan evidencia de todas y cada una de las operaciones celebradas, de tal forma que se demuestre la materialidad de que son existentes.

Por un lado, el Artículo 69-B del CFF nos lleva a la carga de la prueba de que efectivamente se cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad para prestar servicios o producir y comercializar bienes, sobre el contribuyente que emitió los comprobantes fiscales de las operaciones presuntamente inexistentes; sin embargo, si este emisor no desvirtúa la presunción de inexistencia de sus operaciones, la autoridad fiscal publicará un listado en el DOF y en la Página de Internet del SAT; los efectos de la publicación de este listado será considerar que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Al respecto los Tribunales de Circuito pronunciaron el siguiente criterio aislado: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE DEBE DEMOSTRAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES CONSIGNADAS EN ÉSTOS, CUANDO POR LAS CARACTERÍSTICAS DEL DOMICILIO EN EL QUE SUPUESTAMENTE SE LLEVARON A CABO SE PRESUMA SU INEXISTENCIA"[9].

Por otro lado, la materialidad de que efectivamente se adquirieron los servicios o se adquirieron los bienes recae en el contribuyente que pagó el bien o la prestación del servicio presuntamente inexistente. Esto significa que, si el contribuyente quiere evitar la consecuencia de tener operaciones que no puede deducir o acreditar fiscalmente, tiene dos alternativas:

- Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar, ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bie-

[9] Tesis I.4o.A.161 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 65, t. III, abril de 2019, p. 1999.

nes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales;

La Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal remite a presentar, mediante el Portal del SAT y de conformidad, la ficha 157/CFF, "Informe y documentación que deberán presentar los contribuyentes para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expidieron";

- Procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos del CFF.

Desde la entrada en vigor del Artículo 69-B del CFF en 2014 se han publicado más de 5,000 EFOS, situación que implica la existencia de más de 300,000 EDOS con cálculos cuantiosos de posibles autocorrecciones, determinación de créditos fiscales, auditorías, así como la generación de una excesiva carga administrativa de trabajo por la necesidad de demostrar la materialidad de un servicio recibido, o bien, la adquisición de bienes.

La recomendación sobre la carga probatoria debe comenzar de forma preventiva y tener los filtros adecuados para la contratación de proveedores, por medio del conocimiento de los mismos sobre sus activos, personal, infraestructura y capacidad directa o indirecta para realizar sus operaciones, así como el resguardo de información y documentación que hagan pruebas fidedignas de la prestación de servicios o adquisición de bienes.

VII. CONCLUSIONES

Las empresas deben adoptar medidas preventivas como:

1. Analizar las condiciones comerciales establecidas con sus proveedores de bienes (sobre todo, con los de servicios), que permitan identificar riesgos relacionados con su solvencia moral.

2. Revisar de forma constante las publicaciones hechas en el DOF con respecto a las listas de los contribuyentes que presuntamente se encuentran involucrados en temas de operaciones inexistentes.
3. Revisar de manera minuciosa el cumplimiento de la materialidad de las condiciones contractuales pactadas entre las partes.
4. Contar con un expediente que integre todos los documentos (entregables), que permitan de manera fehaciente demostrar que se trató de una operación real.
5. Cerciorarse de que el proveedor contratado cuenta con activos, infraestructura, personal y capacidad económica.
6. En caso de que el proveedor subcontrate a terceros para proporcionar los servicios pactados con la empresa, habrá que verificar que dicho tercero cumpla con sus obligaciones fiscales.
7. Reflexionar sobre la carga administrativa que tienen las empresas, así como el cuidado que deben asumir para cumplir con todas sus obligaciones fiscales, junto con las acciones a realizar para prevenir problemas futuros, especialmente en lo referente a operaciones que puedan considerarse como inexistentes.

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal. Sus procedimientos y notificación a los EFOS

César Edgar Sánchez Vázquez

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal. Sus procedimientos y notificación a los EFOS

César Edgar SÁNCHEZ VÁZQUEZ[1]

I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, el tema de la materialidad en las operaciones ha cobrado singular importancia en la vida de esta nación; tanta ha sido la relevancia de este asunto que, inclusive la Presidencia de la República, lo ha ubicado como uno de los medios para el combate a la corrupción.

Desgraciadamente, la simulación de las operaciones es un tema que ha aumentado de manera exponencial en la última década, y esto ha hecho necesario que los Poderes de la Unión, se vean obligados a establecer mecanismos eficaces que combatan esta práctica e inclusive, se han tenido que reformar los ordenamientos legales, para endurecer las penas para aquellas personas que incurran en este tipo de conductas.

En materia jurisdiccional, es precisamente el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el precepto que contiene el procedimiento para que la autoridad hacendaria pueda revisar a los particulares y establecer si estos, efectivamente cuentan con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen los comprobantes fiscales que para tal efecto se emitan.

Esto ha traído como consecuencia, que académicos y empresarios realicen diversos congresos, talleres, conferencias, diplomados, cursos, relacionados con este

[1] Magistrado de la Tercera Sala Regional del Noreste.

tema, para comprender de mejor manera, qué es lo que la autoridad persigue con el ejercicio de estas facultades, qué puede hacer y qué no puede hacer con esta atribución, y como evitar caer en este tipo de prácticas.

Lo anterior, obliga a los operadores jurídicos a tener una mayor preparación y organizar eventos como el que nos atañe, para abordar este tipo de asuntos y poder unificar criterios para alcanzar la noble tarea que se nos ha encomendado: la impartición de justicia que tanto necesita este país.

II. DESARROLLO

Como ya hemos adelantado, el Artículo 69-B del Código Tributario Federal establece un mecanismo con el cual, la autoridad puede otorgar el verdadero valor a los comprobantes que emiten los particulares.

Dicho precepto ha sufrido diversas modificaciones desde su incorporación al Código Tributario Federal, siendo la última el 25 de junio de 2018, para quedar en los siguientes términos:

> Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.
> En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.
> Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la

solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

> Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código. 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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Según se observa, el Artículo citado contiene dos diversos procedimientos tanto para la persona que supuestamente emite el comprobante fiscal sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que comercializan; y para aquellas personas que se benefician de esa situación, lo que coloquialmente conocemos con su acrónimo, EFOS (Empresa que Factura Operaciones Simuladas) y EDOS (Empresa que Deduce Operaciones Simuladas).

Así, nos vemos obligados a explicar los dos procedimientos antes referidos, con el afán de que no exista duda en cómo es que la autoridad hacendaria debe ejercer esas facultades, sin olvidar que este tema ya fue abordado por el máximo Tribunal de la Nación y que podemos resumir en los siguientes puntos.

1. *Cuestiones generales*

Según se observa, la presunción para considerar como inexistentes las operaciones respaldadas en comprobantes con ciertas características, se actualiza cuando la autoridad fiscal detecta que un contribuyente emite comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen

esos comprobantes, o bien, tal causante se encuentre como no localizado, de lo cual, en principio no deriva una sanción.

En efecto, esta presunción consiste en un procedimiento mediante el cual, se verifica si sus documentos carecen de sustento para ser utilizados para efectos fiscales por no haber demostrado haber realizado las operaciones o las actividades que estos amparen.

Así, lo previsto en el Artículo 69-B del Código Tributario, se trata de una presunción, que de no demostrarse lo contrario, puede derivar en que los comprobantes fiscales emitidos por el contribuyente, no produzcan efectos fiscales, cuestión que si bien implica una consecuencia "negativa", conduce a que sea cierta la presunción que se efectuó, en el sentido de que no se llevaron a cabo las operaciones que pretenden acreditar con los documentos, porque el hecho de que cumplan con los requisitos formales que caracterizan a los comprobantes fiscales y que se encuentran contenidos en el Artículo 29-A del mismo ordenamiento, no significa que en realidad sean comprobantes fiscales, pues para tener tal naturaleza, deben amparar operaciones que realmente se realizaron.

En esos términos, la presunción contenida en el precepto citado, es un procedimiento mediante el cual, se otorga la verdadera naturaleza a unos documentos que, al no contener todos los requisitos necesarios, no producirán efecto fiscal alguno, porque no son comprobantes fiscales en los términos de la ley.

En efecto, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en principio, solo se presumiría la inexistencia de las operaciones amparadas con esos comprobantes fiscales, cuando el que los emite, no demuestre que cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados; pero si el contribuyente desvirtúa esa presunción, sus documentos continuarán produciendo los efectos fiscales correspondientes, como comprobantes fiscales.

De esta forma, la posibilidad con que cuenta el contribuyente para desvirtuar la presunción, permite que las operaciones amparadas por los documentos

en cuestión, produzcan los efectos fiscales correspondientes, pues basta con que presente las pruebas que así lo acreditan para que obtengan validez; pero si no pudiera acreditarlo, se entenderá que dichos documentos no produjeron ni producen efecto fiscal alguno.

En otras palabras, el hecho de no otorgarle los alcances legales a los documentos de que se trata, no se traduce en una limitación de derechos, pues si tales documentos no cuentan con un respaldo que cumpla con los requisitos legales, entonces no existe derecho alguno que pueda derivarse de ellos.

Así, el procedimiento contenido en el Artículo citado no es un procedimiento administrativo sancionador, pues no tiene como objeto conocer irregularidades de los particulares con el fin de imponerles alguna sanción, sino que establece las condiciones en que los contribuyentes pueden desvirtuar las presunciones de la autoridad y en caso de que no lograrlo, se les otorgará la verdadera naturaleza a los documentos con los que se pretende amparar un acto o actividad determinada.

2. *Procedimiento para los emisores de los comprobantes fiscales*

La presunción a la que arribe la autoridad, debe fundarse en información objetiva, en tanto que debe tener como fundamento alguna de las causas detalladas en ese párrafo (primero), las que en general aluden a la falta de capacidad operativa del contribuyente (EFOS) para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales o que no esté localizable.

Ante esta presunción, la autoridad debe proceder a comunicar al contribuyente (emisor de los comprobantes), en términos de lo dispuesto en el párrafo segundo, en el que se establece que tal comunicación, se hará a través de tres medios, a saber, del buzón tributario, de la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Con lo anterior, se hace del conocimiento del contribuyente (de los emisores de los comprobantes fiscales, no así, de los terceros con los que se celebraron las operaciones, pues estos tienen otro procedimiento establecido en el penúltimo párrafo del precepto legal aludido), la presunción a la que ha arribado la autoridad con base en la información que obra en su poder, atendiendo a las características

del contribuyente (que emita comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes o que esté como no localizado). Esta primera publicación que obedece a esa presunción relativa, origina la posibilidad de que el afectado comparezca ante la autoridad (quince días) con los elementos comprobatorios que tenga a su alcance para desvirtuar aquella presunción de la autoridad.

Dicho plazo es prorrogable por única ocasión, por el término de cinco días, siempre y cuando la prórroga se realice dentro del plazo de los quince días antes referidos.

Transcurrido dicho plazo (y en su caso, el de la prórroga), la autoridad deberá valorar las pruebas y defensas que hayan hecho valer los contribuyentes, en un plazo que no excederá de cincuenta días, y notificará a estos (a los emisores de los comprobantes, no a los que hayan obtenido un beneficio de dichos comprobantes), la resolución respectiva a través del buzón tributario. La autoridad podrá requerir al gobernado, dentro de los primeros veinte días (de los cincuenta ya mencionados), documentación e información adicional al contribuyente, el cual la deberá proporcionar dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará al día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días.

Si la autoridad no notifica la resolución al emisor de los comprobantes fiscales dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción de la autoridad que dio origen al procedimiento.

Además de la notificación de la resolución al emisor del comprobante, la autoridad publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de aquellos que no hayan desvirtuado los hechos que les fueron imputados y, por tanto, se encontrarán definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de ese Artículo. Dicho listado, no podrá ser publicado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

También publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la Página del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que desvirtúen los hechos que les fueron imputados, o que hayan obtenido una resolución o sentencia firme que haya dejado sin efectos la resolución a que hace referencia el cuarto párrafo de este mandato.

3. *Procedimiento para los contribuyentes que otorgaron un efecto fiscal a los comprobantes*

A todas aquellas personas (físicas o morales) que hayan otorgado un efecto a los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes que se encuentren en los listados definitivos antes referidos, el legislador ordinario otorgó un plazo de treinta días siguientes al de la citada publicación de los listados respectivos, para que acudieran ante la autoridad fiscal para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procedan a corregir su situación fiscal, mediante la presentación de la declaración o declaraciones complementarias correspondientes.

Transcurrido dicho plazo y valoradas las pruebas ofrecidas, en caso de que la autoridad detecte que la persona física o moral no acreditó la prestación del servicio o adquisición de los bienes o no corrigió su situación fiscal, procederá a determinar los créditos fiscales que conforme a derecho correspondan, además de que las operaciones amparadas con dichos comprobantes fiscales, serán consideradas como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

III. CONCLUSIONES

Al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario *(iuris tantum),* no se vulnera el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas, ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que constituye un llamamiento (para el emisor y el receptor del comprobante en diversos momentos, sujetos a distintos procedimientos), para que aduzcan lo que a su interés convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a someterlos al procedimiento de trato.

En esta línea, la función de la presunción a la que se refiere el precepto mencionado, es la de dar certeza a la relación tributaria, ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales, de tal manera que resulta legítima, porque corresponde a criterios de razonabilidad, ya que no se establece arbitrariamente y, por otro lado, porque admite prueba en contrario.

Una vez que ha quedado debidamente precisado el procedimiento contenido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al suscrito le surgen los cuestionamientos siguientes, que son la materia toral del presente estudio.

1. *¿Es realmente necesario que en todos los casos se agoten las tres formas de notificación/comunicación a los contribuyentes que se situaron en el primer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación?*

A mi juicio, no resulta necesario que se agoten; lo anterior, sin que ello implique una violación a los derechos humanos del particular, tal y como se pasa a explicar.

En efecto, no debemos perder de vista, que lo que se persigue con la publicación en la Página del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, así como con la notificación en el buzón tributario, de que un contribuyente presuntamente emitió comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales, es que dicha persona se presente ante la autoridad hacendaria, a manifestar lo que a su derecho convenga en relación con los hechos que le fueron imputados y esté en aptitud de demostrar que efectivamente realizó las operaciones que se consignan en dichos documentos.

Por lo tanto, bastará que una de estas tres notificaciones/publicaciones se realice y esta sea legal, para considerar que se cumplió con el objetivo primordial, esto es, informar al gobernado del procedimiento que realiza la autoridad hacendaria para determinar la verdadera naturaleza de los comprobantes fiscales y con ello estimar que se respetó la garantía de audiencia; esto, al tener pleno conocimiento de las facultades que la autoridad está ejerciendo.

Lo anterior se entiende, ya que no se debe simplemente declarar la nulidad lisa y llana de una resolución que tiene a un contribuyente como emisor de comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes, por la simple razón de que una de las tres formas de comunicación de las que hemos estado hablando resultó ilegal, ya que con ello limitaríamos de forma indebida el ejercicio de esas facultades, situación que resulta totalmente contraria a lo que se pretendió con la inclusión de este precepto en el sistema normativo mexicano; aunado a ello, no debemos pasar por alto que el legislador estableció un mecanismo efectivo para evitar que la autoridad incurra en dilaciones sin motivo, esto es, determinó que si la autoridad excede el plazo de cincuenta días para valorar las pruebas y defensas hechas valer por los contribuyentes, quedará sin efectos la presunción formulada, lo cual, protege de forma completa los derechos de audiencia y debido proceso del involucrado.

Máxime si consideramos los casos en los que el contribuyente comparece ante la autoridad a ofrecer y exhibir la información y documentación que, a su consideración, desvirtúa la presunción de la autoridad hacendaria, pues no debemos perder de vista el principal objetivo del Artículo en cita, y esto es, prevenir y erradicar el uso de operaciones ficticias por parte de los contribuyentes.

Esto debe ser considerado, pues dicho procedimiento debe manejarse de una forma flexible y no rígida como algunos operadores jurídicos lo pretenden, es decir, no apartar la vista de las posibles excepciones y vicisitudes que pueden surgir cuando la autoridad lleva a cabo este tipo de procedimientos, pues se insiste, el principal objetivo de la comunicación por parte de la autoridad hacendaria, es que los contribuyentes puedan ejercer una debida defensa ante la presunción *iuris tantum* generada y, si así lo hicieron y no alcanzaron sus pretensiones por la falta de información y documentación, ¿resultaría válido jurídicamente que se anule todo un procedimiento, por una simple formalidad sin trascendencia? No, lo estimo sumamente rígido y apartado de la problemática a la que nos enfrentamos.

2. *¿La persona que obtuvo un beneficio por la emisión de los comprobantes fiscales, puede controvertir el procedimiento al que fue sometido el emisor del comprobante fiscal?*

En mi opinión, el que obtuvo el beneficio sobre los comprantes emitidos por una persona que se situó de manera definitiva en lo establecido en el primer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no puede controvertir el procedimiento del que derivó el suyo.

Sobre el tema en particular, debemos considerar el criterio sostenido por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mismo que sirvió de sustento para la emisión de la tesis cuyo rubro y texto son del siguiente tenor:

> PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN –EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 25 DE JUNIO DE 2018–. EL CONTRIBUYENTE QUE DEDUJO Y, POR ENDE, OTORGÓ EFECTOS FISCALES A LOS COMPROBANTES CUESTIONADOS, NO TIENE INTERÉS PARA SOLICITAR LA DECLARATORIA DE EXTINCIÓN DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD, POR HABER TRANSCURRIDO EN EXCESO EL PLAZO A QUE SE REFIERE EL TERCER PÁRRAFO DEL PROPIO PRECEPTO. Los párrafos primero a cuarto del artículo citado establecen un procedimiento para que las autoridades investiguen, evalúen circunstancias y, en su caso, presuman la inexistencia o simulación de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que aquéllos amparan y, además, cuando no se les localice. A su vez, en sus dos últimos párrafos prevé la hipótesis de terceros que hayan utilizado los comprobantes cuestionados para soportar una deducción o un acreditamiento, concediéndoles un plazo para demostrar ante la autoridad que, efectivamente, adquirieron los bienes, recibieron los servicios o, en todo caso, para que corrijan su situación fiscal. Así, el numeral transcrito alude a dos procedimientos independientes, según se trate de: a) quien expidió los comprobantes –empresas que facturan

> operaciones simuladas (EFOS); y, b) quien los recibió, aplicó, dedujo y otorgó efectos fiscales a empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS). En este contexto, el propósito del primer procedimiento es fiscalizar a quien emite los comprobantes fiscales y, el segundo, dar oportunidad a quien recibió y dedujo de demostrar que adquirió los bienes, recibió los servicios o corregir su situación fiscal, por lo que se trata de acciones, contenidos y responsabilidades diversos. Por tanto, el contribuyente que dedujo y, por ende, otorgó efectos fiscales a los comprobantes que amparan operaciones presuntamente inexistentes, no tiene interés para solicitar la declaratoria de extinción de las facultades de la autoridad, por haber transcurrido en exceso el plazo de cinco días para emitir y notificar su resolución, a que se refiere el tercer párrafo del precepto mencionado, pues aquélla va dirigida y puede solicitarse por quien facturó y expidió los comprobantes (EFOS), y no por quien los recibió (EDOS), pues para éste se prevé el procedimiento a que aluden los párrafos quinto y sexto del propio artículo 69-B, a efecto de demostrar que, efectivamente, adquirió los bienes o recibió los servicios[2].

En efecto, tal y como lo determinó el Tribunal Colegiado antes referido, aquellas personas que se beneficiaron de los comprobantes fiscales emitidos por un contribuyente que se situó de forma definitiva en el supuesto previsto por el primer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no solo no tienen interés para solicitar la extinción de facultades al transcurrir el plazo de cinco días (hoy cincuenta días), para que la autoridad emita la resolución en contra del emisor de dichos comprobantes, sino que no tiene interés para cuestionar cualquier fase de dicho procedimiento.

Lo anterior debe entenderse así, ya que como quedó debidamente precisado en párrafos antecedentes, el legislador ordinario fue meridiano en establecer dos procedimientos diversos para controvertir este tipo de resoluciones; uno para los emisores de dichos comprobantes, y otro para las personas que les otorgaron un efecto fiscal, lo anterior, con el objeto de que ambas personas pudieran hacer valer lo que a su derecho conviniera y, con ello, respetar su derecho de audiencia.

---

[2] Tesis I.4o.A.150 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 61, t. II, diciembre de 2018, p. 1133.

Por ende, si bien es cierto, el procedimiento instaurado en contra del emisor del comprobante fiscal (EFOS), culmina con la emisión de una resolución que pudiera causar afectación o perjuicio al contribuyente que le dio un efecto fiscal, no menos cierto es que tal situación, no lo legitima para poder impugnarlo, sin que pueda alegar que ha quedado en estado de indefensión.

Ello es así, ya que como ha quedado debidamente precisado en párrafos anteriores, el legislador ordinario estableció dos procedimientos (uno para el emisor y otro para receptor), a través de los cuales, los implicados pueden hacer valer lo que a su derecho convenga, en relación con la afectación que les origina la presunción de la autoridad hacendaria; y es a través de uno de estos procedimientos, cuando el receptor de dichos comprobantes demuestra que, por lo menos con él, las operaciones sí se efectuaron.

Así, la afectación a sus intereses es únicamente por cuanto hace a los efectos fiscales que dio a los comprobantes que emitió una persona que no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales y, por tal motivo, las defensas que pueda oponer, no pueden generar beneficios a favor de terceros, y menos harán que la resolución que ubicó a un contribuyente de forma definitiva en lo establecido por el primer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, resulte ilegal.

Por tal razón, es evidente que los interesados (EFOS y EDOS), únicamente pueden controvertir el procedimiento al que fueron sometidos, máxime si consideramos que la propia autoridad, respecto de los últimos, en ningún momento los involucra, cuando decide ejercer este tipo de facultades, esto es, cuando establece la presunción *iuris tantum* en contra del emisor de los comprobantes, no llama a dicho procedimiento a las personas que efectuaron operaciones con este, situación que opera de la misma manera a contrario sentido. Por esa razón, todos los conceptos de impugnación que hagan valer los interesados en contra de un procedimiento distinto al que están vinculados, deben declararse inoperantes.

Ante el reconocimiento en el Derecho Fiscal nacional del principio “sustancia sobre la forma”, resulta necesaria su regulación para efectos de interpretación

María del Carmen Tozcano Sánchez

Ante el reconocimiento en el Derecho Fiscal nacional del principio "sustancia sobre la forma", resulta necesaria su regulación para efectos de interpretación

María del Carmen TOZCANO SÁNCHEZ[1]

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Las reformas al Código Fiscal de la Federación para el ejercicio 2014, en su mayoría tuvieron como principal interés establecer medidas contra los contribuyentes defraudadores, entre ellas, la incorporación de la conocida por la doctrina como cláusula general antielusión, la posibilidad de dejar sin efectos los certificados de sellos o firmas digitales, la contabilidad por Internet, la obligación del uso del comprobante fiscal digital por Internet, la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones con terceros, la revisión electrónica, el secreto fiscal y el procedimiento para neutralizar el uso indebido de comprobantes fiscales; sin embargo, la relativa a la cláusula general antielusión, no fue aprobada por el legislador.

La propuesta para adicionar dos párrafos al Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación (CFF), contenida en el paquete fiscal para 2014, con el propósito de incorporar la cláusula general antielusión, era del contenido siguiente:

> Artículo 5o...
>
> Si la autoridad fiscal detecta prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualicen el hecho imponible establecido en una norma tributaria y carezcan de racionalidad de negocios, determinará la existencia del crédito fiscal correspondiente a la actualización del hecho imponible eludido.
>
> Se entenderá que una práctica u operación no tiene razón de negocios, cuando carezca de utilidad o beneficio económico cuantificable para el o los contri-

[1] Magistrada de la Novena Sala Regional Metropolitana.

buyentes involucrados, distinta de la elusión, diferimiento o devolución del pago realizado.

Las principales razones que se destacaron en la exposición de motivos para la propuesta previamente referida son:

- Que "… al referirse al contenido del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas…"[2].
- Se destacó "… la existencia de una doctrina judicial denominada 'Prevalencia de la sustancia sobre la forma', que postula, que los tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción –así como tampoco se encuentran obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida–, si dicho aspecto de la operación no coincide con la realidad económica objetiva, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción"[3].
- También se resaltó "… que las violaciones a la ley fiscal no ocurren exclusivamente cuando un sujeto contraviene una disposición, cuya consecuencia es la comisión de una infracción o un delito, según sea el caso. Igualmente, se puede dar que no necesariamente exista una contravención, pero se frustra el fin de la norma. Esto último, dentro de la doctrina se conoce como fraude a la ley y se traduce en la figura elusión fiscal"[4].
- Que con la adición que se proponía, los únicos actos que "… se pretende recategorizar o, en su caso, tomarlos por no realizados, son aquellos que

[2] "Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación", *Gaceta Parlamentaria*, número 3857-C, Cámara de Diputados, LXII Legislatura, p. LXXV.

[3] *Idem*.

[4] *Idem*.

carecen de una razón de negocios y por lo tanto las consecuencias que generaron no fueron gravadas, a pesar de que debieron serlo. Es entonces que la autoridad procederá a gravar la conducta aplicando estrictamente la finalidad de la ley, eliminando así la elusión realizada defraudando la ley"[5].

La Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados precisó en el dictamen a la iniciativa del Ejecutivo del 15 de octubre del 2013, que la propuesta de adicionar dos párrafos precepto en cuestión no era pertinente "… pues la autoridad cuenta con los elementos jurídicos para analizar no sólo la forma, sino el fondo de los actos y operaciones a las que los contribuyentes atribuyen efectos fiscales, así como para resolver en consecuencia"[6].

Al respecto, es de interés resaltar el reconocimiento que hizo el propio legislador sobre la viabilidad de aplicar en el Derecho Fiscal la cláusula general antielusión; sin embargo, es un hecho que al no aprobarse la propuesta del Ejecutivo Federal para considerar la referida cláusula, evitó que se lograra consolidar en su integridad la iniciativa para combatir a los contribuyentes defraudadores.

Esta última afirmación se realiza tomando como base que la mayoría de modificaciones al CFF y a otros ordenamientos, como la Ley del Impuesto sobre la Renta, estuvieron enfocadas a que las autoridades fiscales contaran con información inmediata de las operaciones de los contribuyentes, con lo cual pudieran hacer cruces de la misma con el fin de detectar anomalías o inconsistencias en el comportamiento fiscal de los contribuyentes, y de esa forma obtener los insumos adecuados para llevar a cabo sus atribuciones y detectar, en su caso, las operaciones inexistentes.

En la propia exposición de motivos de la reforma fiscal para 2014, se destacó la necesidad de implementar más medidas de control para el caso de los certificados de sellos o firmas digitales, debido a que un gran número de contribuyentes, a pesar de lo ya establecido para la expedición de comprobantes fiscales, continua-

[5] *Idem*.

[6] "Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", *Gaceta Parlamentaria*, número 3885-III, Cámara de Diputados, LXII Legislatura, p. LIV.

ban realizando conductas que afectaban a la colectividad, entre otras, utilizar los comprobantes fiscales para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

En relación con las modificaciones para la contabilidad por Internet, se señala que las mismas tuvieron como fin precisar el alcance de la figura "contabilidad", así como crear un método electrónico estándar para la entrega de información contable.

Por lo que se refiere a la obligación del uso del comprobante fiscal digital por Internet, se indicó que el objetivo de regular esa obligación, era otorgar certeza a los contribuyentes tanto de la existencia de la operación efectuada como de la validez del archivo electrónico en que se refleja la misma, y que también se buscaba vincular las deducciones que pretenden realizar los contribuyentes.

Se precisó que la adición del Artículo 31-A, en el que se regula la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones con terceros, como comúnmente es conocida, fue con el objeto de que la Administración Tributaria ejerciera sus funciones de manera efectiva y eficiente. En este mismo sentido se encuentran las modificaciones que contemplan la revisión electrónica.

En el caso del secreto fiscal, se propusieron modificaciones para que el mismo, solo se aplicara a los contribuyentes cumplidos, al considerar que con ello se privilegiaba al interés público sobre el individual, dado que con la reforma se garantizaba el derecho de las personas a estar informadas sobre la situación fiscal de aquellos contribuyentes con quienes realizaran operaciones comerciales que eventualmente representaran un riesgo para su patrimonio.

Ahora, en cuanto al procedimiento para neutralizar el uso indebido de comprobantes fiscales, regulado actualmente en el Artículo 69-B del CFF, en la exposición de motivos se señaló que originalmente ese esquema consistía en usar comprobantes apócrifos; sin embargo, el esquema de uso indebido de comprobantes fiscales o tráfico de comprobantes fiscales, posteriormente consistía en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasmaran en los mismos, carecían de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

De esta forma, es incuestionable la importancia que representa contemplar de forma expresa en el Derecho Fiscal una cláusula general antielusión o antiabuso, como complemento a las adecuaciones realizadas, para fortalecer los esquemas de comprobación fiscal, y hacer frente a la elusión fiscal derivada de fraude a la ley, que opera principalmente en el caso del tráfico de comprobantes fiscales, lo que además implica otorgar certeza jurídica a los contribuyentes.

II. BREVES REFLEXIONES SOBRE EL PRINCIPIO JURÍDICO DE SUSTANCIA SOBRE LA FORMA Y LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES

De acuerdo a lo señalado por Javiera Bobadilla Orellana, los principios "sustancia sobre la forma" relacionado con el de "legítima razón de negocios", mismos que tienden a constituirse como medidas antievasión, "… tienen su origen y aplicación en los sistemas donde rige el derecho anglosajón o "*Common Law*", el cual tiene como contrapartida el derecho continental o "*Civil Law*"[7].

El C*ommon Law* en sentido amplio se utiliza para referirse a aquel sistema legal basado, primordialmente, en las decisiones adoptadas por los tribunales, en contraste con los sistemas de Derecho Civil (o tradición romano-germánica), como el nuestro, donde la principal fuente de Derecho, es la ley.

El principio "sustancia sobre la forma" busca que las formalidades no impidan el logro de los objetivos del derecho sustancial, y en todo momento este se pueda cumplir a cabalidad, bajo el argumento de que el incumplimiento o inobservancia de alguna formalidad, no debe ser causal para que el derecho sustancial no surta efecto.

Por su parte, el principio "legítima razón de negocios" tiene como objetivo identificar que, en las actividades que se realizan, no exista ausencia de toda finalidad de negocios o comercial, y de acuerdo a la iniciativa del paquete fiscal 2014 previamente referida: "La legítima razón de negocios, debe entenderse como el acto

[7] Bobadilla Orellana, Javiera, "¿Es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile, en concordancia con el principio de legalidad tributaria?", *Anuario de Derecho Tributario*, Santiago, núm. 5, octubre de 2013, p. 52, *http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/posible_aplicacion.pdf.*

lícito que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, cuyo objetivo es fundamentar una decisión de negocios que desde el punto de vista del contribuyente y de la Administración Tributaria no vulnere o afecte el interés fiscal, asegurando que el fundamento de una decisión ha sido adoptado con base al interés del negocio y no únicamente para evitar efectos impositivos. Es un concepto que en todo momento impone a sus actuaciones, expresar actos reales y no simulados, regulando la actuación ética del contribuyente"[8].

Los principios materia de análisis de este apartado, desde el punto financiero y contable, son reconocidos en las Normas de Información Financiera, en específico en la NIF A-2 que en su octavo y noveno párrafos señalan:

> La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.
>
> El sistema de información contable debe ser delimitado de tal manera que tenga capacidad de captar la esencia económica del ente emisor de información financiera[9].

Sobre el tema, algunos tratadistas han afirmado que el riesgo de atender el principio anglosajón de la sustancia sobre la forma dentro del sistema civil puede constituir una vulneración a la tutela judicial efectiva; sin embargo, esa apreciación ha quedado superada bajo el principio de que, el interés general tiene prevalencia sobre el particular, y esa razón es la que justifica que en materia fiscal se puedan aplicar principios o figuras que no resultan posibles o propias del Derecho común, en virtud de que el fin superior es la protección de la Hacienda Pública, así como en el principio de indisponibilidad propio del Derecho Tributario.

Adicionalmente, se destaca que de las resoluciones jurisdiccionales aplicables al procedimiento especial del Artículo 69-B del CFF, los temas vinculados con

---

[8] "Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación", *op. cit*., pp. LXXVII y LXXVIII.

[9] *Normas de Información Financiera*, 4ª. ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018.

los principios "sustancia sobre la forma" y "legítima razón de negocios", atienden a la tutela judicial efectiva o debido proceso, ya que se ha resuelto que el mismo no vulnera la retroactividad de la ley, no viola los principios legalidad, de certeza jurídica, de audiencia, de presunción de inocencia y de buena fe, como se desprende del contenido de la resolución del amparo directo en revisión 1674/2017 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En cuanto a la relevancia de atender a la sustancia sobre la forma, estudiosos del Derecho han señalado, que no es desconocido que en las legislaciones de otros países las facultades de la autoridad para desconocer efectos fiscales a las operaciones inexistentes se denomine cláusula general antiabuso o antielusión, lo cual a su juicio es intrascendente al considerar que en nuestro país esas mismas facultades se desprenden de los Artículos 6o. y 42 del CFF; el primero, refiere a que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, y en el segundo, lo relativo a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Efectivamente, como se ha señalado previamente, normas con la naturaleza de una cláusula general antiabuso o antielusión se encuentran reguladas en los ordenamientos tributarios de otros países, como es el caso de Alemania y España, y tratándose del primer país referido, resulta de interés, por su contenido y forma de expresar el principio sustancia sobre la forma, transcribir dichas normas. De esta manera Alemania en su Ordenanza Tributaria precisa:

> 40. *Actos contrarios a la ley o a las buenas costumbres*. A efectos de la imposición resulta irrelevante si una conducta que cumple el supuesto de hecho de una ley tributaria en todo o en parte, atenta contra un mandato o prohibición legal o contra las buenas costumbres.
>
> 41. *Negocios jurídicos ineficaces*. Si un negocio jurídico es ineficaz o se torna ineficaz, es irrelevante a efectos de la imposición, en tanto y en cuanto las partes permitan que se produzca y subsista el resultado económico de este negocio jurídico, no obstante la ineficacia. Esto no será de aplicación mientras que de las leyes tributarias resulte otra cosa.
>
> Los negocios simulados y los actos simulados son irrelevantes a efectos de la imposición. Cuando mediante un negocio simulado se encubra otro negocio

jurídico, el negocio jurídico encubierto es determinante a efectos de la imposición.

42. *Abuso del derecho*. Mediante el abuso de derecho no puede eludirse la ley tributaria. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como nace en el caso de una configuración jurídica adecuada a las operaciones económicas"[10].

En este sentido, se puede observar la trascendencia que implica regular en el Derecho Fiscal, una cláusula general antielusión o antiabuso, máxime si atendemos que la finalidad de la misma es destacar la prevalencia del interés general sobre el particular, como se desprende del contenido de las normas 40, 41 y 42, previamente transcritas, al reflejar que ante todo, primero está el cumplimiento de los tributos de acuerdo a lo que establezca la ley tributaria, al resaltar que ese cumplimiento debe ser con independencia de que se esté en presencia de actos contrarios a la ley, a las buenas costumbres o que se trate de negocios jurídicos ineficaces, y al precisar las propias normas que mediante el abuso del derecho no se puede eludir la ley tributaria.

Ahora, en cuanto a la interpretación de las normas fiscales, como se señaló en la exposición de motivos de la propuesta para reformar el Artículo 5o. del CFF, y conforme al contenido de la jurisprudencia número 3a./J. 18/91, cuyo rubro es: "LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA"[11], la Suprema

[10] VV. AA., *Ordenanza Tributaria Alemana: Abgabenordnung 2000*, trad. de Carla Schuster, Coruña, Colex, 2001.

[11] Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas

Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas.

Sobre este tema, se precisa que dentro de la técnica del Derecho, tratándose de la interpretación de las normas, se han distinguido tres etapas, que son: la formulación, interpretación y aplicación; la primera, es la relativa a la elaboración de las disposiciones mediante la utilización del lenguaje técnico jurídico y de la técnica legislativa; la segunda, explica, aclara, descubre, desentraña o atribuye el sentido de la norma a través de diversos métodos de interpretación, y en la última, se aplican las normas al caso concreto.

Aunado a lo anterior, el Dr. Manuel Luciano Hallivis Pelayo, en su publicación denominada "Interpretación en materia tributaria", señala que la redacción del Artículo 5o. del CFF "… ha sido motivo de confusión, ya que parecería que 'interpretación' y 'aplicación' se utilizan como sinónimos, lo que ha generado en algunos casos se considere que se establece una interpretación estricta o, peor aún, restrictiva, lo que por supuesto es totalmente erróneo"[12]. Para explicar este punto, señala que debemos referirnos a la exposición de motivos del Artículo 5o. de 1967, la cual establece:

> … se enuncia… la aplicación estricta de las normas… que señalan cargas a los particulares… Se abandona el calificativo "restrictiva" empleado en el precepto relativo en el Código anterior, que había sido entendido en el sentido de que, en los casos de duda, deberían interpretarse las disposiciones en contra del fisco. No se consideró justificado este principio, en vista del interés públi-

de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, Constitucional. Tesis de Jurisprudencia 18/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el quince de abril de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez y José Antonio Llanos Duarte. *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, abril de 1991, p. 24.

[12] Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *Interpretación* en *materia tributaria*, México, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídica de la UNAM, p. 89, *https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/6.pdf.*

co que existe en las normas tributarias. El intérprete debe prescindir de toda actitud parcial y buscar equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado, utilizando para ello diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas.

Así, el Dr. Hallivis, concluye señalando que: "… desde entonces se aclaró que para interpretar se pueden utilizar todo tipo de métodos y que son los resultados obtenidos de la interpretación los que deben aplicarse estrictamente sin ampliar o reducir el ámbito de aplicación de las normas"[13].

Por lo expuesto, contrario a lo que se ha considerado respecto a que en el Derecho Fiscal nacional resulta intrascendente una cláusula general antiabuso o antielusión, se opina que la regulación de una cláusula con esa naturaleza otorgaría mayor certidumbre a las autoridades fiscales en el ejercicio de sus atribuciones, así como a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; sin lugar a dudas, una cláusula general de esa naturaleza, puede constituir la base que se requiere para constatar que ante cualquier tipo de simulación o alteración, lo que debe prevalecer en la materia fiscal, por sobre todo, es el cumplimiento de la norma tributaria que conlleva al pago de los tributos.

III. LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES COMO CONSECUENCIA DE LA FISCALIZACIÓN

Las autoridades pueden llevar a cabo sus facultades de comprobación a través de la revisión de gabinete, revisión electrónica, visita domiciliaria, o bien, el procedimiento de verificación para efectos de devolución, observando para ello el principio de justicia tributaria que, entendida a la luz de lo dispuesto por el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se traduce en los postulados de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino del gasto público, de ahí que las autoridades fiscales, al ejercer sus atribuciones deben observar los principios de legalidad y seguridad jurídica teniendo en todo momento presente el interés público que existe en la recaudación de los tributos.

[13] *Ibidem*, p. 90.

Las facultades de comprobación, de acuerdo a lo señalado por Carlos Orozco-Felgueres:

> … son el medio para llevar a cabo la fiscalización, la cual se identifica como el medio de control legal necesario para coadyuvar en la recaudación prevista en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF). Su función es verificar el correcto pago de las contribuciones y el cumplimiento de todas las obligaciones fiscales que imponen las leyes. La fiscalización tiene como función primordial verificar el correcto cumplimiento del pago de las contribuciones y la presentación oportuna de avisos, declaraciones e información que las disposiciones fiscales obligan[14].

Un concepto para definir en materia fiscal la materialidad de las operaciones no se encuentra identificado; sin embargo, de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, una acepción de "materialidad" es: "física y material sustancia de las acciones"[15], en ese sentido podemos decir que la materialidad de operaciones se refiere al soporte documental o de cualquier otro tipo que evidencie que las operaciones se llevaron a cabo.

Ahora bien, como se ha precisado previamente, sin estar regulados en nuestro Derecho Tributario los principios, "sustancia sobre la forma" y "legítima razón de negocios", de acuerdo a diversos criterios jurisprudenciales se ha reconocido su aplicación para acreditar la materialización de las operaciones durante el ejercicio de las facultades de comprobación. A manera de ejemplo se citan los siguientes criterios jurisdiccionales, tesis número VIII-P-2aS-211, cuyo rubro es "IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS"[16], la jurisprudencia nú-

[14] Orozco-Felgueres Loya, Carlos. *La materialidad de los actos jurídicos*, México, Thomson Reuters, 2018, p. XXXI.

[15] *Diccionario de la Lengua Española*, 21ª. ed., Madrid, Real Academia Española, 2001, t. II, p. 1337.

[16] 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 debe, en caso de ser cuestionado en la fiscalización, 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

mero VIII-J-SS-105, "FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.- A TRAVÉS DE ESTAS PUEDE DETERMINARSE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES."[17],

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. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año II, núm. 17, diciembre de 2017, p. 338.

[17] 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 el término "comprobar", significa "Confirmar la veracidad o exactitud de algo"; por lo que es claro que las facultades de fiscalización son la herramienta que permite verificar si el contribuyente ha cumplido cabalmente con las disposiciones fiscales. Por otra parte, de la relación concatenada de los artículos 4o. y 6o. del código tributario federal y su vínculo con las definiciones doctrinarias de crédito y contribución, se concluye que los particulares están obligados en principio a determinar por su cuenta las contribuciones a su cargo, las que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran; no obstante ello, la autoridad está provista de medios legales a través de los cuales puede verificar si se han acatado debidamente las disposiciones fiscales. 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 dado los efectos fiscales correctos. En este tenor, es evidente que la autoridad fiscal podrá restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación,

y la tesis VIII-P-1aS-217, "RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVAN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE"[18].

De los referidos criterios jurisprudenciales, en lo que toca al punto que estamos tratando, se confirma que las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de sus facultades comprobación, pueden exigir a los contribuyentes que acrediten la materialidad de las operaciones, ya que en la tesis VII-P-2aS-211 se destaca que se llega a esa conclusión, atendiendo lo dispuesto en el Artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación, en el que se prevé que el registro contable se integra también con la documentación que lo compruebe, además que las Normas de Información Financiera A-1, A-2, A-3 y A-4 establecen los principios de sustancia

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, determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año IV, núm. 35, junio de 2019, p. 13.

[18] Legalmente no existe una definición de la expresión razón de negocios, sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año II, núm. 16, noviembre de 2017, p. 317.

económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones, por ello la autoridad puede válidamente cuestionar la materialidad de una operación, máxime que es la finalidad propia de las compulsas.

De la tesis VII-J-SS-105 también se desprende con claridad que la materialidad puede ser una consecuencia de la fiscalización, al señalarse que:

> … 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 dado los efectos fiscales correctos.

Aunado a lo expuesto, y con independencia de que el Poder Judicial de la Federación, ha definido al procedimiento para neutralizar el uso indebido de comprobantes fiscales, como un procedimiento de naturaleza distinta a la penal, a la administrativa sancionadora e inclusive a la fiscalizadora-comprobatoria, por tratarse de un procedimiento especial conformado por una presunción y la eventual declaración de una realidad jurídica, y por ello corresponde más a una función de gestión tributaria; ese procedimiento, en fechas recientes, ha representado el principal motor para que los contribuyentes acrediten la materialidad de las operaciones.

Lo anterior, ya que es innegable que la autoridad fiscal, al llevar a cabo el procedimiento para neutralizar el uso indebido de comprobantes fiscales, tiene como principal propósito que los contribuyentes acrediten la materialización de las operaciones, en este sentido se ha señalado que la ausencia de la razón de negocios representa un elemento que las autoridades fiscales pueden tomar para determinar la falta o ausencia de materialización.

En este orden de ideas, las autoridades fiscales al ejercer sus facultades pueden solicitar los libros de contabilidad, estados de cuenta, facturación, contratos celebrados, papeles de trabajo y a partir de la reforma fiscal de 2014, se establecieron las bases para que adicionalmente se les requiera acreditar la materialidad de las opera-

ciones, lo cual obliga a los contribuyentes a presentar la documentación comprobatoria con la que se pueda identificar la efectiva realización y materialización de los bienes o servicios, lo que se traduce en presentar la evidencia suficiente y adecuada para demostrar que se llevaron a cabo los servicios y se adquirieron los bienes.

De esta manera, para que la autoridad fiscal pueda considerar acreditada la materialidad de las operaciones, ya sea como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación o como resultado del procedimiento para neutralizar el uso indebido de comprobantes fiscales (Artículo 69-B del CFF), debe ocurrir lo siguiente:

- Vinculación (simetría fiscal), cuando el gasto corresponde al ingreso;
- Que la operación se haga con una parte separada (control económico);
- No se presenten pérdidas recurrentes (4 años y 6 años para constructoras);
- Contar con los contratos de todas las operaciones y de preferencia estar protocolizados;
- Estudio de precios de transferencia;
- El proveedor se encuentre localizado; y
- Que la empresa que lleve a cabo la operación cuente con los elementos propios para celebrar la misma, entre otros, activos registrados en los estados financieros, personal del cual se cuente con el alta patronal, infraestructura y capacidad material.

En esta línea de pensamiento, resulta de interés mencionar que las autoridades fiscales para allegarse de información que facilite la acreditación de la materialización de las operaciones, llevan una serie de cuestionamientos a los contribuyentes, como que señalen los fines para los cuales fueron utilizados los servicios; los medios a través de los cuales se contactó al proveedor; en qué consistieron los servicios; dónde, cómo y cuándo se llevaron a cabo; qué persona prestó materialmente los servicios y datos de identificación; cómo impactaron los servicios en la generación de ingresos (beneficio obtenido); costo del beneficio; descripción detallada del proceso; existencia de contratos; cómo, cuándo y dónde se establecieron instrucciones y políticas, políticas establecidas para contratar y requerir al personal; controles de inventarios y tarjetas del almacén.

De esta forma, se puede concluir en el sentido de que, el texto que se pretendía adicionar al Artículo 5o. del CFF dentro del paquete fiscal 2014, resultaba de gran utilidad para justificar la mecánica que han implementado las autoridades fiscales para obtener elementos que les otorgue certeza sobre la materialidad de las operaciones, debido a que con la propuesta de adición, se regulaba que estas debían determinar los créditos fiscales conforme al hecho imponible que se pretendió eludir por carecer las operaciones de racionalidad de negocios; además, se precisaba cuándo una práctica u operación carecía de una razón de negocios; circunstancias que se han tenido que explorar a lo largo del tiempo, desafortunadamente, con la resolución de los juicios interpuestos por los contribuyentes al considerar que las autoridades fiscales excedían el ejercicio de sus facultades, al pretender que se acreditara la materialidad de las operaciones.

IV. PROPUESTA

En este contexto, cabe reflexionar, desde una retrospectiva, si la regulación en el CFF de la cláusula general antielusión o cláusula general antiabuso, facilita a las autoridades fiscales la operación de los esquemas implementados para verdaderamente combatir el tráfico de comprobantes fiscales y otorgar certeza jurídica a los contribuyentes.

No pasa por alto, que en nuestro sistema tributario el tema sobre las referidas cláusulas tuvo mayor auge con la entrada en vigor del Artículo 69-B del CFF, que regula el procedimiento especial para verificar que los comprobantes fiscales digitales realmente amparen las operaciones que los avalan, para lo cual los contribuyentes deben acreditar la materialización de sus operaciones, con las pruebas que estimen pertinentes para demostrar que efectivamente cuentan los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, es decir, deben acreditar con elementos objetivos, la substancia económica de la operación, en estricto sentido la razón de negocios, por lo que ante la acreditación de operaciones inexistentes, los comprobantes es que pierden todo efecto fiscal que se les pretenda dar.

En ese sentido, se opina que resulta viable y conveniente la regulación en el CFF de la cláusula general antielusión o cláusula general antiabuso, ya que no

obstante el reconocimiento jurisprudencial de la aplicación de los principios "sustancia sobre la forma" y "legítima razón de negocios", en el ejercicio de las facultades de comprobación; contemplar una norma que permita una interpretación que atienda la sustancia y no solo la forma de las obligaciones fiscales, dotará de mayor legalidad los efectos derivados del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales y, además, otorgar certeza jurídica a los contribuyentes sobre el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales tanto formales como sustanciales, desde un punto de vista preventivo y no únicamente correctivo.

Adicionalmente, considerando que era la propuesta que articulaba la reforma en la que se incorporan los comprobantes fiscales digitales, que iba de la mano con el procedimiento especial del Artículo 69-B del CFF, que al no haber tenido el cauce correspondiente en el proceso legislativo, es que dicha reforma quedó incompleta, de ahí la necesidad de que se presente de nueva cuenta, para que se logre articular el esquema para combatir el tráfico de comprobantes fiscales y, de esa forma, otorgar la certeza jurídica que requieren los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por la trascendencia, no podría soslayar que posterior a la fecha de celebración del "Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa 2019", para el cual fue elaborado este trabajo, se presentó a la Cámara de Diputados el paquete fiscal para 2020, de cuyo contenido se confirma que subsiste el interés de incorporar al CFF la cláusula general antielusión o antiabuso, debido a que como parte de la iniciativa de reformas a dicho Código, ahora se propone adicionar un Artículo 5o.-A, con el siguiente texto:

> Artículo 5o.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal, serán recaracterizados a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico perseguido o se considerarán inexistentes cuando este último no exista. La recaracterización o inexistencia señaladas en este párrafo solo tendrán efectos fiscales.
>
> Se considera que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable, presente o futuro, sea menor al beneficio fiscal. Para

efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico.

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá recaracterizar o considerar inexistentes los actos jurídicos referidos, sin que antes se den a conocer en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional y oficio de preliquidación a que se refiere la fracción I el artículo 53-B de este Código y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Adicionalmente, se presume, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico perseguido pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Atendiendo el carácter general de la cláusula antialusión o antiabuso, se opina que resulta más conveniente su incorporación con la adición de un nuevo precepto, como sucede en esta última propuesta; sin embargo, el texto que se proponía adicionar al Artículo 5o. del CFF era más afortunado al que ahora se comenta, por lo siguiente:

Para recaracterizar o determinar la inexistencia de la operación, se requiere que los actos jurídicos no sólo carezcan de una razón de negocios sino que además

deben generar un beneficio fiscal, es decir, ahora las autoridades fiscales estarán obligadas a acreditar dos condiciones para determinar la falta de materialidad de una operación, la ausencia de razón de negocios y que se haya generado un beneficio fiscal.

Se incurre en una imprecisión al señalar que la recaracterización o inexistencia solo tendrán efectos fiscales, por la imposibilidad que representa que la inexistencia tenga efectos fiscales, seguramente lo que se pretendió señalar es que la recaracterización o inexistencia, solamente será para efectos fiscales.

Para definir la razón de negocios, se somete a un parámetro de tal forma que no existe cuando el beneficio económico cuantificable, presente o futuro, sea menor al beneficio fiscal y este último no se debe considerar como parte del beneficio económico.

Con el propósito de contemplar la presunción *iuris tantum* dentro del ejercicio de las facultades de comprobación, en los párrafos tercero y cuarto del Artículo 5o.-A, que se propone adicionar, se regula la mecánica para que las autoridades fiscales observen dicha presunción durante las visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o revisiones electrónicas; sin embargo, al tratarse de una cláusula general se opina que resulta más conveniente su regulación en el apartado de las facultades de comprobación de las autoridades.

Se define lo que debe entenderse por beneficios fiscales, dentro de los cuales se incluye, a manera de ejemplo, la eliminación o diferimiento temporal de una contribución, así como las deducciones o exenciones que en la doctrina ya se encuentran definidos como tales, es decir, dentro de esa definición se encuentran tanto actos no reconocidos por la ley como actos que reconoce la ley, estos últimos, por supuesto, para los contribuyentes que se sujetan a las disposiciones fiscales, por lo que atendiendo a la definición que se propone para describir a los "beneficios fiscales", está pensada para aquellas operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas, se opina debe ser modificada por otro concepto, o bien, especificar que esa definición únicamente será aplicable para el caso de las citadas operaciones.

En este sentido, se puede observar que con esta reforma no se colma la generalidad de la norma derivado de la casuística en que se incide, por lo que, de no

modificarse su contenido por el legislador, aprovechando la experiencia de otros países y la propia que se ha recogido en diversos criterios jurisdiccionales, no se cumplirá con una verdadera cláusula general antielusión o antiabuso que resulta necesaria para articular el esquema a fin de combatir el tráfico de comprobantes fiscales.

V. SÍNTESIS

En el Derecho Fiscal se pueden aplicar principios que se oponen al Derecho común, y las normas tributarias para su interpretación admiten el uso de diversos métodos que les permita conocer la verdadera intención del creador de las normas, debido a que en esa materia el interés general tendrá siempre prevalencia sobre el particular.

En el caso del ejercicio de las facultades de comprobación, el legislador, los juzgadores y los estudiosos del Derecho han reconocido la aplicación en el Derecho Fiscal nacional de los principios "sustancia sobre la forma" y "legítima razón de negocios" para acreditar la materialización de las operaciones, y que esos principios se desprenden de la cláusula general antielusión o general antiabuso.

Lo expuesto, nos permite concluir en el sentido de que es legal y constitucionalmente viable regular en el CFF una cláusula general como la citada, lo cual permitirá complementar el esquema jurídico que en 2014, el Ejecutivo Federal propuso para combatir a los contribuyentes defraudadores y con ello dotar de mayor legalidad a los efectos derivados del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, además, otorgar certeza jurídica a los contribuyentes sobre el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales tanto formales como sustanciales, desde un punto de vista preventivo y no solo correctivo.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. *Bibliografía*

BOBADILLA ORELLANA, Javiera, "¿Es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile, en concordancia con el principio de legalidad tributaria?", *Anuario de Derecho Tributario,* Santiago, núm. 5, octubre de 2013, *http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/posible_aplicacion.pdf.*

HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, *Interpretación* en *materia tributaria*, México, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídica de la UNAM, *https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/6.pdf.*

OROZCO-FELGUERES LOYA, Carlos, *La materialidad de los actos jurídicos,* México, Thomson Reuters, 2018.

2. *Legislación*

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

"Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", *Gaceta Parlamentaria,* número 3885-III, Cámara de Diputados, LXII Legislatura.

"Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación", *Gaceta Parlamentaria,* número 3857-C, Cámara de Diputados, LXII Legislatura.

VV. AA., *Ordenanza Tributaria Alemana: Abgabenordnung 2000*, trad. de Carla Schuster, Coruña, Colex, 2001.

3. *Otros*

Diccionario de la Lengua Española, 23ª. ed., Madrid, Real Academia Española, 2001, t. II.

IUS Sistematización de Tesis y Ejecutorias, Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Normas de Información Financiera, 4ª. ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018.

Sistema de Consulta de Tesis y Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, *http://sctj.tfja.gob.mx/SCJI/*.

SEGUNDA PARTE

MESAS DE TRABAJO DEL SIMPOSIO

MESA 1

La materialidad desde la perspectiva del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Valor de la contabilidad del contribuyente y de los comprobantes fiscales contra la presunción legal de inexistencia

Raúl G. García Apodaca

Valor de la contabilidad del contribuyente y de los comprobantes fiscales contra la presunción legal de inexistencia

Raúl G. GARCÍA APODACA[1]

Durante el desarrollo de este tema se hablará acerca del valor de la contabilidad del contribuyente, así como de los comprobantes fiscales para acreditar la materialidad de las operaciones; en ese sentido vale la pena destacar que el Código Fiscal de la Federación contempla en su Artículo 69-B que, se presumirá la inexistencia de operaciones, cuando la autoridad detecte que un contribuyente: *a)* ha estado emitiendo comprobantes sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, *b)* se encuentre no localizado.

Ahora bien, el valor de la contabilidad y de los comprobantes fiscales contra la presunción legal de inexistencia de operaciones dependerá de las razones que aduzca la autoridad fiscal para llegar a esa conclusión, en función de si se trata del emisor de los comprobantes o bien del contribuyente que pretende dar efectos fiscales a estos. Sobre este punto, en la mayoría de los casos la autoridad fiscal presume la inexistencia de operaciones, partiendo de otras presunciones o conjeturas.

Bajo esa tesitura, la autoridad presume que los contribuyentes emisores de comprobantes fiscales no cuentan directa o indirectamente con los activos, el personal, la infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, en los siguientes supuestos:

[1] Magistrado Presidente y Coordinador de la Sala Regional del Golfo.

- No se localiza al contribuyente en el domicilio fiscal señalado en el Registro Federal de Contribuyentes o bien, dicho domicilio es inexistente.
- De la información que obra en sus bases de datos, consistente esencialmente en:
  - Declaraciones del ejercicio;
  - Declaraciones mensuales de impuesto al valor agregado;
  - Declaraciones informativas de operaciones con terceros (DIOT); y
  - Declaraciones informativas múltiples.

A continuación, se precisan unos ejemplos de las conjeturas que hace la autoridad fiscal a partir del contenido de las declaraciones referidas:

TIPO DE DECLARACIÓN	PRESUNCIÓN DE LA AUTORIDAD
Declaración informativa múltiple del ejercicio con erogaciones por concepto de sueldos, salarios, conceptos asimilados, crédito al salario y subsidio para el empleo solo por algunos trabajadores o bien se omite su presentación.	No cuenta con el número de trabajadores necesarios para llevar a cabo la actividad, o incluso que no tiene empleados.
Declaración del ejercicio que, sin información alguna por concepto de maquinaria y equipo, mobiliario y equipo de oficina, equipo de cómputo, equipo de transporte ni otros activos fijos.	No tiene equipo de transporte ni otros activos. No cuenta con la infraestructura necesaria para desarrollar su actividad económica o prestar el servicio.
Presentó “sin operaciones” su declaración informativa de operaciones con terceros.	No cuenta con inventarios. No realizó las compras necesarias para la producción de los bienes o la prestación de los servicios. No demuestra la subcontratación a terceros del servicio facturado, pues de sus declaraciones no se desprende que hubiese efectuado los gastos o las compras correspondientes.

Como se advierte, en la mayoría de los casos, la autoridad fiscal no presume la inexistencia de operaciones en virtud de haber constatado materialmente que el emisor de un comprobante no cuenta con los recursos humanos o la infraestructura necesaria para producir el bien o brindar el servicio de que se trate, como podría ser la observación que hiciera durante una visita domiciliaria, sino a partir de la mera información contenida en las distintas declaraciones presentadas por los contribuyentes, o en su defecto, por la falta de presentación de estas.

De esta manera, en el caso de los contribuyentes emisores de los comprobantes fiscales, el valor de la contabilidad y de los comprobantes fiscales para desvirtuar la presunción de inexistencia de las operaciones puede llegar a ser limitado para ese fin, dadas las razones externadas por la autoridad fiscal para presumir que no cuentan con el personal o la infraestructura material para el desarrollo de su actividad.

En el caso de la contabilidad, cuando cumple con las Normas de Información Financiera y está debidamente respaldada con documentación, puede ser suficiente para desvirtuar algunas de las conjeturas de la autoridad, al corroborar que las declaraciones de impuestos o informativas que se analizaron, pudieron haber sido presentadas con errores (o que se incurrió en omisión en la presentación); que los inventarios se adquirieron en un ejercicio distinto al revisado o incluso que se subcontrató a un tercero el personal, el equipo o la realización de alguna fase del proceso de producción de los bienes que comercializa, e incluso, los servicios prestados propiamente dichos, en este sentido, los comprobantes fiscales (con la prueba del pago respectivo), también podrían desvirtuar la presunción de inexistencia de las operaciones, únicamente en los casos en que el emisor de estos no haya sido, a su vez, sujeto del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; es decir, con la contabilidad y los comprobantes únicamente podría demostrarse que, contrariamente a la información que la autoridad fiscal obtuvo de alguna de sus declaraciones de impuestos o informativas, sí se cuenta con los elementos tanto humanos como materiales para desarrollar la actividad económica de la que derivan sus ingresos, o bien, que subcontrata los servicios de terceros para la producción y distribución de mercancías o la prestación de servicios.

Sin embargo, si la razón por la que la autoridad presumió la inexistencia de operaciones consiste en que no se localizó al contribuyente en el domicilio fiscal señalado en el Registro Federal de Contribuyentes o que no se localizó este, la contabilidad o los comprobantes fiscales no tienen valor alguno para desvirtuar la presunción de la autoridad, a menos que el contribuyente demuestre sí estaba localizable en el domicilio fiscal o bien que dicho domicilio en realidad existe.

Por otra parte, en el caso de los contribuyentes que dan efectos a los comprobantes fiscales de un tercero, cuyas operaciones se presuman inexistentes, la contabilidad y los comprobantes fiscales de aquellos, carecerían de eficacia para desvirtuar la presunción de trato.

Se llega a esta conclusión, en virtud que resulta evidente, si bien los comprobantes fiscales de terceros amparan la adquisición de mercancías o servicios, cuando la autoridad fiscal cuestiona precisamente la existencia de tales operaciones por razones únicamente imputables al emisor de los comprobantes, la contabilidad del contribuyente que pretende darles efectos no desvirtuará en modo alguno las presunciones de la autoridad fiscal más arriba referidas, ya que se refieren a la capacidad material del proveedor para producir los bienes o servicios de que se trate.

Esto es, la contabilidad del contribuyente que pretende dar efectos fiscales a comprobantes emitidos por proveedores que según la autoridad no cuentan con el personal o la infraestructura para producir los bienes y servicios que amparan, es totalmente insuficiente para desvirtuar las razones por las que la autoridad presumió que no se realizaron las operaciones, ya que para ello tendría que allegarse de elementos de prueba que solo obran en poder del emisor de los comprobantes, tales como los contratos de adquisición de mercancías, maquinaria o equipo; contratos laborales; comprobantes de pago de nóminas; entero de cuotas obrero patronales; contratos de arrendamiento o de flete, o de subcontratación de personal o servicios, o incluso los documentos que acreditaran los pagos que el emisor-proveedor de los comprobantes hubiese hecho, a su vez, a sus propios proveedores.

En conclusión, si para el emisor de comprobantes fiscales que amparan operaciones que se presumen inexistentes, el valor de la contabilidad y de los com-

probantes expedidos por terceros es limitado para desvirtuar esa presunción, en el caso de los contribuyentes que pretendan conferir efectos fiscales a tales comprobantes, los medios de prueba referidos resultarían notoriamente insuficientes, cuando la autoridad presume, con base en conjeturas obtenidas de la información contenida en declaraciones de impuesto o informativas, que el proveedor carece de los recursos humanos y materiales para producir los bienes o prestar los servicios cuestionados.

La materialidad desde la perspectiva del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Héctor Carrillo Maynez

La materialidad desde la perspectiva del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Héctor CARRILLO MAYNEZ[1]

I. INTRODUCCIÓN

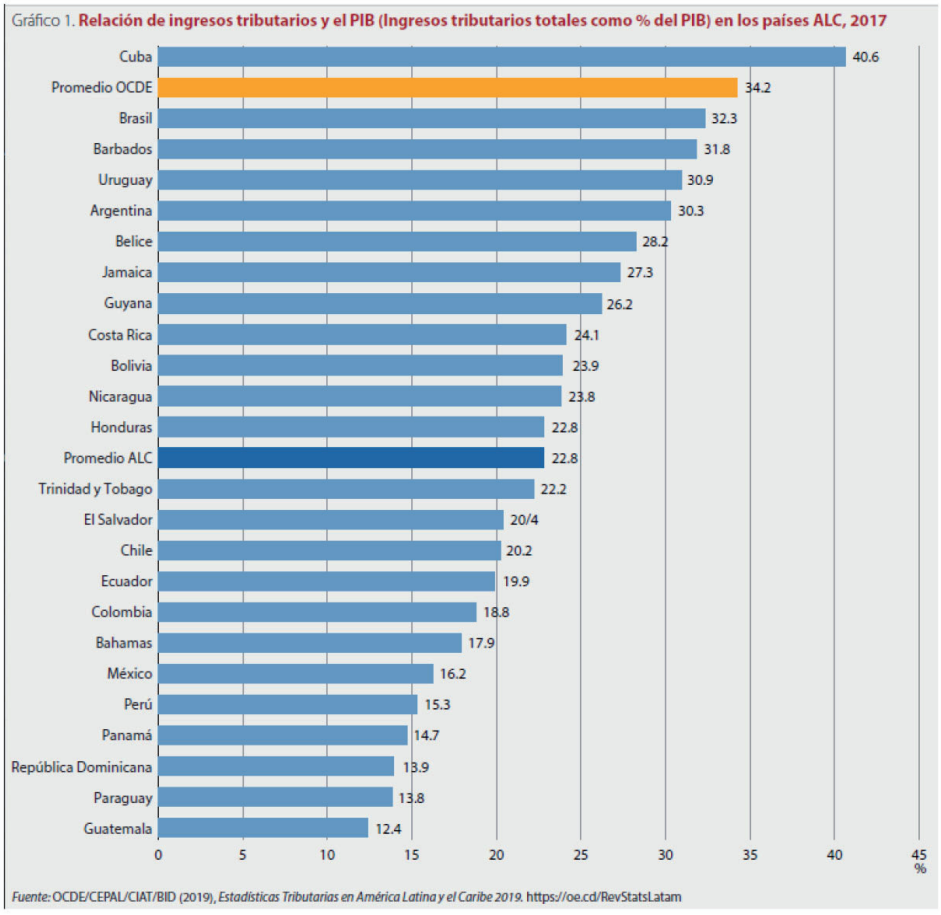
Como es del conocimiento general, conforme a lo previsto en el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, sin embargo también es del conocimiento que muchos de los obligados no pagan contribuciones o pagan en menor cantidad o eluden su cumplimiento mediante una planeación fiscal que aprovecha las fallas u omisiones contenidas en las disposiciones fiscales.

La abstención de pago de contribuciones afecta significativamente en la recaudación tributaria, en el presupuesto de egresos de la Federación y en las otras entidades que participan en la distribución del mismo, tan es así que México es de los países que menos recauda dentro de los naciones que en América Latina y el Caribe integran la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos)[2], en tanto que en 2017, el promedio de recaudación tributaria sobre el producto interno bruto en la región fue de 22.8%, el cual osciló entre el 12.4 %

[1] Magistrado Regional de la Segunda Sala Regional Norte Centro II.

[2] La OCDE fue fundada en 1961, agrupa a 36 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe, p. 5, publicación obtenida en: *https//www.oecd.org/tax/tax-policy/brochure-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe-2019.pdf,* consultado el 8 de agosto de 2019.

en Guatemala y el 40% en Cuba. Todos esos países, excepto Cuba, tuvieron una relación entre contribuciones tributarias con respecto al PIB inferior al promedio de 34.3% de la OCDE. Los países de América Central y México típicamente tienen ratios más bajas, con un promedio subregional de 21.0% en 2017, mientras que los países de la subregión del Caribe tuvieron una recaudación tributaria más alta y un promedio subregional del 25.6%. El promedio para América del Sur fue el mismo que el promedio de América Latina y el Caribe de 22.8%[3], como nítidamente se desprende de la gráfica que se inserta en este trabajo con el nombre de "Relación de ingresos tributarios y el PIB (Ingresos tributarios totales como % del PIB) en los países ALC, 2017"[4].



[3] *Ibidem*, p. 1.

[4] OCDE/CEPAL/CIAT/BID (2019), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe, https://oe.cd/RevStatsLata*, consultado el 27 de septiembre de 2019.

Al respecto, Álvarez[5] refiere que la OCDE urge al gobierno de México a recaudar más impuestos, ya que si bien ha avanzado mucho en el cobro de los mismos, es uno de los países de la OCDE y América Latina que menos ingresos tributarios tiene, según esta Organización, a pesar del trecho avanzado por la reforma fiscal, todavía presenta una recaudación relativamente baja, ya que los impuestos independientes del petróleo contribuyeron con 16.2% del Producto Interno Bruto (PIB) en 2017. Esto nos ubica por debajo del promedio de países miembros de la OCDE, que es de 34.2% que, si consideramos que la mayoría de los miembros son desarrollados como Japón, Alemania o Corea del Sur, no es de sorprender, sin embargo, también estamos por debajo de América Latina, que promedia 22.4% en recaudación no petrolera.

No obstante lo anterior, México ha realizado esfuerzos importantes para aumentar la recaudación por ingresos tributarios, los cuales por falta de espacio en este momento, no podemos referir con detalle, pero para el propósito de este trabajo basta señalar que la introducción de la factura electrónica tiene como propósito esencial combatir la evasión y elusión fiscal, pues como lo afirma Rivera[6], México es el líder a nivel mundial en implementación de factura electrónica lo que le ha traído enormes beneficios al gobierno en términos de recaudación y, a las empresas, eficiencia administrativa; agrega que de acuerdo a la Asociación Mexicana de Proveedores Autorizados de Certificación (AMEXIPAC), cada día se emiten 19 millones de facturas; asimismo, afirma que en 2004, nace la opción o facilidad para utilizar la factura electrónica en México y que, 10 años después, una vez que maduró el modelo, se da la obligatoriedad, sin duda, esta ha ayudado a combatir la evasión y elusión fiscal, pues a través de la simulación de operaciones u operaciones inexistentes era práctica común de algunos contribuyentes obtener facturas apócrifas o falsas que no tenían ningún sustento material.

[5] Álvarez, José Luis, "La OCDE urge al gobierno de México a recaudar más impuestos. Esto es lo que propone", *El Contribuyente*, México, 1 de junio 2019, *https://www.elcontribuyente.mx/2019/07/la-ocde-urge-al-gobierno-de-mexico-a-recaudar-mas-impuestos-esto-es-lo-que-propone/*, consultado el 7 de agosto de 2019.

[6] Rivera, Edgar, "No descuidemos el éxito de la factura electrónica", *El Financiero*, Monterrey, 23 de julio de 2019, *https://www.elfinanciero.com.mx/monterrey/no-descuidemos-el-exito-de-la-factura-electronica*, consultado el 7 de agosto de 2019.

Barreix y Zambrano[7], al aludir al tema de facturas electrónicas apócrifas, indican que:

> … el hecho de que la factura sea electrónica no elimina el tradicional problema de las facturas apócrifas, que se emiten ilícitamente sin apego a la realidad económica. Detrás de la factura apócrifa está, generalmente, la intención de disminuir de manera fraudulenta los montos a declarar y pagar de los impuestos, o en otros casos, los de disimular y justificar operaciones o ingresos no justificados. La incorporación de la factura electrónica incide en el abordaje del problema de la falsificación de las facturas, particularmente en los casos de falsedad material. Sin embargo, el documento electrónico per se, no elimina las dificultades que surgen de la falsedad ideológica o de la simulación de operaciones. En estos casos se utilizan documentos fiscales auténticos, incluso con flujos de dinero comprobables, pero que no reflejan la realidad de los hechos, sea por la alteración de los elementos descritos o por su completa inexistencia. En los casos en que existan flujos financieros comprobables, el generador de esos pagos recupera los montos después del cobro de las "comisiones" generadas en el proceso.
>
> En estos escenarios se encuentran los emisores de los documentos apócrifos, que emiten fraudulentamente los documentos, que en general no tienen actividad económica real, no tienen la capacidad económica de generar el volumen de operaciones sustentado por la facturación declarada o tienen una actividad que no corresponde al giro declarado a la documentada en las facturas generadas. También se encuentran en este escenario los receptores de los documentos apócrifos, generalmente contribuyentes con una actividad económica real, que consciente e ilegalmente los adquieren y utilizan para incorporar créditos fiscales inexistentes o gastos no correspondientes, con el fin de disminuir su carga tributaria o, incluso, apropiarse de impuestos recogidos y pagados por terceros.
>
> La capacidad de la administración para detectar estos problemas ha motivado a las personas que actúan ilegalmente con este tipo de prácticas a perfeccionar sus esquemas fraudulentos; por ejemplo, la creación de empresas aparente-

[7] Barreix, Alberto, y Zambrano, Raúl (editores), *La factura electrónica en América Latina*, BID- CIAT, 2018, pp. 27 y 28, *https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2018_FE/cap1-1_bareix_zambrano.pdf*, consultado el 12 de agosto de 2019.

mente legítimas y cumplidoras, diseñadas para no caer en perfiles de riesgo que sean detectables rápidamente por la administración, y que tienen una vida relativamente corta. Ante esta amenaza es necesario reconocer que, en un mundo electrónico, la capacidad que estas empresas tienen para causar enormes problemas en períodos muy cortos es un riesgo importante para la recaudación y consecuentemente la salud fiscal del Estado.

Algunas medidas de carácter administrativo y jurídico contra la factura falsa incluyen la tipificación de delito tributario con consecuencias penales a los involucrados, tanto para emisores como para usuarios; la inversión de la carga de la prueba sobre la realidad económica de las operaciones sospechosas, para que se puedan reconocer o no los créditos tributarios y los gastos reportados; la suspensión de la inscripción como contribuyente; o la publicación de los contribuyentes que han utilizado estos mecanismos.

En México, además de la introducción de la factura electrónica obligatoria, en el año 2014 se introdujeron reformas legales al Código Fiscal de la Federación, adicionando el Artículo 69-B para regular el tráfico de comprobantes fiscales y desestimular dicha práctica, la que además constituye un delito fiscal.

Al respecto, en la exposición de motivos para adicionar el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor en el año 2014, como motivos importantes se argumentó[8], entre otros, los siguientes:

Uso indebido de comprobantes fiscales

Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquiriente final es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas.

[8] "Iniciativas Reforma Fiscal 2014: Inhibir el uso indebido de comprobantes fiscales mediante facturas falsas y los patrones que generalmente están presentes en las sociedades que lo realizan", *ElConta*, 9 de septiembre de 2013, *https://elconta.com/2013/09/09/facturas-falsas-y-los-patrones-que-generalmente-estn-presentes-en-las-sociedades-que-lo-realizan/*, consultado el 5 de septiembre de 2019.

Asimismo, se ha detectado que los traficantes o emisores de facturas suelen tener una vida activa muy breve, liquidando la "empresa" original o dejándola simplemente inactiva.

El negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedades, las cuales comienzan en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente para dejar al frente de las mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan.

En suma, derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

- Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.
- Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.
- Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.
- No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
- No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
- Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
- Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un periodo determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.

- Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes.
- Sus sociedades se encuentran activas durante un periodo y luego se vuelven no localizables.
- Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.
- Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
- Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la declaración informativa de operaciones con terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por $105,369 millones de pesos, con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado.

Nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o "comisión" por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.

Cabe señalar que la adición al Artículo 69-B del Código fiscal de la Federación entró en vigor en el año de 2014 y posteriormente se implementó una reforma al mismo, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación en fecha 25 de junio de 2018, con el fin incluir en ley lo que estaba establecido en Reglas y en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación; ordenamientos estos que no pueden estar por encima de la ley, asimismo, se ampliaron los plazos para el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales y para el contribuyente en su defensa, estableciendo prórroga para que este último aporte documentación e información ante las autoridades fiscales y asimismo, se establece una facultad discrecional de

la autoridad para requerir documentación adicional a los contribuyentes, con lo cual se perfecciona la redacción del precepto legal, ampliando, por un lado, las atribuciones de la autoridad y por otro, mejorando la garantía de audiencia y el derecho de defensa de los causantes. También, se estableció en la reforma que se publicaría un listado no únicamente de los contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, sino también de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución que determina la presunción de inexistencia de operaciones, con lo cual se transparenta la situación de todos los contribuyentes que se vieron sometidos a dicho procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones, otorgando seguridad jurídica a aquellos contribuyentes que dieron efectos fiscales a dichos comprobantes.

A continuación, se expone un cuadro comparativo del texto original del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor en el año de 2014 y el texto actualmente vigente, después de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018.

Artículo 69-B del Código de 2014	Artículo 69-B del Código vigente
Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.	Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.	En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.
	Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.	Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.	Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.
	La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.
	Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.
Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para	Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para

acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.	acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.
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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.	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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Dentro de este contexto, el objetivo de este trabajo consiste en analizar los cambios normativos que ampliaron las facultades de las autoridades hacendarias en relación con la verificación de la existencia material de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales, así como en relación a la defensa de los contribuyentes, con el propósito de realizar un análisis de esas cuestiones e intentar la homologación de criterios en relación con tales conceptos.

II. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA PRESUNCIÓN LEGAL

Los elementos constitutivos de la presunción legal prevista en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, como la de cualquier acto administrativo, según lo señala Sánchez Gómez[9], se pueden señalar los siguientes:

- Los sujetos (sujeto activo que es el órgano de la Administración Pública que formula la declaración de voluntad y sujeto pasivo que es el destinatario del acto administrativo);
- El objeto, es el contenido del acto, que consiste en la declaración de voluntad de un órgano de la Administración Pública, el cual debe ser lícito, posible y determinable;
- La manifestación de voluntad, que es la exteriorización del acto administrativo;
- El motivo, que es el antecedente que provoca y fundamenta la realización del acto administrativo;
- La formalidad, que se refiere a los requisitos legales y procedimentales que deben observarse para emitir un acto administrativo; y
- La finalidad, se refiere al resultado de la actuación administrativa, esto es, a la utilidad pública, satisfaciendo necesidades de interés social y colectivo.

Por lo tanto, el objetivo de este trabajo es obtener los elementos constitutivos de dicha presunción como está redactado el Artículo 69-B en análisis, haciendo un examen exhaustivo de su contenido.

Por ello, para determinar los elementos constitutivos de la presunción legal de inexistencia de operaciones, es necesario desmembrar lo que textualmente dispone el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, texto actualmente vigente después de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018, cuyo contenido ya fue expuesto en el cuadro de antecedentes, al cual nos remitimos.

Como se desprende del numeral en cita, para que se configure la presunción de inexistencia de operaciones amparada en los comprobantes a que se refiere, se

[9] Sánchez Gómez, Narciso, *Primer curso de Derecho Administrativo*, 5ª. ed., México, Porrúa, 2009.

observa que existen los siguientes elementos constitutivos derivados de las diversas disposiciones que enuncia en sus nueve párrafos, a saber, en el primero:

> Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

El párrafo que antecede alude expresamente a que la autoridad fiscal, al ejercer sus facultades de comprobación a través de, por regla general, visitas domiciliarias o de revisiones de escritorio, previstas en los Artículos 42 y 48 del Código Fiscal de la Federación, así como la propia facultad prevista en el Artículo 69-B, detecta algunas observaciones o irregularidades en los comprobantes expedidos, asimismo, expresamente refiere a un contribuyente que en pleno ejercicio de sus derechos ha estado emitiendo comprobantes, sin referir si a dichos comprobantes se les han dado o no efectos fiscales por el contribuyente que los recibe. También en este primer párrafo se prescribe que los comprobantes se han emitido sin contar con lo necesario, como lo es activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, entre otros, lo que es muy general y queda a la apreciación de la autoridad si los activos que tiene el contribuyente emisor, son o no suficientes, estableciendo como consecuencia a quien ha estado emitiendo dichos comprobantes la citada presunción legal preliminar de inexistencia de operaciones.

Por otra parte, esta disposición alude al caso de que el contribuyente que expidió el comprobante se encuentra desaparecido, pero la única consecuencia que se prevé es la presunción de inexistencia de operaciones.

Como se observa, hasta este momento solo se menciona al sujeto pasivo “a”, quien es el que expidió el comprobante fiscal y se presume la inexistencia de operaciones amparadas por dicho comprobante. Ahora bien, es importante analizar el siguiente párrafo del Artículo multicitado:

> En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Este segundo párrafo establece una obligación para la autoridad de notificar a los contribuyentes de dicha presunción de inexistencia de operaciones, obligatoriamente a través de los tres medios que se precisan y sin que se disponga que pueda hacerse solo a través de uno de esos, sin aclarar a qué contribuyente debe notificarse, si a quien expidió el comprobante o a quien lo recibió; pero debemos entender que es al que expidió el comprobante (sujeto pasivo "a"), estableciendo a su vez un derecho u opción para que los contribuyentes afectados puedan argumentar lo que a su interés convenga y aportar la documentación e información pertinente para desvirtuar los hechos de dicha presunción. En esta disposición, se establece el plazo de quince días para que los contribuyentes puedan manifestar lo que a su interés convenga, así como para que ofrezcan la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos que sirvieron de sustento a la presunción de inexistencia de operaciones, también prescribe que dicho plazo empezará a computarse a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado, lo que confirma que tiene que notificarse a través de los citados tres medios. Analicemos ahora el siguiente estrato del precepto antedicho:

> Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

En este tercer párrafo se incluyó como única prórroga la de cinco días para que los contribuyentes puedan aportar la documentación e información respectiva, que una vez solicitada se considera automáticamente concedida, siempre que se solicite dentro del plazo de quince días. Tampoco se precisa que contribuyentes son los que deben solicitar la prórroga, pero debemos entender que son los que expidieron los comprobantes fiscales (sujeto pasivo "a"). Ahora bien, el siguiente párrafo analiza los plazos de los que se habla en el precepto en comento:

> Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Podemos observar que en este cuarto párrafo prescribe expresamente que transcurrido el citado plazo de quince días, la autoridad dispone de un plazo improrrogable que no excederá de cincuenta días, para valorar las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; asimismo establece la obligación para la autoridad de notificar su resolución dentro del citado plazo a los contribuyentes respectivos, lo que debemos entender que es a los que expidieron los comprobantes fiscales (sujeto pasivo "a"), únicamente a través del buzón tributario, y la de publicar un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente a los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran defi-

nitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este Artículo, es decir, en presunción de inexistencia de operaciones. Por último, prescribe que en ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución, lo que impone como una prohibición a la autoridad.

> Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

En este quinto párrafo se dispone que los efectos de la publicación de los contribuyentes (sujeto pasivo "a") que no desvirtuaron la presunción de inexistencia de operaciones, será considerar que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, lo que se traduce en que el efecto fiscal que la ley otorga es general, aunque como está redactado el texto legal, solo impacta en el contribuyente que utiliza el comprobante y le otorgó efectos fiscales (sujeto pasivo "b"), pero no contra quien lo expidió (sujeto pasivo "a") e incluso, aún más, el que recibió el comprobante y le dio efectos fiscales (sujeto pasivo "b"), como está redactada la norma, no puede desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones antes de la publicación del listado, pues solo puede hacerlo el contribuyente que lo expidió.

> La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

En este sexto párrafo se establece también la obligación para la autoridad fiscal (sujeto activo) de publicar trimestralmente en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos o hayan obtenido una resolución o sentencia firme que haya dejado sin efectos la resolución que determina

la presunción legal de inexistencia de operaciones, que debemos entender se trata de los contribuyentes que expidieron los comprobantes fiscales.

> Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

En este séptimo párrafo se dispone que, si la autoridad fiscal (sujeto activo) no realiza la notificación al contribuyente de la resolución correspondiente en el plazo de ley, que es de cincuenta días, que no precisa a cuál contribuyente, pero debemos entender que es quien expidió la factura (sujeto pasivo "a"), la consecuencia es que queda sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales y por ende del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Como se desprende de lo hasta aquí expuesto, en esta primera parte del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, primeros siete párrafos, se establece un procedimiento especial para determinar la presunción de inexistencia de operaciones amparadas con dichos comprobantes y solo se otorga la garantía de audiencia a los contribuyentes que expidieron dichos comprobantes (sujeto pasivo "a") y en momento alguno se otorga dicha garantía de audiencia y de defensa a los contribuyentes que recibieron dichos comprobantes (sujeto pasivo "b"):

> Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

Este octavo párrafo establece que toda persona física o moral (sujeto pasivo "b") que utilice los citados comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado (sujeto pasivo "a"), dispone de treinta días después de la publicación, para acreditar ante la propia autoridad la adquisición de los bienes o que

efectivamente recibieron los servicios que amparan, o bien para que corrija su situación fiscal mediante la declaración o declaraciones complementarias, es decir, solo se refiere a las personas físicas o morales que le hayan dado un efecto fiscal a dichos comprobantes, las que tienen el derecho de acreditar que sí adquirieron los bienes o recibieron los servicios, por lo que quien expidió el comprobante y fue incluido en el citado listado, en esta etapa no está autorizado, menos aún, obligado a demostrar que sí vendió el bien y prestó el servicio, por lo que no tiene interés jurídico para intervenir en este procedimiento. El párrafo subsecuente indica lo siguiente:

> 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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Por lo que en este precepto legal encontramos dos procedimientos especiales diferentes, uno referente a la presunción de inexistencia de operaciones, que está regulado por los siete primeros párrafos y en el que participan las autoridades fiscales (sujeto activo) y los contribuyentes que expidieron los comprobantes fiscales (sujeto pasivo "a") y otro, regulado en los dos últimos párrafos, en el que intervienen los contribuyentes que los recibieron y otorgan efectos fiscales a dichos comprobantes, y se pueden determinar créditos, salvo que acrediten que sí se les prestaron los servicios amparados o adquirieron los bienes o, en su caso, corrigieron su situación fiscal, por lo que en este último procedimiento participan las autoridades fiscales (sujeto activo) y las personas físicas y morales que recibieron los comprobantes fiscales y le dieron efecto fiscal (sujeto pasivo "b").

El primer proceso concluye con la emisión del acto que presume la inexistencia de operaciones, que es un acto preliminar y debe confirmarse o revocarse por la autoridad, después de estudiar y valorar la documentación o información exhibida por el contribuyente que expidió el comprobante fiscal.

El segundo proceso concluye con la emisión del acto de determinación del crédito o créditos fiscales que correspondan, si las personas físicas o morales que dieron efectos fiscales a dichos comprobantes y fueron detectados por las autoridades fiscales, no acreditan con la documentación correspondiente que sí recibieron los servicios prestados y adquirieron los bienes que amparan dichos comprobantes.

Otro elemento constitutivo de la presunción de inexistencia de operaciones, aunque el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no lo establezca, pero que deriva del Artículo 38 del mismo Código, es que dicho acto debe estar debidamente fundado y motivado por la autoridad competente, es decir, debe citar los preceptos legales aplicables y exponer los motivos por los que considera se surte la presunción de inexistencia de operaciones, tanto en la presunción preliminar como en la resolución que la confirma, en su caso, exponer las razones del porqué la documentación e información exhibida por quien expidió el comprobante es insuficiente para desvirtuar dicha presunción legal, de lo contrario dicha determinación de presunción será ilegal.

De igual manera, en el segundo procedimiento en el que se determinan los créditos fiscales que correspondan, la autoridad competente debe fundar y motivar dicha determinación, pues de no hacerlo el acto también será ilegal.

Ambos actos, presunción legal y determinación de créditos, deben también cumplir con los requisitos que deben contener los actos administrativos previstos en el Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, como son, entre otros, constar por escrito, autoridad que lo emite, lugar y fecha de emisión, firma del funcionario competente; asimismo, los actos no deben tener violaciones de procedimiento o vicios de forma, pues de no ser así los actos serán también ilegales.

En este sentido podemos concluir que, en el caso de la presunción de inexistencia de operaciones, tal y como está redactado el Artículo 69-B en análisis, existen los siguientes elementos constitutivos:

Prevé dos procedimientos, el primero en el que se determina la presunción de inexistencia de operaciones y el segundo en el que se determinan créditos fiscales.

En el primer procedimiento que se contempla en los siete primeros párrafos, solo participan los contribuyentes que expidieron los comprobantes fiscales y se les da la oportunidad de desvirtuar la presunción preliminar y, si no la desvirtúan, esta se confirma y se publicará un listado de los contribuyentes que no desvirtuaron los hechos u omisiones que se les imputan, en cuyo caso los comprobantes no producen efecto fiscal alguno y, asimismo, también se publicará trimestralmente, un listado de los contribuyentes que sí desvirtuaron los hechos u omisiones atribuidos, así como de los que hayan obtenido resolución o sentencia firme que haya dejado sin efectos la resolución de presunción. Se prevé también que, si la autoridad no notifica la resolución en el plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes observados.

En este procedimiento, hasta la publicación del listado, como se observa, no intervienen las personas que recibieron los comprobantes fiscales, solo los que los expidieron; tampoco se establece expresamente determinación alguna de créditos fiscales.

En el segundo procedimiento, previsto en los dos últimos párrafos, participan las personas físicas y morales que le hayan dado efectos fiscales a los comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes incluidos en el listado y que no desvirtuaron los hechos u omisiones, teniendo la oportunidad estas personas de acreditar que sí adquirieron los bienes o recibieron los servicios o de corregir su situación fiscal; en caso de que estas personas no acrediten que efectivamente recibieron los servicios o que adquirieron los bienes, o que corrigieron su situación fiscal, las autoridades fiscales determinarán el o los créditos fiscales que correspondan.

En este procedimiento, se respeta la garantía de audiencia de los que recibieron los comprobantes y le dieron efectos fiscales, a los cuales, si no acreditan que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes, o que hayan corregido su situación fiscal, se les determinará el crédito o créditos correspondientes.

Por último, en el Artículo 69-B se establecen facultades de comprobación de las autoridades fiscales, las cuales no se contraponen ni excluyen las facultades previstas en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para comprobar

la existencia material de las operaciones, como ya lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 78/2019 (10a.)[10].

III. TEMPORALIDAD DE LAS ATRIBUCIONES DE LA AUTORIDAD Y DE LAS DEFENSAS DEL CONTRIBUYENTE

Como ya se ha analizado, la adición del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación tuvo y tiene por objetivo principal combatir la expedición de comprobantes fiscales que no tienen ningún sustento material, estableciendo la presunción de inexistencia de las operaciones que amparan, para con ello combatir la evasión fiscal que afecta la recaudación tributaria. Por lo tanto, en dicho Artículo se establecen facultades de comprobación de la autoridad para determinar dicha presunción de inexistencia de operaciones y, asimismo, se establecen medios de defensa en favor del contribuyente para desvirtuar dicha presunción.

Por lo tanto, atendiendo al objetivo de este subtema, en este apartado analizaremos los tiempos o términos que el dispositivo en cuestión, otorga a la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación y los plazos o términos de que goza el contribuyente en su defensa; precepto legal que al haber sido transcrito con anterioridad se tiene por reproducido en este apartado, por lo que haremos su análisis párrafo por párrafo.

En el primero se establece que: "Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes". Como se observa, este parágrafo implícitamente alude a facultades de comprobación de la autoridad fiscal, para detectar la emisión de comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura, etc., o que dichos contribuyentes se encuentran como no localizados, y con base en ello, determinar la presunción de inexistencia

[10] *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 67, t. III, junio de 2019, p. 2186.

de operaciones, pero no se establece ningún plazo de temporalidad para que la autoridad ejerza dichas facultades de comprobación, por lo que en ese sentido, nos debemos remitir al plazo que establece el diverso Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, como el plazo general del que disponen las autoridades para ejercer sus facultades de comprobación y, de no hacerlo, caducan sus facultades. En el segundo párrafo del mismo numeral se establece que:

> En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Como se advierte de esta parte, la misma establece una atribución pero también una obligación de la autoridad fiscal de notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos, pero tampoco se fija temporalidad alguna para que la autoridad lleve a cabo dicha notificación, pero debemos entender que debe practicarse dentro del mismo plazo general para ejercer facultades de comprobación previsto en el Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

También, dispone que los contribuyentes interesados tendrán un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado, a fin de que puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Considera-

mos que el plazo de 15 días es inequitativo para argumentar y aportar la documentación estimada para desvirtuar los hechos, ya que si la autoridad cuenta con cincuenta días para emitir y notificar su resolución, los contribuyentes deberían contar con plazo igual para desvirtuar los hechos que motivan la presunción de inexistencia de operaciones, máxime que en el texto original las autoridades fiscales solo disponían de cinco días para resolver, término que fue ampliado a cincuenta días en la reforma de 2018 y el término de los contribuyentes para aportar documentación e información para desvirtuar los hechos se mantuvo en quince días, lo que no tiene sustento.

Además, sería conveniente que en el precepto legal se precise qué se debe acreditar por parte de quien expidió el comprobante fiscal, para que la presunción legal quede sin efectos, como se hace en el penúltimo párrafo de este mismo Artículo, cuando se precisa que las personas físicas y morales que dieron efectos fiscales a los comprobantes deben acreditar que sí adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes, aunque pudiéramos interpretar que estos contribuyentes deben acreditar que sí tienen activos, personal, infraestructura o capacidad material, etc., aunque la capacidad física no acredita la materialización de las operaciones amparadas, por lo que consideramos que también deben demostrar la prestación de los servicios o que enajenaron los bienes.

En ese sentido, cuando los contribuyentes que expidieron los comprobantes fiscales se encuentren como no localizados, es por demás evidente que no pueden ser emplazados para que ofrezcan documentación e información tendientes a desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones, por más que se levante una notificación por buzón tributario, lo que coloca en una situación de desventaja a las personas físicas y morales que recibieron dichos comprobantes y les dieron efectos fiscales, pues en este caso, al no estar localizados, se va a confirmar la presunción de inexistencia de operaciones y su nombre aparecerá en la lista que al efecto se publique, con el efecto general de que los comprobantes no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, por lo que, las garantías de defensa se ven afectadas, pues únicamente en este segundo proceso, previsto en los dos últimos párrafos, existe

la posibilidad de acreditar que sí recibieron los servicios o adquirieron los bienes por parte de quien recibió el comprobante. En el tercer segmento se dispone lo consecuente:

> Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Es decir, la prórroga de cinco días que se concede a los contribuyentes en este párrafo, si bien es en favor y ayuda a mejorar su defensa, no es suficiente si solo se les otorga un plazo original de quince días para aportar la documentación e información respectiva. En el cuarto párrafo se lee que:

> Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

De este párrafo podemos desprender que la autoridad cuenta con un plazo de cincuenta días para valorar las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y para notificar a través del buzón tributario a los contribuyentes respectivos la re-

solución emitida; plazo de cincuenta días que consideramos suficiente, en virtud de que con anterioridad a la reforma la autoridad solo disponía de cinco días para notificar la resolución, además en caso de que la autoridad, dentro de los primeros veinte días requiera documentación e información adicional, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá y reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días que se otorgó al contribuyente para cumplir el requerimiento, por lo que en este supuesto, cuando la autoridad requiera documentación adicional, la autoridad cuenta con un plazo adicional para que emita y notifique la resolución.

De igual forma, establece la obligación para la autoridad de publicar un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del Artículo en estudio, pero tampoco se establece plazo alguno para publicar dicho listado en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria; plazo límite que sí debería existir en el precepto legal para dar certeza jurídica a los contribuyentes afectados y solo se establece, eso sí, una prohibición para la autoridad de que dicho listado se publique antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

En ese sentido, el párrafo quinto mandata lo siguiente: "Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno".

Como se observa, la consecuencia de publicar el listado será la de considerar que los comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes incluidos en dicho listado, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, lo que perjudica al contribuyente que utilizó dichos comprobantes y les dio efecto fiscal, sin que en momento alguno este haya tenido la oportunidad de desvirtuar los hechos observados al emisor del comprobante, pues hasta antes de la publicación del citado listado no tiene ninguna injerencia en el procedimiento iniciado por presunción de inexisten-

cia de operaciones y el único que puede aportar documentación e información para demostrar que sí tiene activos, personal, infraestructura, etc., es el que expidió el comprobante fiscal; es decir, las personas que recibieron los comprobantes fiscales carecen de interés para desvirtuar la presunción preliminar de inexistencia de operaciones e, incluso, no puede solicitar la declaratoria de extinción de las facultades de la autoridad en caso de que se actualizara respecto de dicho procedimiento. Al respecto, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito del Poder Judicial de la Federación emitió precedente[11] con el siguiente contenido:

> PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN –EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 25 DE JUNIO DE 2018–. EL CONTRIBUYENTE QUE DEDUJO Y, POR ENDE, OTORGÓ EFECTOS FISCALES A LOS COMPROBANTES CUESTIONADOS, NO TIENE INTERÉS PARA SOLICITAR LA DECLARATORIA DE EXTINCIÓN DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD, POR HABER TRANSCURRIDO EN EXCESO EL PLAZO A QUE SE REFIERE EL TERCER PÁRRAFO DEL PROPIO PRECEPTO. Los párrafos primero a cuarto del artículo citado establecen un procedimiento para que las autoridades investiguen, evalúen circunstancias y, en su caso, presuman la inexistencia o simulación de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que aquéllos amparan y, además, cuando no se les localice. A su vez, en sus dos últimos párrafos prevé la hipótesis de terceros que hayan utilizado los comprobantes cuestionados para soportar una deducción o un acreditamiento, concediéndoles un plazo para demostrar ante la autoridad que, efectivamente, adquirieron los bienes, recibieron los servicios o, en todo caso, para que corrijan su situación fiscal. Así, el numeral transcrito alude a dos procedimientos independientes, según se trate de: a) quien expidió los comprobantes –empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS)–; y, b) quien los recibió, aplicó, dedujo y otorgó efectos fiscales –empresas que

[11] Tesis I.4o. A.150 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 61, t. II, diciembre 2018, p. 1133.

deducen operaciones simuladas (EDOS)–. En este contexto, el propósito del primer procedimiento es fiscalizar a quien emite los comprobantes fiscales y, el segundo, dar oportunidad a quien recibió y dedujo de demostrar que adquirió los bienes, recibió los servicios o corregir su situación fiscal, por lo que se trata de acciones, contenidos y responsabilidades diversos. Por tanto, el contribuyente que dedujo y, por ende, otorgó efectos fiscales a los comprobantes que amparan operaciones presuntamente inexistentes, no tiene interés para solicitar la declaratoria de extinción de las facultades de la autoridad, por haber transcurrido en exceso el plazo de cinco días para emitir y notificar su resolución, a que se refiere el tercer párrafo del precepto mencionado, pues aquélla va dirigida y puede solicitarse por quien facturó y expidió los comprobantes –EFOS–, y no por quien los recibió –EDOS–, pues para éste se prevé el procedimiento a que aluden los párrafos quinto y sexto del propio artículo 69-B, a efecto de demostrar que, efectivamente, adquirió los bienes o recibió los servicios.

En el sexto párrafo se establece lo subsecuente:

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Este párrafo que se adicionó en la última reforma sufrida por el Artículo en estudio, es de estricta justicia y transparencia para aquellos contribuyentes que desvirtúan la presunción de inexistencia de operaciones determinada por la autoridad, pues con ello se limpia el efecto negativo de una publicidad dañina y, además, otorga seguridad jurídica no solo a quien expidió el comprobante fiscal sino también a quien le dio efectos fiscales o pretende dárselos en el futuro.

En el párrafo séptimo, también adicionado en la última reforma, se establece: “Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento”.

La consecuencia legal de no emitir y notificar la resolución en el plazo de ley, será que la presunción de inexistencia de operaciones quede sin efectos, por lo que los comprobantes fiscales emitidos surtirán plenos efectos legales. Esta reforma sanciona la inactividad de la autoridad fiscal y la obliga a emitir su resolución dentro del término legal, salvaguardando la garantía de seguridad y certeza jurídica en favor del contribuyente. Al respecto, recientemente, en el mes de julio de 2019, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicó las siguientes jurisprudencias, cuyos rubros señalan: "PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. PLAZO PARA DECIDIR EN DEFINITIVA SOBRE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (SISTEMA NORMATIVO VIGENTE EN 2016 Y 2017)"[12] y "PRESUNCIÓN PREELIMINAR DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. QUEDA SIN EFECTOS CUANDO DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA ELLO NO SE NOTIFICA LA RESOLUCIÓN QUE LA CONFIRMA Y DECIDE EN DEFINITIVA SOBRE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (SISTEMA NORMATIVO VIGENTE EN 2016 Y 2017)"[13].

En el párrafo octavo del Artículo en estudio se establece que:

> Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

[12] Tesis 2a./J. 93/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 68, t. II, julio de 2019, p. 938.

[13] Tesis: 2a./J. 94/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 68, t. II, julio de 2019, p. 939.

En este parágrafo se prevé un plazo de treinta días para las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado, para acreditar que sí adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal; plazo de treinta días que por las mismas razones vertidas con anterioridad se considera inequitativo y debería concederse hasta cincuenta días. Además, esta parte, si bien se refiere a toda persona física y moral que haya dada efectos fiscales a los comprobantes, solo se refiere a los que adquirieron los bienes o recibieron los servicios, quienes pueden acreditar que efectivamente los adquirieron o recibieron, aunque no queda claro cuál es el procedimiento que se debe seguir para que en el citado plazo de treinta días puedan acreditar la materialización de las operaciones amparadas, toda vez que no se prevé ejercicio de facultades por parte de las autoridades fiscales y resulta difícil creer que el contribuyente pueda presentarse de mutuo propio ante la autoridad.

En el noveno y último párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se establece lo siguiente:

> 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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

En esta disposición no se precisa temporalidad alguna para determinar el o los créditos fiscales que correspondan, por lo que consideramos que también aquí debemos remitirnos a plazo previsto como límite en el Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. Por otra parte, la redacción es ambigua, pues por un lado alude a cuando la autoridad detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición del bien, lo que se presta a confusión, pues la prestación del servicio corresponde acreditarla a quien lo prestó o expidió el com-

probante fiscal, pero no a quien lo recibió, que aunque pudiera ser un problema de redacción, sería conveniente adecuarlo, máxime que en este segundo procedimiento especial solo puede ofrecer documentación quien recibió el servicio o adquirió el bien. Asimismo, en la última parte de este último párrafo se prescribe que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código, por lo que sobre este aspecto penal, que no corresponde al objetivo de este trabajo, no manifestamos ninguna posición de temporalidad, pero evidentemente está sujeta a los términos previstos en la legislación penal correspondiente.

IV. VALOR DE LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y DE LOS COMPROBANTES FISCALES CONTRA LA PRESUNCIÓN LEGAL DE INEXISTENCIA

Como ya quedó expuesto con antelación, el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, prevé dos procedimientos especiales, el primero en relación a la determinación de la presunción de inexistencia de operaciones y el segundo con la determinación del crédito o créditos fiscales que correspondan a quienes dieron efectos fiscales a dichos comprobantes. En ambos procedimientos pues, se ventilan actos diversos; en el primero se cuestiona a los contribuyentes que expidieron los comprobantes fiscales, quienes deberán desvirtuar la presunción legal preliminar acreditando que tienen los activos, personal, infraestructura, etc., y, aunque no se desprenda del propio precepto legal, también pueden exhibir documentación e información que acredite que sí prestaron los servicios o enajenaron los bienes que amparan, pues en los comprobantes expedidos se señalan los servicios prestados y los bienes enajenados, por lo que el contribuyente que expidió dichos comprobantes debe exhibir también toda la documentación e información que acredite las operaciones realizadas. Y en el segundo procedimiento, en el que solo interviene el que recibió el comprobante y le dio efectos fiscales, deberá acreditar que recibió el o los servicios prestados y adquirió los bienes que amparan dichos comprobantes; por lo tanto, en ambos procedimientos se ofrecerán y analizarán pruebas diversas en relación al acto que se cuestiona.

No soslayamos comentar que cuando los contribuyentes que emitieron los comprobantes se encuentren no localizados, se actualiza uno de los supuestos para que se presuma preliminarmente la inexistencia de operaciones, y ante su ausencia o no localización, por más que se le emplace por buzón tributario, el procedimiento se llevará en rebeldía, por lo que la presunción preliminar seguramente será confirmada, ante la falta de aportación de documentación e información que justifique la existencia material de las operaciones amparadas, por lo que los comprobantes expedidos por estos contribuyentes no tendrán ningún efecto legal, lo que desde luego perjudica a la persona física o moral que recibió y dio efectos fiscales a dichos comprobantes, y la carga de la prueba recaerá únicamente en estas personas, quienes tendrán que acreditar que verdaderamente recibieron los servicios prestados o adquirieron los bienes amparados, es decir, en este caso de no localización, las personas que dieron efectos fiscales a dichos comprobantes tendrán que demostrar la existencia material de las operaciones amparadas, cuya inexistencia fue confirmada por la falta de documentación e información que desvirtúe la presunción preliminar de inexistencia de operaciones, por lo que en este supuesto, de no localización, por regla general la acreditación correspondiente solo podrá hacerse en este segundo procedimiento regulado en los dos últimos párrafos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

El valor probatorio de las pruebas en el procedimiento especial contenido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, como en cualquier otro procedimiento administrativo o procedimiento contencioso, queda a la prudente apreciación de la autoridad administrativa o del juzgador, según las pruebas ofrecidas y aportadas por el contribuyente y de acuerdo a los hechos observados por la autoridad para determinar la presunción de inexistencia de operaciones, pues dependiendo del motivo que exprese la autoridad para determinar la citada presunción, como lo serían: no contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, el contribuyente deberá ofrecer y exhibir la

contabilidad que acredite que sí cuenta con los recursos necesarios para desarrollar su actividad, así como la enajenación de los bienes o la prestación de los servicios que amparan dichos comprobantes o, en su caso, demuestre que no se encuentra desaparecido.

Desde luego que el contribuyente deberá ofrecer y exhibir la contabilidad que estime pertinente para desvirtuar la citada presunción, y deberá seguir las reglas establecidas para su ofrecimiento en el propio Código Fiscal de la Federación en la fase administrativa, y en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en la etapa contenciosa, así como lo establecido en los criterios jurisprudenciales, en donde se ha establecido que la documentación no aportada en la primera fase, estando en la posibilidad legal de hacerlo, ya no la puede ofrecer y exhibir en la contenciosa, no obstante el principio de litis abierta[14]; además, por otro lado, de la pertinencia de la prueba.

El precepto legal no precisa qué tipo de documentación se debe ofrecer y exhibir por los contribuyentes para desvirtuar la inexistencia de operaciones, como tampoco en el Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que otorga plazo para desvirtuar los hechos u omisiones observados en las visitas domiciliarias, pues la carga de la prueba recae en el contribuyente, quien deberá exhibir la documentación que estime pertinente, la cual sin duda debe referirse a los activos, personal, infraestructura, así como a la enajenación de los bienes y prestación de los servicios amparados, operaciones que deben quedar asentadas en los libros y documentación contable del contribuyente que los enajenó o los prestó, con la que acredite las operaciones realizadas.

Llama la atención que el Artículo en consulta no establezca la obligación al emisor del comprobante fiscal para que acredite la venta del bien o la prestación del servicio que en el comprobante se ampara, aunque tampoco impide que ofrezca documentación o información referente a la venta de los bienes o la prestación de los servicios amparados, más aún, si se le determina la presunción preliminar de inexistencia de operaciones, está obligado a acreditar el existencia material de

[14] Tesis 2a./J. 73/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Libro XXII, t. 1, julio de 2013, p. 917.

las citadas operaciones para desvirtuar dicha presunción, pues en correlación con el adquirente del bien o del servicio, también debe existir en los libros o asientos contables del emisor del comprobante fiscal, todo lo cual permitiría a la autoridad administrativa, a través de la exhibición de la contabilidad del contribuyente o del ejercicio de sus facultades de comprobación, entre ellas la realización de compulsas, contar con todos los elementos contables de su venta y adquisición y no solo de su adquisición, como ahora está dispuesto en la legislación vigente.

No pasamos desapercibido que muchos contribuyentes que expiden comprobantes son solo intermediarios o empresas pequeñas y subcontratan a su vez personal con otras empresas a través del proceso "*outsourcing*"[15], es decir, subcontratan lo que requieren sin necesidad de contar con mayores activos o su personal no pertenece directamente a ellos, con lo cual carecen de bodegas, infraestructura, personal, etc., solo disponen de lo necesario para realizar sus actividades como lo son una oficina, teléfono y el personal de apoyo, por lo que en estos casos, es muy importante que las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación, verifiquen cada situación en particular y constaten fehacientemente si dichos contribuyentes se colocan en la hipótesis de presunción legal preliminar, en tanto que la apariencia física de las instalaciones, capacidad instalada o de los recursos de este tipo de contribuyentes puede malinterpretarse, por lo que las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación deberán valorar correctamente la situación de cada contribuyente y verificar ya no las instalaciones físicas, sino la afectiva realización de las operaciones que amparan los comprobantes expedidos y que deben estar registradas correctamente en sus asientos contables o contabilidad.

En este sentido, en muchas ocasiones la apariencia física de los contribuyentes que expiden comprobantes fiscales no será suficiente para que la autoridad justifique la determinación de presunción de inexistencia de operaciones, y dependerá de la documentación o información que exhiban los contribuyentes, en caso de que la exhiban, si se comprueba o no la existencia material de las operaciones

[15] El término de externalización proviene de la traducción al castellano del *neologismo* inglés *outsourcing*. Es el proceso por el cual una empresa o institución encomienda la realización de una parte de sus tareas o servicios a otra empresa. Definición obtenida de *https://es.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Portada*.

o la efectiva realización de los servicios prestados o de los bienes enajenados, en cuyo caso las autoridades también pueden verificar a través de sus facultades de comprobación que los bienes o servicios amparados fueron adquiridos por quien recibió el o los comprobantes fiscales, lo que dará certeza a la determinación de presunción de inexistencia de operaciones o, en defecto, que no existe tal.

Por lo tanto, los contribuyentes deberán ofrecer y exhibir toda la documentación e información que sustente la existencia material de las operaciones amparadas, como serían contratos, cheques, depósitos en cuentas bancarias, libros o asientos contables, la prueba pericial contable o testimonial, entre otros, que acrediten que no se coloca en el supuesto o que desvirtúe la presunción preliminar determinada, pues el que demuestre con documentación contar con activos, personal, infraestructura o capacidad instalada que fue el motivo que originó la determinación preliminar de presunción de inexistencia de operaciones, con ello no acredita la realización material o efectiva de las operaciones amparadas; el valor de la contabilidad del contribuyente dependerá de los motivos o hechos que la autoridad señale para considerar que se surte la presunción y de la documentación que sobre esos motivos o hechos aporten los contribuyentes detectados.

Desde luego que los comprobantes fiscales expedidos deben cumplir con los requisitos de ley previstos, entre otros, en los Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos fiscales, pues de no ser así, no tendrán ningún valor probatorio.

V. ¿LA TEMPORALIDAD ENTRE EL MOMENTO EN QUE SE EXPIDIERON LOS COMPROBANTES Y AQUEL EN QUE OCURRE LA VERIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN RESTRINGE LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES?

Este cuestionamiento es de suma relevancia, pues al momento de expedir el comprobante fiscal o factura, el contribuyente que lo expide sí puede tener los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para pres-

tar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren localizados; pero al momento en que la autoridad lleva a cabo el acto de verificación, ya no se cuenta con los mismos o los contribuyentes que expidieron el comprobante fiscal ya no están localizados, es decir, la realidad o situación material del que expidió la factura, ya no es la misma entre el momento de expedirla y aquel en que la autoridad fiscal lleva a cabo la revisión y hace constar que se carecen de aquellos, por lo que presume la inexistencia de operaciones que amparan dichos comprobantes, lo que pudiera afectar la defensa de los contribuyentes, ya que al momento en que se ejercen facultades de comprobación, el contribuyente está imposibilitado para acreditar la existencia material de los recursos, sin embargo, los activos, el personal, la infraestructura, etc., existente en uno y otro lapso, debe constar en la contabilidad y libros del contribuyente que expidió la factura, con los cuales puede acreditar que al tiempo de expedir el comprobante fiscal, en verdad tenía la capacidad material para vender el bien o prestar el servicio amparado, además de que estaba o está localizable; no obstante como ya se dijo, en el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no se establece expresamente la obligación del contribuyente que expidió el comprobante fiscal de acreditar que sí vendió el bien o prestó el servicio, aunque consideramos que nada le impide hacerlo.

Desde luego, el hecho de que la autoridad disponga del plazo general para ejercer sus facultades de comprobación, previsto en el Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cual puede ser de cinco años o más, pudiera afectar la defensa de los contribuyentes quienes varios años después pudieran tener dificultad para demostrar la existencia material de las operaciones realizadas, pero en todo caso es un plazo general previsto en ley para el ejercicio de facultades de las autoridades fiscales, el cual aplica para todos los casos y además, los contribuyentes tienen la obligación de conservar la documentación fiscal correspondiente en términos del Artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, aunque no se soslaya el problema que se pudiera suscitar en tratándose de los bienes perecederos, cuya existencia material no pudiera comprobarse.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente jurisprudencia[16], cuyo contenido dice:

> PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, el efecto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte, pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en su caso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. En esas condiciones, si el comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que el artículo 69-B indicado no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

[16] Tesis 2a./J. 132/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1740.

VI. OTROS TEMAS O ARGUMENTOS QUE SE ESTIMAN RELEVANTES

1. *Vicios de forma o violaciones de procedimiento en que incurre la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación*

Un aspecto que no debemos soslayar es el relativo a que la mayoría de las sentencias de nulidad que dictan los Tribunales Administrativos es por vicios de forma o violaciones de procedimiento, verbigracia, por falta de fundamentación y motivación de la orden de verificación o de la orden de visita domiciliaria, falta de circunstancias de la actas levantadas, falta de fundamentación y motivación del oficio de observaciones o de la resolución impugnada, así como por vicios de procedimiento como lo es el no respetar los plazos previstos en el procedimiento contenido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, por no realizar la notificación cumpliendo con los requisitos de ley y a través de los medios que la propia ley establece, por no dar valor probatorio a la documentación e información aportada, entre otros.

En efecto, como se observa del contenido del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el ejercicio de sus facultades la autoridad cuenta con diversos plazos para llevar a cabo las mismas, a saber, el plazo general previsto para el ejercicio de facultades de comprobación en el Artículo 67 del citado Código, ante la falta de regulación de plazo en el procedimiento especial contemplado en el Artículo 69-B en análisis, por lo que si la autoridad no ejerce sus facultades en los plazos relativos, caducarán las mismas y, por lo tanto, la presunción de inexistencia de operaciones y la determinación de créditos fiscales será nula.

Asimismo, conforme a lo previsto por el párrafo cuarto del Artículo 69-B, una vez transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad cuenta con un plazo de cincuenta días para valorar las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario; y el antepenúltimo párrafo del propio Artículo prescribe que si la autoridad no notifica dicha resolución en el plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento, por ende,

si la resolución no se emite y notifica dentro del referido plazo de cincuenta días, la presunción de inexistencia de operaciones quedará sin efectos y el procedimiento respectivo será nulo.

A este respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Unión, emitió la jurisprudencia 2a./J. 94/2019 (10a.), citada previamente en párrafos que anteceden.

Por otro lado, en el último párrafo del Artículo en análisis, se establece que si la autoridad detecta en ejercicio de sus facultades de comprobación que un contribuyente 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, sin que se establezca plazo para ejercer dichas facultades de determinación, por lo que de igual manera aplica el plazo general para el ejercicio de facultades de comprobación previsto en el Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, de donde si la autoridad no determina dichos créditos fiscales dentro del plazo correspondiente, los mismos serán ilegales y por lo mismo nulos.

Asimismo, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar sus actos y cumplir con los requisitos de ley y en caso de que no cumplan con dichos requisitos o los actos contengan vicios de forma o violaciones de procedimiento, serán nulos, por lo que en estos casos, independientemente que no se desvirtúe la presunción de inexistencia de operaciones, o no se acredite haber recibido los servicios, o adquirido los bienes amparados, no se logra el objetivo previsto en la norma, que es desincentivar este tipo de conductas fraudulentas y reducir la evasión tributaria, pues al anular el acto por vicios de forma o violaciones de procedimiento dichas conductas quedan impunes.

En este sentido, resulta sano que las autoridades fiscales revisen exhaustivamente su normativa y procedimientos, a fin de que corrijan, conforme a los criterios que han emitido los tribunales administrativos, a efecto de que disminuyan el número de nulidades declaradas por vicios de forma y violaciones de procedimiento y que en el caso del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, de presunción de inexistencia de operaciones, desalienten

o erradiquen el uso de esa práctica que tiene tintes fraudulentos, pues de lo contrario e independientemente del perfeccionamiento por parte del legislador del procedimiento previsto en el Artículo 69-B, la impunidad en el pago de contribuciones continuará y los contribuyentes seguirán ejerciendo esa práctica ilegal e inequitativa en perjuicio del erario, en el entendido que independientemente del procedimiento previsto en este Artículo 69-B, las autoridades en el ejercicio de las facultades previstas en el ordinal 42 del Código Fiscal de la Federación, pueden corroborar la existencia material de operaciones amparadas por los comprobantes fiscales, pues la atribución consignada en el primer dispositivo en cita no excluye las facultades contempladas en este último precepto, destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes.

2. *Recomendaciones generales*

Con el fin de lograr el objetivo de la norma, que es combatir estas conductas fraudulentas, las autoridades fiscales deben estar atentas a las tesis y jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre la presunción de inexistencia de operaciones, así como las emitidas por los tribunales administrativos, para que ajusten sus actos a los criterios emitidos y, de ser necesario, impulsar las reformas legales para corregir las deficiencias de la misma, entre otras, las señaladas en el desarrollo del presente trabajo y, asimismo, cuando la norma es considerada contraria a la Constitución por nuestro máximo Tribunal. Por otro lado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como ya se expuso, ha sostenido 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, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas, como se desprende de la jurisprudencia siguiente[17]:

[17] Tesis 2a./J. 78/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 67, t. III, junio de 2019, p. 2186.

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.

Por lo tanto, la autoridad fiscal puede vigilar la presunción de inexistencia de operaciones sin necesidad de llevar el procedimiento especial previsto en el Artículo

69-B, sino conforme a las facultades contempladas en el 42, ambos del Código Fiscal de la Federación, aunque en este caso el efecto solo será relativo al caso que se verifica y no tendrá efecto general, como previene el primero de los preceptos en mención, por lo que, por mayoría de razón, sus facultades de comprobación deben ceñirse a lo establecido en la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y tribunales administrativos.

Otra recomendación a las autoridades fiscales es aprovechar la experiencia internacional de otros países sobre el combate a la expedición de facturas falsas u operaciones inexistentes, dentro del marco de la cooperación existente en los organismos internacionales de los que México forma parte como la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), el CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), el BID (Banco Interamericano de Desarrollo), el CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe), dentro de los cuales se han realizado estudios y foros sobre esta problemática de expedición de comprobantes fiscales sin existencia material de las operaciones que amparan, que afecta severamente la recaudación; experiencia internacional que, dentro de lo posible y en lo conducente, pudiera incorporarse a nuestra legislación para combatir esta práctica fraudulenta.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. *Bibliografía*

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Primer curso de Derecho Administrativo*, 5ª. ed., México, Porrúa, 2019.

2. *Sitios de Internet*

https://www.elcontribuyente.mx/2019/07/la-ocde-urge-al-gobierno-de-mexico-arecaudar-mas-impuestos-esto-es-lo-que-propone/.

https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2018_FE/2018_FacturaElectronica_AL.BID_CIAT.pdf.

https://www.elfinanciero.com.mx/monterrey/no-descuidemos-el-exito-de-la-factura-electronica.

https://es.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Portada.

3. *Legislativas*

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal
Elementos constitutivos de la presunción legal

Gabriela María Chaín Castro

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal Elementos constitutivos de la presunción legal

Gabriela María CHAÍN CASTRO[1]

SUMARIO

I. *Preliminar*. II. *Introducción*. III. *El Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del año 2014*. IV. *Elementos en la presunción legal prevista en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*. V. *Simulación de actos jurídicos y su presunción legal. Doctrina y legislación mexicana*. VI. *Eficacia de la aplicación del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*. VII. *Los criterios jurisdiccionales aplicados respecto a la presunción de inexistencia de operaciones*. VIII. *Conclusiones*.

I. PRELIMINAR

Con el agradecimiento a la Institución a la que pertenezco, me permito participar a través de este trabajo, felicitando al Tribunal y a todos sus integrantes por la realización de estas reuniones anuales que siempre han permitido un sano e ilustrativo intercambio de opiniones jurídicas, de experiencia jurisdiccional y de nuevos enfoques e interpretación de la ley que nos corresponde aplicar en nuestro quehacer cotidiano en esta tarea compartida, impartir justicia.

Especial mención de reconocimiento para nuestro Presidente, el Señor Magistrado Carlos Chaurand Arzate, no solo por la organización de este evento académico, sino por la dirección de este organismo hacia mejores etapas de desarrollo institucional, acciones y decisiones que han dado fruto tanto al interior del

[1] Magistrada de la Segunda Sala Regional Noroeste III.

Tribunal como al exterior, frente a una sociedad que legítimamente aspira y reclama justicia pronta, expedita y completa.

II. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario mexicano que tiene sustento en el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, impone la obligación a los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes fiscales; así, el Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo.

De esa forma, los contribuyentes ante la carga fiscal que se les genera por sus ingresos, buscan la forma de mitigar el pago de los impuestos que tienen a su cargo, en esa acción llevan a cabo estrategias y acuden a tácticas legaloides que podrían constituir un engaño al fisco en el pago correcto de las contribuciones.

Una de esas prácticas que en la actualidad ha generado grandes pérdidas al erario federal es el tráfico de comprobantes fiscales para simular operaciones que en realidad nunca existieron, en ese sentido y como una especie de contrapeso a tales acciones, la ley ha establecido figuras jurídicas para controlar y aminorar el efecto perjudicial, como lo es la presunción legal que permite evitar el fraude a las leyes tributarias, ya sea mediante la evasión o la elusión fiscal.

Esta facultad otorgada a las autoridades fiscales, les permite tomar decisiones con base en presunciones que colocan al contribuyente en una especie de lista "negra" evidenciando públicamente tal conducta, que inicialmente lo previene para probar la existencia y materialidad de las operaciones y, pasada esa etapa sin que pueda hacerlo, la consecuencia es declarar con efectos generales que sus operaciones no producen ni produjeron efectos fiscales.

Aun considerando los criterios que se han emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, específicamente en el tema del respeto a la garantía de presunción de inocencia, considero que debe permitirse al contribuyente, en una primera etapa, probar la existencia de las operaciones antes de publicar su nombre en la lista comentada.

Para ello, solo tiene quince días y, de no hacerlo en ese corto plazo, ya la autoridad podrá continuar con el resto del procedimiento y aplicar todas las consecuencias que válidamente prevé el precepto en análisis.

Esto permitiría evitar daños irreparables a los contribuyentes, sean persona física o moral, sea comercializador de productos o servicios, y el tiempo que toma es mínimo para la autoridad y nada comparable con el tiempo que tomará al contribuyente, en caso de ser inocente, recuperar su empresa, su prestigio y retomar su participación en la vida económica a través de la actividad lícita a la que se dedica.

III. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL AÑO 2014

En primer término, es de precisarse que el pasado 9 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*, a través del cual se establecieron diversas modificaciones y adiciones al Código de referencia, entre las que se encuentran las facultades y los procedimientos a que se refiere su Artículo 69-B, cuyo objetivo es combatir frontalmente los esquemas agresivos de evasión fiscal, a fin de eliminar o corregir los motivos que los originan.

Para analizar el contenido del mencionado precepto legal (según su redacción original en 2014), se transcribe a continuación:

> Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.
>
> En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga

y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

El precepto transcrito establece la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas con comprobantes fiscales emitidos por contribuyentes que carecen de los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, así como también cuando se trate de comprobantes emitidos por aquellos contribuyentes que se encuentren no localizados para el Servicio de Administración Tributaria.

De igual forma, se establece el procedimiento a seguir por parte de la autoridad fiscal que detecte aquellos supuestos legales en el ejercicio de sus facultades, el cual, como lo señala el segundo párrafo, inicia con la notificación a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su "buzón tributario", de la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Asimismo, se prevé que el objeto de la publicidad de la situación fiscal de aquellos contribuyentes es que puedan manifestarse y aportar elementos probatorios que consideren convenientes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a considerar como inexistentes las operaciones. El plazo para tal efecto es de quince días contados a partir de la última notificación realizada al contribuyente.

Una vez transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excedía de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer, notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, solo de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este dispositivo.

El Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece la prohibición a la autoridad fiscal de publicar ese listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución, cuyos efectos generales (de la publicación del listado) es que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron algún efecto fiscal.

Mientras que, para el caso de las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por un contribuyente incluido en el listado, contarán con treinta días siguientes a la referida publicación para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes y servicios amparados en aquellos comprobantes, o bien, corregir su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias.

En síntesis, el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación consta de tres etapas:

1. La detección del contribuyente que emite comprobantes fiscales apócrifos o aquel contribuyente que se encuentra "no localizable", su publicación en el Diario Oficial así como la Página del SAT, y la notificación a través de su buzón electrónico, dándole un plazo de quince días para desvirtuar los señalamientos que se le hacen;
2. En el caso de no desvirtuar, se publica un listado definitivo, en el que aparecerán los contribuyentes que no probaron la existencia de sus operaciones y con dicha publicación se declaran inexistentes los comprobantes fiscales expedidos por dicha persona; y
3. Que los contribuyentes que utilizaron o dieron efectos fiscales a las facturas emitidas por quienes se incluyeron en el listado definitivo, tienen un plazo de treinta días para acreditar que efectivamente recibieron el servicio o el bien que se ampara en la factura o, en su caso, corrijan su situación fiscal mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

Como se mencionó, el procedimiento previsto en el numeral en estudio tiene como objeto sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de dicha actividad y, por otra parte, evitar un daño a la sociedad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que aquellos que hayan

utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales traficados puedan autocorregirse, o bien, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, para que puedan surtir efectos fiscales los comprobantes recibidos.

Debe considerarse que lo dispuesto por el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece una presunción *iuris tantum* sobre la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes emitidos por los contribuyentes referidos en su primer párrafo, pero que también afecta a aquellos contribuyentes que recibieron los mencionados comprobantes fiscales; presunción que, como se dijo, admite prueba en contrario, esto es, puede ser destruida por el propio contribuyente mediante la aportación de elementos que demuestren lo adverso.

Así, del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se desprende que en el fondo, se contiene la potestad de la autoridad fiscal, para declarar la nulidad o inexistencia de un acto jurídico contenido en un comprobante fiscal, y con ello, se actualice la consecuencia jurídica prevista en el anteúltimo párrafo del numeral en cita, esto es, se considere, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

De igual manera, se desprende la regulación de un procedimiento de carácter administrativo, que debe substanciarse por la autoridad fiscal, en un primer instante, antes de la aplicación del acto presuntivo de inexistencia de operaciones, y luego, antes de la emisión de la declaratoria de considerar (con efectos generales) que las operaciones o conceptos amparados en los comprobantes fiscales observados por la autoridad, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Del contenido literal del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, se conoce que existían lagunas o deficiencias respecto a la consecuencia jurídica a cargo de las autoridades fiscales que no realizaran la valoración de las pruebas, emisión y notificación de la resolución definitiva, dentro del plazo de cinco días a que hacía referencia aquel numeral, lo que equivaldría a una violación al principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.

No obstante, como se verá en capítulos subsecuentes, en la resolución del amparo directo en revisión número 3827/2017, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió que aquella porción normativa no conculcaba el principio de seguridad jurídica, ya que la emisión y notificación de la resolución definitiva en el plazo de cinco días a que hacía alusión, se condicionaba al plazo general de caducidad del Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, ya que, la emisión y notificación de aquella resolución deberá efectuarse en los términos de este último precepto.

La anterior resolución fue bastante discutida en foros tributarios, incluso su resolución en la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación derivó de una mayoría de tres votos a favor y dos en contra, siendo los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quienes votaron en contra de aquel criterio mayoritario, sosteniendo el hecho de que el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no previera el plazo para que la autoridad fiscal emita y notifique a los contribuyentes la resolución definitiva recaída al procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, sí constituye una violación al principio de seguridad jurídica.

La controversia suscitada en comento, fue uno de los motivos torales que dieron origen a la reforma al Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Efectivamente, el 25 de junio de 2018 se publicó en el Diario Oficial de la Federación[2], el Decreto por el que se reforma este dispositivo, el cual queda con la redacción siguiente:

> Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

[2] *https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5528960&fecha=25/06/2018*, consultado el 9 de febrero de 2019.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedi-

dos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Conforme al contenido del Artículo transcrito, se conoce que la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018, consiste en tres aspectos fundamentales, a saber.

El primero, incluir una prórroga, por única ocasión, a favor de los contribuyentes para que estén en aptitud de ofrecer la documentación e información para desvirtuar los hechos imputados por las autoridades fiscales; siempre que la

solicitud se presente por buzón tributario, dentro de los quince días a que refiere el segundo párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. La misma se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto.

Esta porción normativa reformada, permite a los contribuyentes que cuenten con mayor tiempo para ejercer de manera más efectiva su derecho de audiencia y defensa ante la imputación de las autoridades fiscales.

El segundo aspecto, se reformó el Artículo en comento para propósito de que la autoridad fiscal también publicara en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, el listado de los contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputaron, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes, que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Lo anterior, según se advierte de la exposición de motivos de la reforma en estudio, para dar mayor certeza y seguridad jurídica a los particulares, así como transparentar y publicitar los procedimientos iniciados a empresas que presuntamente facturan operaciones simuladas.

Por último, por cuanto hace al tercer aspecto esencial de la reforma, consiste en la modificación al plazo que tenía la autoridad fiscal para valorar las pruebas, emitir y notificar la resolución respectiva, también a fin de dar mayor certeza jurídica al contribuyente, en aras de que el precepto en estudio sea claro y preciso para los gobernados, con la finalidad de que no se requiera la interpretación de un órgano jurisdiccional, como la acontecida en el caso analizado en párrafos precedentes del amparo directo en revisión número 3827/2017, del índice de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Así, se estableció un plazo único consolidado para que las autoridades fiscales valoraran la documentación e información aportada por los contribuyentes,

así como para que emita y notifique la resolución que ponga fin al procedimiento previsto en el precepto mencionado, en un plazo de cincuenta días que (según la exposición de motivos de la reforma[3]), no solo acota la actuación de la autoridad fiscal, sino también garantiza el respeto al derecho fundamental de seguridad jurídica, al otorgarle certidumbre al contribuyente para conocer en qué tiempo la autoridad fiscal resolverá el procedimiento de presunción de operaciones sospechosas, irregulares e incluso inexistentes. Aunado a que en la reforma se previó, si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedaría sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento del dispositivo legal en estudio.

IV. ELEMENTOS DE LA PRESUNCIÓN LEGAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente.

Esto es, de la interpretación sistemática del precepto en comento, se infiere que la autoridad debe presumir la inexistencia anotada si el contribuyente no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o, si el contribuyente se encuentra no localizado.

Así, las consecuencias de la publicación de este listado serán considerar, con alcances generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

---

[3] *http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/63/2018/mar/20180315-V.html#Iniciativa19*, consultado el 9 de febrero de 2019.

Siendo que la actualización de los supuestos jurídicos arriba definidos y, por ende, del ejercicio de la presuntiva e inicio del procedimiento regulado en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, debe estar fundada en información objetiva.

En esa idea, conforme a la redacción del primer párrafo de esa porción del Código Fiscal de la Federación, la aplicación de la presuntiva e inicio del procedimiento de inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales, en el caso de la primera hipótesis, se actualiza cuando se ha detectado, como se dijo, con información objetiva, que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los elementos de activos, personal e infraestructura o capacidad material, sea directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen tales comprobantes.

De inicio, al utilizar el legislador la locución "*sin contar*", denota algo que no se tiene, es decir, inexistente, que no lo hay, que no lo existe; en el caso, activos, personal e infraestructura o capacidad material. Siendo que de una recta interpretación, debe concluirse que estos elementos en los que el legislador pretendió resumir la esencia de una actividad empresarial, para efectos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se entiendan en conjunto.

Esto es, los elementos de un negocio ahí descritos, a saber, el activo, el personal, la infraestructura o capacidad material; para efectos de la presuntiva e inicio del procedimiento descritos en el propio numeral, deben considerarse como un todo, de manera que, de acreditarse uno solo de los elementos, es decir, sea la existencia de activos, sea la existencia de personal, o sea la existencia de infraestructura o capacidad material, es suficiente para que se desvirtúe la presuntiva de trato, y por ende, no se determine la inexistencia de operaciones o actividades.

En esa idea, al adicionarse el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, atribuyendo a las autoridades fiscales la facultad de declarar la inexistencia de un acto jurídico y dejar sin efectos jurídico-fiscales de forma general un comprobante fiscal; no debe concebirse en el sentido de que, con aquella facultad, la autoridad se encuentre en aptitud de definir una descripción muy detallada

sobre el quehacer de cada actividad del contribuyente revisado, sino que debe entenderse a la capacidad de la autoridad de determinar la existencia o inexistencia de las operaciones, actos jurídicos o actividad empresarial de determinado contribuyente.

En efecto, en la exposición de motivos[4] del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, se aseveró lo siguiente:

> ...
>
> Uso Indebido de comprobantes fiscales
>
> Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.
>
> Cuando no se cuenta con dichos instrumentos se provoca el avance de nuevas prácticas de evasión, las cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación.
>
> Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales.
>
> Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos.
>
> Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica.
>
> Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

[4] *http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf*, consultado el 9 de febrero de 2019.

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.

Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

Al día de hoy, las autoridades han combatido arduamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta para ello, como la facultad para rechazar una deducción o un acreditamiento amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos criminales, obligan a implementar nuevas medidas que hagan frente a esta problemática y que permitan adaptarse al dinamismo y velocidad en que operan.

Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquiriente final, es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas.

Adicionalmente este grupo delictivo ofrece una gran variedad de objetos sociales para poder adecuarse a las necesidades de los adquirientes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación.

Asimismo, se ha detectado que los traficantes o emisores de facturas suelen tener una vida activa muy breve, liquidando la "empresa" original o dejándola simplemente inactiva.

El negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedades, las cuales comienzan

en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente para dejar al frente de las mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan.

En suma, derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria, se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.

2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.

3.- Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.

4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.

7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.

8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes.

9. Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.

10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.

11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.

12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por $105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado.

Nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o "comisión" por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.

Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios – y no una elusión legal de la norma– a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal.

Conforme a la propuesta, la autoridad fiscal procedería a notificar en el buzón tributario del emisor de facturas, y a través de la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el padrón de comportamiento arriba indicado, otorgándoles la garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga. Hecho lo anterior, procedería la publicación de la lista, cuyo efecto sería la presunción de que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno.

> Acto seguido, se abre una ventana para que los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia.
>
> Ahora bien, si la autoridad fiscal –al ejercer sus facultades de comprobación– acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y, en su caso, liquidar las diferencias que procedan. Desde luego, igualmente procedería por la vía penal correspondiente en virtud de la simulación que las conductas actualizan.
>
> Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella.
>
> Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país.
>
> ...

Con lo anterior, es evidente que se pretendió contrarrestar, con la facultad y el procedimiento creados en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es la práctica del tráfico de comprobantes fiscales de contribuyentes que si bien están legalmente constituidos, en la realidad jurídica, e incluso material, no llevan a cabo ni actividades empresariales o prestación de servicios, ni actos jurídicos ni operaciones; pues lo cierto es que el definir la esencia de un negocio o actividad empresarial, en cuanto a la suficiencia o insuficiencia de sus activos, personal e infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para llevar a cabo su actividad económica, es algo que depende más de las reglas del mercado, que de un criterio de ley o de autoridad.

Conforme al primer párrafo de ese Artículo, las autoridades fiscales presumirán la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes emitidos por

contribuyentes que carezcan de activos (en forma directa o indirecta), para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes. Entonces, resulta necesario conocer qué son los activos de una contribuyente y su idoneidad para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes de que se tratan.

Se conocen como activos al *total de bienes materiales, créditos y derechos de una persona, de una sociedad, de una corporación, de una asociación, de una sucesión o de una empresa cualquiera*[5].

En la doctrina, aquellos se han definido como *los recursos que utiliza la entidad para la realización de sus fines, los cuales deben representar beneficios económicos futuros, fundadamente esperados y controlados por una entidad económica, provenientes de transacciones o eventos realizados, identificables y cuantificables en unidades monetarias*[6].

Por su parte, las Normas de Información Financiera[7] definen un activo como "*un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad*".

Los activos pueden clasificarse en activos fijos y activos circulantes. Los activos circulantes son aquellos bienes y derechos propiedad de una empresa de movimiento y recuperación rápida, esto es, aquellos que son fácilmente transformables a efectivo (depósitos bancarios en cuenta de cheques, giros bancarios, telegráficos o postales, monedas extranjeras y metales preciosos amonedados; bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta; cuentas por cobrar).

Mientras que, según la Norma de Información Financiera C-6, "Inmuebles, maquinaria y equipo" (NIF C-6), los activos fijos pueden considerarse como recursos económicos de una sociedad que refieren a sus propiedades, plantas y equipos que le permiten funcionar por un determinado lapso de tiempo[8].

[5] *Diccionario Jurídico mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Porrúa, 1982, t. I, A-B, p. 75.

[6] Romero, Álvaro Javier, *Principios de Contabilidad*, 3ª. ed., México, McGraw-Hill, 2006, p. 207.

[7] Norma de Información Financiera A-5, *http://fcaenlinea.unam.mx/anexos/1243/1243_u2_act_apre2*, consultada el 9 de febrero de 2019.

[8] *https://www.ccpm.org.mx/avisos/Anexo_2_folio54.pdf*, consultado el 9 de febrero de 2019.

En materia fiscal, el Artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta refiere al "activo fijo" como el *conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo*; además, establece que la adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

De ahí que, los aspectos fundamentales del activo fijo de un contribuyente son los siguientes:

a) Un conjunto de bienes tangibles;

b) Que se utilice para la realización de las actividades del contribuyente;

c) Se demerite por el uso al servicio de este; y,

d) Su fin primordial es el uso y no la enajenación.

Mismos que debe ponderar la autoridad y el contribuyente observado, a efecto de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones.

V. SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS Y SU PRESUNCIÓN LEGAL. DOCTRINA Y LEGISLACIÓN MEXICANA

1. *Doctrina*

Para analizar la figura de la presunción de inexistencia de los actos jurídicos, debemos abordar primeramente el tema relativo a la simulación de los mismos. Se afirma así, ya que es origen de aquella presunción, en el sentido que la simulación de actos jurídicos propicia la idea de que algo pactado entre dos o más personas, no es en realidad lo que aparenta. Frente a ello, la ley prevé herramientas a fin de restar eficacia jurídica a esos actos frente a terceros, haciéndose de presunciones que facilitarán la tarea del Estado.

En primer término y como aproximación al estudio que se realizará, se abordará el significado de los conceptos simulación y presunción.

La raíz primigenia del término simulación proviene del latín *simulatio, -ōnis*, que quiere decir "acción y efecto de imitar algo". Según la Real Academia Española,

la simulación es la *alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato*[9].

Asimismo, se concibe como la representación de algo dándole la apariencia diferente de lo que es. En un acto o negocio jurídico, la discordancia entre la declaración de voluntad y lo pretendido por las partes[10].

Albaladejo señala que: *"simulación es hacer creer a los demás que es realidad lo que únicamente es una engañosa apariencia vacía del necesario propósito negocial"*[11].

Francisco Ferrara define la simulación como la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo; o el acuerdo de partes de dar una declaración de voluntad a designio divergente de sus pensamientos íntimos, con el fin de engañar inocuamente en perjuicio de la ley o de terceros[12]. Sostiene además que:

> Lo más característico en el negocio simulado es la divergencia intencional entre voluntad y declaración. Lo interno, lo querido y lo externo, lo declarado, están en oposición consciente. En efecto, las partes no quieren el negocio; quieren solamente hacerlo aparecer y, por eso, emiten una declaración disconforme con su voluntad, que predetermina la nulidad del acto jurídico y, al mismo tiempo, sirve para provocar una ilusión falaz de su existencia. Los que simulan pretenden que a los ojos de los terceros aparezca formada una relación que, en realidad, no debe existir, pero de la cual se quiere mostrar una exterioridad engañadora mediante una declaración que carece de contenido volitivo...[13]

Así, podemos convenir que la simulación es aquella operación en virtud de la cual se crea una situación jurídica ficticia o aparente que es distinta a la situación jurídica real, siendo consecuencia de los intereses propios de los sujetos que

---

[9] *https://dle.rae.es/?id=XvyuZ0x*, consultado el día 22 de noviembre de 2018.
[10] *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 2005, Apéndice t. VIII-II, p. 1522.
[11] Albaladejo García, Manuel, *La simulación,* Madrid, Edisofer, 2005, p. 17.
[12] Ferrara, Francesco, *La simulación de los negocios jurídicos*, Madrid, 1991, pp. 61-62.
[13] *Idem*.

intervienen y que pueden variar en su propósito, como en el tema que nos ocupa, evadir o disminuir el pago de las contribuciones.

La simulación constituye un vicio en el consentimiento del contrato administrativo, definido por Fernández Ruiz, como la declaración irreal de voluntad emitida de común acuerdo por las partes, la apariencia de un contrato existente o al menos distinto al celebrado en la realidad; la contraposición entre la intención, la declaración simulada y el consentimiento con el contrato. Ello con la intención de aparentar una situación que no existe y ocultar lo que en realidad se pretende con el contrato. Siendo así, el contrato administrativo simulado, una de las herramientas favoritas de la corrupción[14].

Precisado lo anterior, nos remitimos al dilema de determinar cuándo se está ante la simulación de un acto jurídico. Como lo afirma Federico de Castro Bravo[15]: "*el aspecto práctico más llamativo es el de la dificultad de la prueba*"; toda vez que se debe acreditar que la voluntad de los sujetos involucrados que dieron vida al acto jurídico tachado de simulado, fue solamente aparentar la materialidad del mismo, lo cual es sumamente difícil de probar. Para ello, la ley establece presunciones, cuya conceptualización es necesaria abordar.

La palabra presunción proviene del latín *praesumptio, -ōnis*, que significa acción y efecto de presumir. Según la Real Academia Española, "presumir" proviene del latín *praesumĕre*, que significa suponer o considerar algo por los indicios o señales que se tienen. Definiéndose en derecho como: "*Hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad de que sea probado*"[16].

Según Caravantes, "la expresión presunción se compone de la preposición *prae* y el verbo *sunco*, que significan tomar anticipadamente, porque las presunciones se deduce de un juicio u opinión de las cosas y de los hechos, antes que estos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos"[17].

---

[14] Fernández Ruiz, Jorge, *Derecho Administrativo. Contratos,* 2ª. ed., México, Porrúa, 2003, p. 96.

[15] Castro Bravo, Federico de, *El negocio jurídico*, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1967, p. 366.

[16] *https://dle.rae.es/?id=U7ZEVjW*, consultado el día 22 de noviembre de 2018.

[17] Pallares, Eduardo, *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, México, Porrúa, 1981, p. 613.

Eduardo Pallares expone que:

> Con el nombre de presunción la ley y la doctrina comprenden entidades jurídicas de naturaleza diversa, que en estricta lógica no pertenecen a un mismo género. Y que de esto se infiere que la palabra presunción no es unívoca sino multívoca, bastando para convencerse de ello, el citar algunos ejemplos: del hecho de que una persona vista elegantemente, use alhajas de alto precio, tenga un automóvil, se presume que posee cuantiosa fortuna. El que posee un terreno tiene a su favor la presunción legal de ser propietario del mismo, presunción que puede ser destruida por prueba en contrario. Lo resuelto por sentencia ejecutoria constituye una presunción legal que no admite en prueba en contrario[18].

Otra conceptualización, es que la presunción es una operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto. La presunción sentada por la vía legal o por el raciocinio judicial, es el resultado de la aplicación de las máximas que el legislador o el juez deducen de su propia experiencia[19].

Carnelutti señala: "presunción en el lenguaje corriente, no significa simplemente opinión acerca de un hecho, sino opinión no dotada de aquel grado de seguridad que proviene de la percepción o de la representación del hecho; en este aspecto, existe una antítesis entre presunción y certeza"[20].

Por presunción podemos entender también como el medio de prueba consistente en la consecuencia deducida o inferida de un hecho conocido, con la que se llega a un hecho desconocido[21].

El notable jurista Eduardo J. Couture señala: "una presunción supone el concurso de tres circunstancias: un hecho conocido, un hecho desconocido y una relación de causalidad"[22].

---

[18] Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el Derecho mexicano*, México, Porrúa, 2001, p. 3.
[19] De Pina, Rafael, y Castillo Larrañaga, José, *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, México, Porrúa, 2000, p. 329.
[20] *Idem*.
[21] *Enciclopedia Jurídica Omeba*, *op. cit.*, Apéndice t. VIII-II, p. 1520.
[22] Arellano García, Carlos, *Derecho Procesal Civil*, México, Porrúa, 1987, p. 395.

Así, Pérez Becerril sostiene[23] que la doctrina estima que la presunción jurídica se conforma de tres elementos a saber: *a)* El hecho conocido; *b)* El hecho desconocido que se pretende demostrar y; *c)* La relación de causalidad. Agrega que el hecho conocido es el probado y que nos lleva a creer en la existencia del hecho desconocido. Que el hecho desconocido es el acreditado presuntivamente y que deriva del hecho conocido. Y que la relación de causalidad es el juicio lógico elaborado para presumir la existencia o veracidad del hecho desconocido que se pretende demostrar.

Las presunciones son una manera de prueba, que la autoridad tiene para facilitar su actividad, dar certeza a los actos que realiza y para evitar la evasión y defraudación fiscal. Al respecto, Pérez de Ayala y González García definen las presunciones como operaciones lógicas tendientes a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de otro conocido, que según la experiencia le sigue o le precede[24].

Por último, se citan los criterios e interpretaciones del Poder Judicial de la Federación sobre la presunción y que son los siguientes:

> PRUEBA DE PRESUNCIONES.- Para que tenga valor legal, se necesita que exista entre los hechos que se tienen como probados, el enlace natural más o menos necesario, que existe entre la verdad conocida y la que se busca, y que haga probable la responsabilidad del procesado[25].
>
> PRESUNCIONES NATURALEZA DE LA PRUEBA DE.- La presunción humana es una inferencia que el Juez hace partiendo de un hecho conocido, para averiguar otro desconocido; el legislador, al establecer las normas reguladoras de las presunciones humanas, no quiso ni debió fijar las reglas para hacer buenas inferencias, porque eso hubiera sido invadir el campo de una disciplina científica: la lógica. Algunas veces, para integrar el sentido de una ley, es necesario recurrir a juicios de valores que no formula el legislador, pero que están indicados en el precepto legislativo; la ley al considerar a la presunción hu-

[23] Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el Derecho mexicano*, *op. cit*., pp. 4-5.

[24] Citados por Armienta Calderón, Gonzalo M., *Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1998, p. 3.

[25] *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. VII, p. 1095.

mana como una consecuencia que el Juez deduce de un hecho conocido para averiguar otro desconocido, habla de una consecuencia, y la lógica enseña a hacer correctas inferencias, para deducir legítimas consecuencias, y tiene un sistema articulado de principios, de cánones que debemos observar para pensar bien; no toda consecuencia es una consecuencia lógica, y sólo las de esta clase tienen fuerza demostrativa, constituyen presunciones humanas, y la presunción es un medio de prueba. cuando el juzgador hace una inferencia, no por ser hecha por un Juez, tiene valor probatorio, porque el juzgador, como todos los demás hombres, debe sujetarse a los principios lógicos para deducir rectas consecuencias; el estatuto legal de la prueba de presunciones está basado en las reglas lógicas, y es por eso que la ley procesal civil establece que para que las presunciones no establecidas por la ley sean apreciadas como medios de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir, haya un enlace preciso más o menos necesario, y que los Jueces apreciarán en justicia el valor de las presunciones humanas[26].

PRESUNCIONES.- Esta prueba, considerada según la doctrina, como prueba artificial, se establece por medio de las consecuencias que sucesivamente se deduzcan de los hechos, por medio de los indicios; siendo necesario que estos hechos estén en relación tan íntima con otros, que de los unos se llegue a los otros, por medio de una conclusión muy natural; por lo cual, es necesaria la existencia de dos hechos: uno comprobado y el otro no manifiesto aún, y que se trate de demostrar, raciocinando del hecho conocido al desconocido; siendo esta doctrina la adoptada por nuestra legislación. En consecuencia, si se imputa al acusado el delito de lesiones, y los únicos elementos de prueba que existen, son el dicho de la ofendida y la comprobación de las lesiones, de este último hecho no se deduce necesariamente que el acusado sea el autor del delito, pues sólo hay un dicho singular, que no puede ser bastante para estimar plenamente comprobada la culpabilidad del acusado[27].

De lo anterior, se colige que la prueba de la presunción es de suma importancia para los juzgadores, ya que consiste en un proceso lógico, de pasar de un hecho conocido a otro desconocido, pues para que tenga valor legal, es necesario que exista entre los hechos probados el enlace natural más o menos necesario, que

[26] *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LV, p. 2152.
[27] *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LI, p. 1261.

existe entre la verdad conocida y la que se busca, así como que se haga probable la responsabilidad a quien se le atribuye aquel.

Así, la prueba presuncional indudablemente lleva a una mejor convicción al ánimo judicial. Siendo que el juzgador tiene amplia facultad para apreciar, de oficio, las presunciones que deriven de los hechos comprobados en autos, por lo que no es necesario que esa prueba deba ofrecerse como condición para que pueda apreciarse, toda vez que se trata de un medio demostrativo que el juzgador se encuentra obligado a valorar oficiosamente[28].

2. *Legislación mexicana*

En México, en materia civil, tenemos claramente definida la figura de la *simulación de los actos jurídicos* encontrando sustento en el Capítulo II del Título Cuarto del Código Civil Federal.

Según el Artículo 2180 del Código en mención vigente "es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas". Distingue dos tipos de simulaciones; absoluta y relativa.

La primera refiere, según el numeral 2181 del Código Civil Federal, cuando el acto simulado no tiene nada de real, mientras que, la simulación relativa es cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

Conforme al Artículo 2182 del Código Civil Federal, la simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Asimismo, dispone que descubierto el acto real que oculta la simulación relativa "ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare".

Atendiendo al citado ordinal 2182, la simulación será absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real, por lo que para que se configure es suficiente que se acredite que el acto no ha acontecido, probándose así el elemento fundamental de la simulación. Mientras que, para la relativa, será necesario revelar y probar dos actos jurídicos: uno, el que sirvió para simular y, dos, el que materialmente hubiera ocurrido en la vida real.

[28] *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 46, p. 45.

Cabe destacar que la simulación relativa gira bajo la falsa apariencia de un acto jurídico simulado, pues existe en realidad un acto jurídico auténtico que las partes encubren, en relación con el cual, según el doctrinario Rojina Villegas[29], "si se ha convenido por los interesados para producir determinadas consecuencias, pero se disfraza ese acto real con una capa o envoltura que oculta su verdadero carácter, dándole por lo tanto una naturaleza o clasificación distinta".

Conforme al Artículo 2183 del Código Civil Federal, pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación o el Ministerio Público, cuando esta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública. Así, se tiene una primera aproximación a que la simulación de actos jurídicos, en detrimento al fisco, deberá ser denunciada por el Ministerio Público.

Una vez anulado un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho han pasado a título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a la restitución; también subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe (Artículo 2184 del Código Civil Federal). Por tanto, atendiendo a lo dispuesto por este ordenamiento se puntualiza:

- Que es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas;
- Que dicha simulación puede ser absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real, caso en el cual no produce efectos jurídicos; y relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter;
- Que pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

Ahora, si bien conforme a la analizada legislación civil federal, la autoridad fiscal puede acudir a la instancia jurisdiccional competente para solicitar la

[29] Rojina Villegas, Rafael, *Derecho Civil mexicano*, México, Porrúa, 1995, t. V, parte II, p. 491.

nulidad de los actos jurídicos que considera simulados, esa posibilidad no es una condición previa para desconocer los efectos fiscales de las operaciones inexistentes que advirtió en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pues la determinación en que se pronuncie al respecto, no lleva implícita la anulación para efectos generales de dichos actos.

En esa misma tesitura, en el Derecho Tributario mexicano existen diversos preceptos legales que, en materia de presunciones, coadyuvan a mantener una debida recaudación de los impuestos, frustrar los mecanismos de fraude a las leyes tributarias y la administración financiera del Estado.

Las presunciones en materia tributaria permiten a las autoridades fiscales estar exentas de probar o acreditar el probable, pero no seguro, ánimo de defraudar las leyes en ese ámbito; es decir, evitan al fisco el tener que probar, por la dificultad que eso conlleva, la aún desconocida intencionalidad y propósito de realizar acciones en detrimento fiscal del Estado.

Es notoria la dificultad de las autoridades para demostrar la simulación, falsedad y ocultamiento de las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes, para evitar el correcto pago de sus impuestos, lo que da vida a las presunciones legales en materia tributaria que buscan facilitar la obligación de vigilar el correcto cumplimiento a las disposiciones fiscales y que son aplicadas a todos los sujetos contribuyentes.

Las presunciones legales tributarias absolutas tienen como finalidad fortalecer al fisco en la comprobación de conductas de los contribuyentes, encaminadas a evitar o evadir el pago del impuesto. Ello, en virtud que los mismos efectúan esas conductas evasoras valiéndose de la elaboración de pruebas falsas y operaciones simuladas, lo cual es de difícil identificación, de ahí que el legislador dote a la administración de presunciones legales sobre una realidad no comprobada respecto a determinados tipos de conductas o de contribuyentes.

Aquellas presunciones *iuris et de iure* se establecen con la finalidad de que disminuyan las complicaciones que enfrenta el fisco en la determinación y comprobación de conductas evasoras de algunos contribuyentes, que a través de desnatu-

ralizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por las leyes, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible[30].

Así, como lo afirma Luis Perezagua Clamagirand, normalmente las presunciones legales absolutas que las leyes establecen, son a favor de la administración financiera, es decir, solo protegen al fisco[31].

En el sistema mexicano es frecuente encontrar construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la ley tributaria[32].

Como se ha reiterado, existe la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos conforme al Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de ahí que la legislación fiscal en lo general emplea para aquel cometido ficciones y presunciones.

La utilización de estas últimas no opera exclusivamente en el contexto del Derecho Tributario sustantivo o material, con el fin de determinar la obligación tributaria en una cantidad líquida y exigible, sino que también en el del Derecho Tributario adjetivo o formal, al preverse los instrumentos procedimentales para ello.

No obstante, en el Derecho Tributario sustantivo, las ficciones tienen como finalidad crear una realidad inexistente o diversa con el objetivo de establecer parámetros que definan situaciones jurídicas aplicables a la contribución respectiva o buscan fijar criterios de valoración de la base imponible, por lo que normativamente se crea un determinado supuesto para tal fin.

En contrario, en el Derecho Tributario adjetivo, las presunciones (ya sean legales o humanas) operan en el plano de la prueba a fin de que el fisco federal cuente con los elementos suficientes para determinar la situación fiscal del contri-

[30] Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el Derecho mexicano*, *op. cit*., p. 293.
[31] *Ibidem,* p. 149.
[32] *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, t. III, p. 570.

buyente cuando carezca de la información o de las pruebas suficientes para aquel objetivo, es decir, se emplean para elaborar medios de convicción a su favor.

Ahora bien, en materia fiscal, en la legislación mexicana encontramos figuras jurídicas como las presunciones, cuyo propósito es frustrar los mecanismos fraudulentos a la Hacienda Pública.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2018, en su Artículo 177, se prevé la figura de la presunción de simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, al establecerse, en su parte conducente, lo siguiente:

> Artículo 177. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos a que se refiere el artículo 176 de esta Ley serán gravables para el contribuyente en el ejercicio en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II o IV de esta misma Ley, según corresponda, en la proporción de su participación directa o indirecta promedio por día en dicho ejercicio en la entidad o figura jurídica extranjera que los perciba, aun cuando ella no se los distribuya al contribuyente.
>
> …
>
> Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 179 de esta Ley.
>
> En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
>
> La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:
>
> a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
> b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.
> c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

> Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.
> En los casos que se determine simulación en los términos de los cuatro párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el Artículo 178 de esta Ley.

Conforme al anterior precepto legal, se confieren facultades a las autoridades fiscales para determinar y declarar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, estableciéndose una *presunción absoluta* respecto a que en los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

Asimismo, se establece que, para efectos de probar la simulación, las autoridades fiscales podrán basarse, entre otros, en elementos presuncionales, lo que se justifica así por el propio legislador, ya que tales elementos probatorios facilitarán la actuación de aquellas autoridades al momento de declarar la simulación de los actos jurídicos. Lo que permite deducir que corresponderá a las autoridades fiscales, acreditar que al autodeterminarse una contribución, el contribuyente empleó un acto jurídico simulado para obtener un beneficio fiscal en detrimento del fisco federal.

Así, en el tema de simulaciones de actos jurídicos para efectos fiscales, el legislador previó que algunos contribuyentes se encontraban realizando operaciones ficticias con propósito de evitar o disminuir sus obligaciones tributarias, o bien, en los casos más agresivos, solicitar devoluciones de impuestos en detrimento del fisco federal. Lo que se llevaba a cabo a través de expedición de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, es decir, operaciones que no se llevaban a cabo en la realidad, y cuyo único fin era ser parte de una estrategia fiscal que buscaba obtener beneficios indebidos.

Ante ello encontramos, el 9 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, que adicionó el Artículo 69-B, con vigencia a partir del 1º de enero de 2014; precepto legal en el que se prevé

la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiéndolos sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

Sin entrar más a detalle sobre ese precepto legal, pues ello será materia de un capítulo en este trabajo, ese precepto refiere una presunción *iuris tantum* sobre la inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por contribuyentes que se encuentren en los supuestos que en él se establecen, lo que no es otra cosa que una forma de regulación y combate a las simulaciones en los actos jurídicos que tienen efectos fiscales en detrimento de la Hacienda Pública.

VI. EFICACIA DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La aplicación del citado Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación trae consecuencias jurídicas tanto al emisor de los comprobantes fiscales, como al contribuyente a favor de quien se expidieron.

Cuando la autoridad ha detectado que, los primeros, han estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura, capacidad material (directa o indirecta) para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen los mismos o cuando tengan la calidad de contribuyentes no localizados, a saber.

1. *La presunción iuris tantum de la inexistencia de la operación*

Con el hecho de que la autoridad determine la actualización del supuesto descrito en el Artículo 69-B se presume la inexistencia de las operaciones amparadas con los comprobantes observados y con ello se revierte la carga de la prueba a los emisores, quienes deberán demostrar la existencia de las operaciones de referencia. Pero también esa presunción afecta a quienes reciben los comprobantes fiscales debido a que tendrán un plazo de treinta días, siguientes a la publicación del listado en la Página

del SAT y el Diario Oficial de la Federación, para acreditar que efectivamente recibieron el servicio o el bien que consta en dicha factura o corrijan su situación fiscal.

2. *La publicidad*

Una vez que la autoridad fiscal determina ubicar a los contribuyentes en el supuesto normativo del precepto 69-B del Código Fiscal de la Federación, inicia con la notificación a los mismos que se encuentren en dicha situación a través de su "buzón tributario", de la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, que si bien tiene como objeto que aquellos contribuyentes puedan manifestarse y aportar elementos probatorios para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a considerar como inexistentes las operaciones, también lo es que la sola publicación les causa un impacto negativo ante las personas con quienes realizan operaciones y la sociedad en general.

Mientras que, cuando se trate de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que les son imputados (presunción de realización de operaciones simuladas), formarán parte de una lista definitiva de causantes que emiten comprobantes respecto de operaciones simuladas, la cual deberá ser publicada en la Página de Internet del SAT y en el Diario Oficial de la Federación, dando así publicidad a su situación fiscal.

En ambos casos, y si como no fuera suficiente el cúmulo de obligaciones formales tributarias, las personas físicas o morales que reciben comprobantes fiscales deben estar al pendiente de la citada publicación, tanto del listado de contribuyentes con operaciones presuntamente inexistentes, así como el relativo a quienes no desvirtuaron la presunción de inexistencia de operaciones, pues en el caso de haber dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes observados, deberán probar ante la autoridad fiscal la existencia de las operaciones o bienes que se amparan en estos.

3. *Efectos de las operaciones amparadas en los comprobantes*

Derivado de la publicación en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del SAT del referido listado definitivo de contribuyentes, el Artículo 69-B establece que se deberá considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes en cuestión,

no producen ni produjeron efecto fiscal alguno respecto a las operaciones amparadas y se considerarán como actos o contratos simulados, para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Mientras que, respecto de los contribuyentes que recibieron los comprobantes, deberán demostrar, en el plazo que para tal fin se establece, que realmente existen las operaciones que celebraron con los contribuyentes señalados en la lista publicada o, en su caso, deberán corregir su situación fiscal; además que los actos contenidos en los comprobantes fiscales observados se considerarán por la autoridad fiscal "como actos o contratos simulados" para los delitos señalados en el mencionado Código Tributario.

VII. LOS CRITERIOS JURISDICCIONALES APLICADOS RESPECTO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES

1. *Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha realizado interpretaciones en torno a la figura de la simulación de actos jurídicos, así como a las presunciones que dan origen a la determinación de inexistencia de operaciones en materia tributaria.

Así, aquel Órgano Jurisdiccional ha retomado las ideas del autor Francesco Ferrara en su obra "*La simulación de los negocios jurídicos*"; al establecer criterios sobre dicha figura, según se constata de las tesis siguientes.

> SIMULACIÓN, PRUEBA DE LA, MEDIANTE PRESUNCIONES. La simulación de un acto jurídico, conforme a la definición del tratadista Francisco Ferrara en su obra 'La Simulación de los Negocios Jurídicos', consiste en la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir la apariencia de un acto que no existe o es distinto de aquel que realmente se llevó a cabo. Por ello, ante la falta de elementos de convicción precisos, o sea de prueba directa, por regla general, la simulación es refractaria a este tipo de prueba, de manera que, para su demostración tiene capital importancia la prueba de presunciones[33].

[33] *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, cuarta parte, vols. 169-174, p. 171.

SIMULACIÓN, TERCEROS CON RELACIÓN A LOS ACTOS AFECTADOS DE NULIDAD, POR CAUSA DE. Es doctrina universalmente aceptada, que las consecuencias de la simulación no pueden afectar al tercero de buena fe, que adquiere una cosa del propietario aparente, pues como dice Ferrara en su obra "La Simulación de los Negocios Jurídicos": "no es posible dejar a los terceros a merced de las maquinaciones de las partes, sin protección jurídica y sintiendo pesar continuamente sobre sus cabezas la amenaza de verse despojados, en cualquier momento, de sus derechos", y "El derecho no puede tolerar que las partes urdan un engaño y que esos terceros resulten víctimas". Filipo Pestalozza en su "Estudio sobre la Simulación", sostiene la misma tesis. Por otra parte, debe decirse que las relaciones civiles y comerciales han hecho patente la necesidad de dar firmeza a las relaciones de derecho, y por eso, en todas las legislaciones se han fijado normas para favorecer a los terceros de buena fe, lo cual es natural, ya que quien otorga a favor de otro, un documento público, en que se reconoce que existe determinado vínculo jurídico, consistente en que tal documento se utilice, y debe atenerse a las consecuencias que de esto resulten, porque una declaración contraria a lo que en él se establece, no puede hacerse valer en contra de quien no la conoce. Así lo admite el Código Civil vigente en el Distrito Federal, al establecer en su artículo 2184, que "Luego que se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho ha pasado por título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a restitución. También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe"[34].

En materia tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha analizado la constitucionalidad del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2014, el cual ha sido objeto de diversas críticas por parte de los contribuyentes, dado que establece un mecanismo de fiscalización agresivo, que pudiera considerarse violatorio de diversos derechos humanos, como lo es el relativo a la irretroactividad de la ley, los derechos de audiencia, libertad de trabajo, protección de datos personales, presunción de inocencia, legalidad, y el Artículo 22 Constitucional por considerarse una pena infamante y desproporcional.

[34] *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXXVII, p. 6528.

Solo para revisar someramente los argumentos que han llevado a la Corte a considerar que el numeral analizado no viola la constitución en los derechos humanos mencionados, se traen a la lectura algunos criterios que así lo demuestran.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no viola la garantía de *irretroactividad*, con la jurisprudencia de rubro y texto siguiente:

> PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, el efecto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte, pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en su caso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. En esas condiciones, si el comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo

que es claro que el artículo 69-B indicado no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos[35].

Conforme al criterio transcrito, se estimó que no se viola el principio de irretroactividad en perjuicio de los contribuyentes, por tomarse en cuenta las facturas emitidas con anterioridad a su entrada en vigor, toda vez que es una norma de procedimiento y, además, las facultades de las autoridades se encuentran limitadas por el plazo de caducidad que establece el Artículo 67 del citado Código Fiscal.

Asimismo, indicó que la parte analizada del Artículo 69-B, refiere a una norma de procedimiento, ya que en ella se establecen los pasos que la autoridad debe seguir para verificar que los contribuyentes que emiten comprobantes hayan realizado las operaciones que se amparan en ellos, y conforme al Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, ese tipo de normas se aplican desde su entrada en vigor sin importar cuándo se generaron las obligaciones fiscales, su determinación o liquidación, considerando los límites que se establecen para el ejercicio de las facultades de comprobación y de determinación que ese Código señala.

Por ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el ordinal 69-B del Código Fiscal de la Federación respeta la garantía de *audiencia* al prever un procedimiento para la resolución definitiva de la situación de los contribuyentes a los que se refiere dicho precepto, previa publicación del Registro Federal de Contribuyentes y de su razón social, como sujetos cuyas operaciones fiscales son inexistentes –a que se refiere el párrafo tercero de dicho Artículo–, garantía que no es exigible tratándose de la publicación prevista en el segundo párrafo de esa disposición, por ser un acto de molestia. Lo anterior, se vio reflejado en la jurisprudencia cuyo rubro y texto se transcriben a continuación:

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE

[35] Tesis 2a./J. 132/2015, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1740.

AUDIENCIA. El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, la primera publicación que se efectúa en dicho procedimiento constituye un medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente que se encuentra en el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, siendo que la finalidad de esa notificación es hacer del conocimiento del gobernado la posibilidad que tiene de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones; por lo que la mencionada primera publicación resulta ser un acto de molestia al que no le es exigible el derecho de audiencia previa; por otra parte, en relación con la segunda publicación a que se refiere el precepto citado, quedan expeditos los derechos de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentan operaciones que se presumen inexistentes, para que aquéllos acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes. En esas condiciones, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que prevé el procedimiento descrito, no viola el derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos[36].

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo, a través de la jurisprudencia 2a./J. 140/2015, que el Artículo 69-B del Código Fiscal

[36] Tesis 2a./J. 133/2015, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1738.

de la Federación no viola el derecho previsto en el Artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con la publicación en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como en el Diario Oficial de la Federación, del listado que contiene el Registro Federal de Contribuyentes y el nombre del contribuyente que se encuentra en el supuesto relativo, con el fin de que los terceros que hayan celebrado operaciones con estos causantes tengan la posibilidad de acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal.

Lo anterior, justificado por nuestro más alto Tribunal, ante la obligación jurídica de las sociedades mercantiles de inscribir sus escrituras constitutivas en el Registro Público de Comercio, en cuyos testimonios se encuentra la razón o denominación social, con lo que arribó a la consideración de que la propia legislación nacional ha determinado que aquellos datos son de carácter público, toda vez que cualquier persona puede consultarlos y, por ende, la *publicación de esa información*, a la luz del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no puede estimarse violatoria al mandato del diverso numeral 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, según la jurisprudencia siguiente:

> PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON DE CARÁCTER PÚBLICO Y, POR ENDE, PUEDEN DARSE A CONOCER A TERCEROS. El citado precepto prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes, o bien, cuando esos contribuyentes se encuentren no localizados. Asimismo, del propio artículo deriva que una vez que la autoridad presume la inexistencia de las operaciones o la falta de localización del contribuyente, publicará en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como en el Diario Oficial de la Federación,

un listado que contiene el registro federal de contribuyentes y el nombre del contribuyente que se encuentra en el supuesto relativo, con el fin de que los terceros que hayan celebrado operaciones con estos causantes tengan la posibilidad de acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, de la obligación jurídica de las sociedades mercantiles de inscribir sus escrituras constitutivas en el Registro Público de Comercio, en cuyos testimonios se encuentra la razón o denominación social, se sigue que la propia legislación nacional ha determinado que esos datos son de carácter público, ya que cualquier persona puede consultarlos y, por ende, la publicación de esa información no se considera que viola lo dispuesto en el artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos[37].

Respecto al principio de "*presunción de inocencia*", la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no prevé un procedimiento administrativo sancionador y que, en consecuencia, no le es aplicable el postulado de mérito; según la jurisprudencia que se cita enseguida:

> PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal; es decir, a través del indicado procedimiento se hace del conocimiento del contribuyente

[37] Tesis 2a./J. 140/2015, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1745.

la presunción a la que ha arribado la autoridad con base en la información que obra en su poder, que encuadran en las hipótesis contenidas en aquel artículo. Ante esta presunción, la autoridad debe notificar al contribuyente en términos del párrafo segundo del propio numeral, que señala que esa comunicación se hará a través de tres medios: del buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como del Diario Oficial de la Federación. Esta primera publicación origina la posibilidad de que el contribuyente afectado comparezca ante la autoridad con los elementos probatorios a su alcance para desvirtuar aquella determinación de la autoridad, consecuentemente, al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y que debe fundarse en información objetiva que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contraviene el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes. Advirtiéndose así, que dicho precepto tiene una finalidad constitucionalmente legítima al buscar dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales[38].

Ello debido a que el procedimiento administrativo sancionador se constituye por el conjunto de actos o formalidades concatenados entre sí en forma de juicio por autoridad competente, con el objeto de conocer irregularidades o faltas ya sean de servidores públicos o de particulares, cuya finalidad, en todo caso, sea imponer alguna sanción. Mientras que por infracción administrativa ha de entenderse aquel comportamiento contraventor de lo dispuesto en una norma jurídica, a la que se apareja una sanción consistente en la privación de un bien o un derecho, y que no aparece calificado en el ordenamiento jurídico como delito o falta.

[38] Tesis 2a./J. 135/2015, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1742.

Así, sostuvo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no viola el principio de presunción de inocencia ya que en los párrafos primero y segundo solamente se establece una presunción sobre la inexistencia de operaciones atribuible al contribuyente emisor, la cual no es definitiva porque admite prueba en contrario, además de que no tiene como objeto conocer irregularidades de los particulares con el fin de imponerles alguna sanción, sino que establece las condiciones en que los contribuyentes pueden desvirtuar las presunciones de la autoridad y, en caso de que no logren hacerlo, se le otorgará su verdadera naturaleza a los documentos con los que se pretende amparar un acto o actividad determinada, lo que no se puede considerar como una sanción, ni pérdida de un derecho.

En este punto, la suscrita difiere del criterio particular, ya que el hecho de que el procedimiento no tenga una finalidad sancionatoria, si sanciona al contribuyente de manera *a priori* al dar publicidad de sus datos antes de permitirle que pruebe en los primeros quince días de iniciado el procedimiento.

Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la lista que la autoridad fiscal publica conforme a lo dispuesto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no constituye una *pena infamante*, según jurisprudencia que se cita enseguida:

> PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LAS PUBLICACIONES CON LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYEN UNA PENA QUE DEBA RESPETAR LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. El citado precepto legal prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo,

establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. En esos términos, se concluye que las publicaciones con los datos de los contribuyentes a que hace referencia el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, únicamente tienen como finalidad que la autoridad dé a conocer que existe aquella presunción, para que tengan oportunidad de desvirtuarla y, posteriormente, declarar una realidad jurídica (sobre la inexistencia de las operaciones celebradas con esos contribuyentes) respecto de lo cual, los terceros relacionados también pueden hacer valer lo que a su derecho corresponda, sin que tales publicaciones constituyan una pena que deba respetar los derechos fundamentales reconocidos en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos[39].

Conforme al criterio anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que las publicaciones con los datos de los contribuyentes a que hace referencia el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no constituyen una pena que deba respetar los derechos reconocidos en el diverso 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debido a que solo es un medio de notificación que utiliza para darle a conocer a los contribuyentes que actualizaron las características de la presunción establecida en el Artículo reclamado y que éstos tengan un plazo para desvirtuar esa presunción.

Respecto al Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, a la luz del *derecho al trabajo*, la Suprema Corte de Justicia de la Nación hizo un pronunciamiento en la jurisprudencia cuyo rubro y texto se transcriben:

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO. El artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce el derecho a la libertad de trabajo y comercio señalando que no podrá ser vedada sino por determinación judicial cuando se afecten los derechos de terceros o por resolución gubernativa cuando se ofen-

[39] Tesis 2a./J. 161/2015, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 25, t. I, diciembre de 2015, p. 277.

dan los derechos de la sociedad. Ahora bien, el artículo 69-B, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación que prevé la publicación del listado de contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente, no viola el derecho referido, pues a través de esa comunicación no se impide el ejercicio de sus actividades comerciales, porque la facultad de la autoridad constituye una presunción que admite prueba en contrario en relación con la inexistencia de las operaciones que amparan los documentos que emiten los contribuyentes que tienen las características señaladas en el artículo del código citado, pero no limita o restringe el normal desarrollo de las actividades de la negociación, ya que puede desvirtuarse a través de los medios de defensa a su alcance. Concluir lo contrario podría menoscabar el interés de la colectividad en prevenir actividades que puedan resultar ilícitas, las que no encuentran protección constitucional, precisamente, por contravenir el marco normativo a cuyo cumplimiento se encuentra obligado el gobernado[40].

De lo transcrito se obtiene que, en sede judicial, se ha considerado que el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no viola el derecho al trabajo, pues no impide el normal desarrollo de las actividades de la persona moral, ni incide de modo determinante en el derecho a elegir una profesión u oficio, al no implicar una limitación a la posibilidad de ser titular de un establecimiento mercantil o realizar cierta actividad.

Cabe precisar que la problemática fáctica detrás de los asuntos que dieron origen al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que es analizado en este punto, consistió en que diversas empresas emitían comprobantes fiscales sin contar con el personal, ni con los activos para realizar las actividades económicas que justificaran su emisión.

Por otra parte, respecto al tema de la suspensión de la ejecución del acto reclamado en el juicio de amparo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha

[40] Tesis 2a./J. 134/2015, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1743.

sostenido mediante jurisprudencia que es improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, consistentes en el eventual dictado de una segunda resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas.

Ello en virtud que, de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad –por los terceros relacionados– de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Además, que se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los Artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior se ve reflejado en la jurisprudencia 2a./J. 88/2014 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se cita enseguida:

> SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Resulta improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del citado numeral, consistentes en el eventual dictado de una segunda resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas, en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; ello es así, porque constituye un acto futuro de realización incierta ya que, de acuerdo con el referido procedimiento, antes de que

se publique la resolución que defina la situación del contribuyente respecto del cual -en un primer momento- se presumió la inexistencia de las operaciones respaldadas en los comprobantes fiscales (y obviamente, antes de que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación emita un crédito fiscal), se prevé un plazo para que los interesados manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción; lo cual implica que no existe certidumbre de su realización, porque ello dependerá de su conducta a fin de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones atribuida por la autoridad fiscal. Además, arribar a una posición contraria afectaría el interés social y contravendría disposiciones de orden público, acorde con los artículos 128, fracción II y 129, fracción III, de la Ley de Amparo, pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad -por los terceros relacionados- de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación[41].

Mientras que respecto a este mismo tema, el Pleno en Materia Administrativa del Cuarto Circuito sostuvo que es improcedente conceder la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del numeral citado, consistentes en la omisión de publicar en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria los datos del contribuyente, como son el nombre, la denominación o razón social y la clave del registro federal de contribuyentes, porque de hacerlo se afectaría el interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, acorde con el Artículo 128, fracción II, de la Ley de Amparo, pues se gene-

[41] *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 10, t. I, septiembre de 2014, p. 858.

raría un mayor perjuicio a la sociedad porque, por un lado, con la publicación de los indicados datos básicos se busca proteger el patrimonio de los ciudadanos, ya que éstos no estarían en aptitud de conocer con quiénes pudiera ser riesgoso contratar y, por otro, se reprimiría una medida que busca propiciar el cumplimiento de las obligaciones fiscales[42].

Algo que aún no se encuentra definido son los criterios que empleará la autoridad fiscal para determinar en qué casos se adecua el supuesto previsto en el primer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y así tratar de definir cuáles son los contribuyentes que pueden ser más afectados por el accionar de la autoridad fiscal respecto a la presunción prevista por el citado numeral. Así, podemos considerar en forma enunciativa más no limitativa:

1. Los casos en los que los contribuyentes emisores de los comprobantes no tengan activos o estos no sean idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales;
2. Cuando capten ingresos que no tengan equivalencia con las características de su establecimiento;
3. Que carezcan de personal para llevar a cabo las acciones que se describen en los comprobantes; que tengan un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal por un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de este;
4. Cuando tengan sus establecimientos en domicilios que no correspondan a los manifestados como domicilio fiscal o sucursales ante el Registro Federal de Contribuyentes; y
5. Cuando prestan servicios y a la vez los reciban por casi idénticos montos; entre otros.

[42] En la jurisprudencia PC.IV.A. J/10, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 15, t. II, febrero de 2015, p. 2106, de rubro: "SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y LAS CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN".

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó el tercer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación[43], en su texto original que establecía:

> … Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Es así que, en la resolución del amparo directo en revisión número 3827/2017, en el que se controvirtió que aquella porción normativa era violatoria del principio de seguridad jurídica, por no prever un plazo para que la autoridad fiscal emitiera y notificara la determinación respecto a la situación definitiva del contribuyente observado, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el párrafo recién transcrito, no violaba aquel principio constitucional, toda vez que la emisión y notificación de la resolución definitiva se condiciona al plazo general de caducidad que señala el Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, y que, debían efectuarse en un plazo de cinco años.

Esto fue controversial, ya que si bien lo que se busca con la aplicación del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es combatir las prácticas indebidas a que se ha hecho referencia en este trabajo, también lo es que aquellos contribuyentes que hubiesen actuado debidamente y que presentaron sus pruebas y argumentos con los que acreditan la materialidad de las operaciones observadas, quedaban al arbitrio de la autoridad de esperar hasta cinco años, para conocer el resultado de la presentación de aquellos medios de convicción, lo que podría ocasionar que se afecten en forma irreversible las operaciones de aquellas empresas que logren desvirtuar la presunción legal de trato.

[43] *https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2017-12/ADR-3827-17-171214.pdf*, consultado el 22 de noviembre de 2018.

Cabe precisar, que derivado de aquella controversia, el legislador se dio a la tarea de modificar el plazo para el dictado de la resolución, materializándolo con el Decreto por el que se reforma el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018, el cual estableció que una vez transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario.

Asimismo, se fijó una consecuencia al incumplimiento de aquel plazo legal, a saber, si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, quedaría sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dieron origen al procedimiento.

2. *Resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa es un órgano jurisdiccional con autonomía para emitir sus fallos, con jurisdicción plena y sus resoluciones deben apegarse a los principios de legalidad, máxima publicidad, respeto a los derechos humanos, verdad material, razonabilidad, proporcionalidad, presunción de inocencia, tipicidad y debido proceso.

Conforme al Artículo 3o. de su Ley Orgánica, tiene competencia material, entre otros supuestos, para conocer de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos, dictados por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación; así como aquellas que causen un agravio en materia fiscal y tengan la características de definitivas, esto es, según la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 79/2002-SS, que las resoluciones deban constituir el producto final o la voluntad definitiva de la Administración Pública, que suele ser de dos formas: *a)* como última resolución dictada para poner fin a un procedimiento; y *b)* como manifestación

aislada que no requiere de un procedimiento que le anteceda para reflejar la última voluntad oficial.

Atento a la competencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se conoce que dirime controversias en materia fiscal federal, como lo son juicios en los que las resoluciones impugnadas son aquellas en las que se determina la inexistencia de operaciones y actos jurídicos para efectos fiscales, así como en las que la autoridad aplica diversas presunciones legales en materia tributaria a fin de definir la situación jurídica de los contribuyentes.

Las sentencias dictadas por el Tribunal son en materia de legalidad sobre las actuaciones de las autoridades fiscales, con el alcance de declarar la nulidad o validez de las resoluciones sometidas a su jurisdicción.

Sobre el tema de la materialidad e inexistencia de las operaciones y/o actos jurídicos para efectos fiscales, el Tribunal ha realizado diversos pronunciamientos jurisdiccionales a través de las sentencias emitidas tanto por el Pleno y las Secciones de su Sala Superior, así como por las Salas Regionales que lo integran.

Al respecto, conviene traer a estudio la resolución dictada por el Pleno de la Sala Superior, en el juicio contencioso administrativo número 1560/16-25-01-5-ST/3503/17-PL-04-04, en sesión de 24 de enero de 2018, en la que concluyó que las autoridades fiscales tienen facultades para restar eficacia probatoria a las facturas, contratos y otros documentos relacionados, solo para efectos fiscales, como lo es, cuando se trate de la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones federales.

Lo anterior, fue sostenido siempre que medie una resolución que, en forma fundada y motivada, determine si existen las operaciones que el contribuyente registró y documentó en su contabilidad, o bien, decida la inexistencia de aquellas operaciones y/o actos jurídicos, única y exclusivamente para efectos tributarios, es decir, sin que su pronunciamiento tenga el alcance de anular aquellos actos jurídicos. El criterio que ilustra lo anterior es el siguiente:

> FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.- A TRAVÉS DE ESTAS PUEDE DETERMINARSE LA INEXISTENCIA DE LAS

OPERACIONES, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES.- 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 el término "comprobar", significa "Confirmar la veracidad o exactitud de algo"; por lo que es claro que las facultades de fiscalización son la herramienta que permite verificar si el contribuyente ha cumplido cabalmente con las disposiciones fiscales. Por otra parte, de la relación concatenada de los artículos 4o. y 6o. del código tributario federal y su vínculo con las definiciones doctrinarias de crédito y contribución, se concluye que los particulares están obligados en principio a determinar por su cuenta las contribuciones a su cargo, las que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran; no obstante ello, la autoridad está provista de medios legales a través de los cuales puede verificar si se han acatado debidamente las disposiciones fiscales. 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 dado los efectos fiscales correctos. En este tenor, es evidente que la autoridad fiscal podrá restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos re-

> lacionados, 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, determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario[44].

Sobre ese tenor, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha considerado que la facultad de las autoridades fiscales para verificar si se realizaron o no las situaciones jurídicas o de hecho a las que los contribuyentes pretenden otorgarles efectos fiscales, en términos del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se justifican en virtud que solo de esa forma se tendría certeza de la existencia de las operaciones consignadas en la contabilidad del contribuyente.

El Tribunal justifica el criterio descrito en base a otro elemento denominado "sustancia económica", postulado básico de la Norma de Información Financiera A-2, que determina la subsistencia de la sustancia económica sobre la forma, respecto de los eventos económicos de una empresa que se registran.

El concepto de sustancia económica se ubica dentro del marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) que, según el Colegio de Contadores Públicos de México, debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad[45].

Así, sostuvo nuestro Órgano Jurisdiccional, en la contabilidad de los contribuyentes solo deben registrarse las operaciones que existen, y que, además, en el misma debe prevalecer la sustancia económica sobre la forma legal, esto es, la afectación económica sobre el contribuyente de aquellos registros de actos jurídicos que inciden para efectos fiscales.

---

[44] Tesis VIII-P-SS-271, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año III, núm. 27, octubre de 2018, p. 255.

[45] *https://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletincontable25.pdf*, consultado el 9 de febrero de 2019.

El mencionado criterio se vio reflejado en el Precedente VIII-P-1aS-466, dictado por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, cuyo rubro y texto son los siguientes:

> FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD.- A través de las facultades de comprobación comprendidas en las diversas fracciones del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, lo que el Legislador pretendió es que en el caso de ser autodeterminadas las contribuciones por parte de los sujetos obligados, la autoridad fiscal estuviera en posibilidad de verificar si se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho a las que los contribuyentes pretenden darles efectos fiscales, basándose en datos, documentos e información aportados por los sujetos visitados y terceros, e incluso en lo observado durante la visita, pues solo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Ahora bien, el postulado básico de la norma de información financiera A-2 es que prevalezca la sustancia económica sobre la forma, respecto de los eventos económicos de una empresa que se registran. En este sentido, el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y demás preceptos relativos que regulan la forma y términos en que un contribuyente ha de llevar su contabilidad, también parten del mismo postulado, es decir, que solo deben registrarse las operaciones que existen, y que además, en dicho registro debe prevalecer el fondo o sustancia económica sobre la forma legal. Por tanto, si derivado de una revisión la autoridad advierte que las operaciones que constan en la contabilidad no tienen sustancia material, puede determinar su inexistencia exclusivamente para efectos fiscales, es decir, desconocer su eficacia para la determinación, devolución o acreditamiento de contribuciones, sin que ello implique anular para efectos generales el acto jurídico en cuestión, ni mucho menos exceder el objeto de la orden de visita[46].

El tema de la materialidad de las operaciones y/o actos jurídicos para efectos tributarios, no se limita a la determinación de créditos fiscales por parte de las au-

[46] Tesis VIII-P-1aS-466, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año III, núm. 28, noviembre de 2018, p. 599.

toridades fiscales, ya que existen pronunciamientos del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, relativos a las devoluciones de impuestos federales solicitadas por los contribuyentes al fisco, en los que ha determinado que son legales las actuaciones de la autoridad administrativa de negar las devoluciones de impuestos si, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, conocen que las operaciones que sustentan las solicitudes correspondientes, no se llevaron a cabo en la realidad.

> 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[47].

En esos términos, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha ponderado que, conforme al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, cuando las au-

[47] Tesis VIII-P-SS-270, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año III, No. 27, Octubre 2018, p. 253.

toridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los contribuyentes amparen operaciones que no se efectuaron materialmente, pueden presumir la inexistencia de esos actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales; pero esa presunción admite prueba en contrario, razón por la cual corresponderá al contribuyente demostrar la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales observados.

Sin que la presunción en comento, realizada por las autoridades fiscales, deje en estado de indefensión a los contribuyentes ya que, como lo ha sostenido este mismo Órgano Jurisdiccional, *la presunción como medio de prueba para sustentar la actuación de la autoridad consistente en desvirtuar el contenido de los documentos exhibidos por los contribuyentes durante el procedimiento de fiscalización, no genera un estado de indefensión para estos últimos, porque, al ser una presunción iuris tantum, de ello deriva que en el propio procedimiento o bien, dentro de los medios de impugnación que la ley le confiere para controvertir la resolución liquidatoria, dichos contribuyentes estarán en aptitud de desvirtuar la presunción respectiva*.

De ahí que corresponda a los contribuyentes la carga probatoria de acreditar en forma contundente, la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales y no solo el registro en la contabilidad de aquellos, sino que se deben aportar todos los elementos probatorios para convencer sobre la existencia, en la realidad, de los actos u operaciones celebrados por los particulares que inciden en materia fiscal, como lo expuso la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal, en el precedente VIII-P-2aS-290, cuyo rubro y texto se transcribe enseguida:

> PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL REVESTIR UNA NATUALEZA IURIS TANTUM, CORRESPONDE A LOS CONTRIBUYENTES APORTAR LAS PROBANZAS A TRAVÉS DE LAS CUALES ACREDITEN FEHACIENTEMENTE LA MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES SUJETAS A LA PRESUNCIÓN.- El ejercicio de las facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, implica que las autoridades fiscales cuenten con atribuciones para averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes

presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues solo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Por tanto, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes describen operaciones que no se realizaron, pueden presumir la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario. Ahora bien, la presunción como medio de prueba para sustentar la actuación de la autoridad consistente en desvirtuar el contenido de los documentos exhibidos por los contribuyentes durante el procedimiento de fiscalización, no genera un estado de indefensión para estos últimos, porque, al ser una presunción *iuris tantum*, de ello deriva que en el propio procedimiento o bien, dentro de los medios de impugnación que la ley le confiere para controvertir la resolución liquidatoria, dichos contribuyentes estarán en aptitud de desvirtuar la presunción respectiva. Para tales efectos, es menester que los particulares exhiban los medios probatorios que acrediten fehacientemente que las operaciones consignadas en los documentos aportados se llevaron a cabo en el ámbito factico, deviniendo insuficientes aquellas probanzas tendentes a solo demostrar el registro contable de las operaciones[48].

3. *Criterios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ejerce atribuciones sustantivas para la protección, tutela y salvaguarda de los derechos de los contribuyentes, garantizando su derecho a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, como lo mandata el Artículo 1o. de su Ley Orgánica.

Aquel Organismo, a través de su Comité Técnico de Normatividad, emite criterios normativos y sustantivos, que contienen interpretaciones acerca del sentido y alcance de preceptos jurídicos y transparentan el quehacer de la Procuraduría en el ejercicio de sus atribuciones sustantivas. Asimismo, emite criterios jurisdiccionales y obtenidos en recurso de revocación, que a su vez facilitan la consulta de precedentes favorables que la Procuraduría ha obtenido como abogada defensora de los contribuyentes en los diferentes órganos judiciales y jurisdiccionales, así

[48] Tesis VIII-P-2aS-290, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año III, núm. 23, junio de 2018, p. 229.

como en sede administrativa, mismos que por transparencia y en bien de la defensa de los pagadores de impuestos, son publicados[49].

Si bien los criterios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente únicamente son de observancia obligatoria para los servidores públicos que la integran, también lo es que resultan ilustrativos en la investigación sobre el fenómeno de la presunción de inexistencia de las operaciones, en términos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

De la consulta realizada vía web[50] al Buscador de Criterios Normativos, Sustantivos, Jurisdiccionales y obtenidos en Recurso de Revocación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se conocen algunos emitidos por ese Órgano como los que se analizan enseguida.

En el número 2/2014/CTN/CS-SPDC, de rubro: "PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE AUDIENCIA Y DEBIDO PROCESO", la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, sostuvo que aquella publicación (referida a la legislación vigente en 2014) cumple plenamente con los derechos fundamentales de audiencia y debido proceso, toda vez que ante la actualización de las hipótesis que establece aquel numeral, el procedimiento inicia con la notificación respectiva, para que los contribuyentes puedan manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos, en un plazo de quince días, contado a partir de la fecha de la última notificación. Así, el propio precepto dispone que la autoridad en un plazo de cinco días valorará las pruebas y defensas hechas valer y notificará la resolución correspondiente, lo que ocasionará la publicación del listado definitivo en la Página de Internet del SAT y en el Diario Oficial de la Federación; extremos que, a criterio de la mencionada Procuraduría, acreditan el respeto a los derechos de mérito.

[49] *http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales*, consultado el 9 de febrero de 2019.

[50] *http://www.prodecon.gob.mx/buscador_c/buscador*, consultado el 9 de febrero de 2019.

Por su parte, en el criterio número 3/2014/CTN/CS-SPDC, de rubro: "PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES", se sostuvo que el referido precepto legal no vulnera el derecho a la protección de datos personales consagrados en el Artículo 16, párrafo segundo, en correlación con el Artículo 6o., apartado A, fracción II, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales garantizan el derecho fundamental a la protección de los datos personales en favor de los gobernados, previendo dichos numerales que las leyes podrán establecer supuestos de excepción, entre otros casos, tratándose de disposiciones de orden público o para proteger los derechos de terceros.

De ahí que, sostuvo la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, si el propio legislador estableció en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1° de enero de 2014, la excepción al secreto en materia fiscal, en tratándose de aquellos contribuyentes respecto de los cuales se presume se ubican en los supuestos del primer párrafo del propio numeral en comento, no se produce violación al derecho fundamental mencionado, porque es la propia Constitución la que establece que serán las leyes, en este caso el Código Fiscal de la Federación, las que podrán prever excepciones a la protección de los datos mencionados.

Sobre el principio de irretroactividad de las leyes, la Procuraduría, en su criterio 4/2014/CTN/CS-SPDC, mantuvo una conclusión similar a la de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al considerar que con la publicación que realice la autoridad fiscal, del listado de contribuyentes respecto de los que presuma que emitieron comprobantes fiscales que simulan operaciones inexistentes, con fundamento en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor el 1° de enero de 2014, no viola aquel principio constitucional, incluso de las operaciones celebradas antes de la entrada en vigor del referido precepto legal, toda vez que este, al establecer un procedimiento que ha de llevar a cabo la autoridad fiscal cuando se den los supuestos del primer párrafo del Artículo 69-B del Código

Fiscal de la Federación, tiene el carácter de una norma adjetiva que puede aplicarse a situaciones jurídicas o hechos acontecidos con anterioridad a su entrada en vigor.

Sobre los principios de presunción de inocencia y buena fe, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha sostenido que, si bien conforme al mandato 16, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, salvaguarda el derecho a la protección de los datos personales en favor de los gobernados, existen casos de excepción previstos por las leyes, como lo son, cuando se atente contra disposiciones de orden público, y que por ello, lo previsto por el legislador en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, puede considerarse ubicable en la excepción constitucional apenas referida.

Que lo anterior es así, puesto que si el Servicio de Administración Tributaria (SAT), con fundamento en el citado Artículo, detectó que un contribuyente está emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, a criterio de la citada Procuraduría:

> … puede válidamente, incluirlo en el listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales por operaciones que se presumen inexistentes, publicado en el Diario Oficial de la Federación y en la página del SAT; sin violar por ello sus derechos fundamentales de protección o reserva de datos y, por lo tanto, no puede hablarse de presunción de inocencia y buena fe o afectación de la honra y el nombre, ya que fue voluntad del legislador, atendiendo al interés público, que la reserva de datos no procede cuando se trate de contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal presume que se actualizan los supuestos del primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; pues esa publicación tiene precisamente como objeto, entre otros, permitir que los terceros que recibieron o puedan recibir esos comprobantes, conozcan la presunción que la autoridad les imputa, es decir, que se encuentra involucrado el interés público[51] .

[51] Según criterio normativo 6/2014/CTN/CS-SPDC, aprobado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Respecto a las empresas que facturan operaciones simuladas o inexistentes, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente emitió los criterios 15/2018/CTN/CS-SPDC y 16/2018/CTN/CS-SPDC, a través de los cuales señaló que, cuando las autoridades fiscales inicien el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, solo debe circunscribirse a los hechos específicos que le sirvieron para presumirla.

La referida Procuraduría indicó que, en aquellos casos, la autoridad aplica una presunción *iuris tantum*, lo que permite que el afectado se encuentre en posibilidad de desvirtuar los datos, hechos y elementos considerados por la fiscalizadora para ubicarlo en la presunción en comento. Por lo que el contribuyente al que se le notifique el oficio de presunción previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, únicamente estará obligado a desvirtuar aquellos en los que se hubiese apoyado la autoridad fiscal para sustentar aquella presunción.

VIII. CONCLUSIONES

Sin duda las presunciones legales en el ámbito tributario se han establecido con la finalidad de proteger al fisco, al ser relevado de la obligación de probar acciones irregulares de los contribuyentes encaminadas, en muchos casos, a simular operaciones que les beneficien fiscalmente, mientras se causa perjuicio a la Hacienda Pública.

Esta presunción legal relativa a la simulación e inexistencia de operaciones para efectos fiscales, se establece a todos los contribuyentes independientemente de que se trate o no, de personas con la intención de cometer actividades fraudulentas u obtener beneficios indebidos con base en actos que no existen en la realidad.

Las pérdidas económicas detectadas por el fisco federal son inmensas, lo que podría justificar la implementación de presunciones en las leyes tributarias, que permita mitigar el impacto que las actuaciones fraudulentas tienen en el sistema fiscal mexicano.

No obstante la conclusión anterior, la presunción legal debe ejercerse siempre cuidando no violentar el principio de presunción de inocencia, ya que a mi juicio sí es aplicable a esta materia en el tema específico, ya que, en la primera etapa del procedimiento previsto en el respectivo Artículo, se condena al contribuyente

antes de darle oportunidad de probar los hechos. Lo anterior en virtud de la publicidad que la autoridad hacendaria ordena antes de permitirle que pruebe la existencia de las operaciones realizadas.

La presunción *iuris tantum* amparada en aquel precepto legal, es una herramienta eficaz otorgada al Servicio de Administración Tributaria para disminuir las prácticas de los contribuyentes que buscan evadir sus obligaciones fiscales, o bien, obtener beneficios indebidos con devoluciones de impuestos sustentadas en operaciones que jamás se realizaron.

La presunción legal en estudio pretende evitar que se provoque daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan ese tipos de operaciones, y así, aquellos que hubiesen utilizado en su beneficio los comprobantes traficados, puedan conocer y corregir su situación fiscal o en defecto, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció y no se tratan de actos simulados, desvirtuando así la presunción prevista en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Atendiendo al hecho de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de diversas resoluciones, ha declarado constitucional el procedimiento previsto en el precepto invocado, para que los contribuyentes eviten futuros problemas con el Servicio de Administración Tributaria, es importante que resguarden los documentos que prueben la existencia y materialidad de las operaciones que realizaron, tales como los registros contables, contratos, recibos, listados de entradas y salidas en inventarios, así como toda aquella documentación que denote la existencia de la operación facturada, ya sea de prestación de servicios o de mercancías.

Considerar lo contrario, genera que los contribuyentes sufran graves consecuencias fiscales, pues en el caso de las empresas que facturan operaciones inexistentes, la publicación en el listado del Servicio de Administración Tributaria y el Diario Oficial de la Federación, en cuanto a ser considerados contribuyentes que presuntamente simulan operaciones a través de la emisión de facturas o comprobantes fiscales digitales, tendrá como consecuencia que se considere –con efectos

generales– que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Por otra parte, para aquellos contribuyentes que dieron efectos fiscales a las facturas cuestionadas, a fin de beneficiarse con deducciones y/o acreditamientos del impuesto, la consecuencia consiste en corregir su situación fiscal o demostrar la materialidad de las operaciones, ya que, de no ser así, la autoridad procederá a determinar créditos fiscales y dichos comprobantes serán considerados como actos simulados para efecto de delitos fiscales.

Es importante señalar que tal situación da lugar a una incertidumbre respecto a las personas que reciben los servicios y/o productos, toda vez que, al recibir los comprobantes fiscales, además de verificar que cumplan con los requisitos previstos en la ley, deberán revisar constantemente los listados que publica el Servicio de Administración Tributaria, a fin de conocer si aquellos comprobantes no provienen de contribuyentes que han sido señalados como autores de operaciones simuladas o inexistentes.

Finalmente y después de haber realizado el estudio precedente, considerando que el Artículo 69-B ha sido reformado para establecer el cumplimiento a diversas garantías del contribuyente, sin perder el objetivo para el que fue aprobado, *sin embargo*, considero que aún con su última redacción, debería considerarse una nueva reforma, que en la primera etapa del proceso que prevé, no se publique el nombre de los contribuyentes antes de permitir que estos puedan presentar las pruebas que amparen la materialidad de las operaciones que se tildan de inexistentes, ya que en esta se debaten criterios en torno a la procedencia del juicio de nulidad por no ser una resolución definitiva de las que pueda conocer el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ni puede otorgarse la suspensión de la ejecución del acto impugnado, lo que hace indispensable esperar a que se dicte la resolución definitiva por parte de la autoridad y, hasta entonces, iniciar la defensa del contribuyente, que seguramente para esa época pudo ya haber sufrido daños irreparables.

El valor de la contabilidad del contribuyente y de los comprobantes fiscales contra la presunción de inexistencia

Héctor Alejandro Cruz González

El valor de la contabilidad del contribuyente y de los comprobantes fiscales contra la presunción de inexistencia

Héctor Alejandro CRUZ GONZÁLEZ[1]

I. ¿QUE ES UN PRINCIPIO JURIDICO?

El Derecho, como toda ciencia, es dinámico, la sociedad a la que va dirigido resulta también mutante y exige que la norma jurídica se ajuste a sus necesidades, a sus tiempos y a su actualidad, es decir, exige que la norma jurídica vaya de acuerdo a las épocas más cercanas a los cambios y las necesidades sociales; la legislación en sus diversas materias ante la exigencia social está siendo ajustada a esos tiempos, es decir se está poniendo al día, no sabemos si dichos ajustes redunden en la satisfacción a los problemas actuales de la sociedad, pero se están buscando las reformas tendientes a cumplir el cometido social.

El Derecho Fiscal es la institución jurídica más dinámica en el contexto del Derecho mexicano, razón por la cual es sometida constantemente al escrutinio público que conlleva a frecuentes ajustes y cambios que, al ser revisados, tratan de ponerse acorde con los tiempos actuales en que se desarrolla la actividad tributaria de los sujetos obligados, sin perder de vista que también la sociedad evoluciona y avanza en los distintos rubros para ajustar la norma a su necesidad, para de esta manera tratar de buscar el equilibrio procesal.

Primeramente, se debe contestar la interrogante siguiente: *¿Qué se entiende por principio?* El Diccionario de la Lengua Española[2] define el vocablo, principio, como el primer instante del ser de una cosa; punto que se considera como primero en una

[1] Magistrado Presidente de la Sala Regional de Tabasco.
[2] *Diccionario de la Lengua Española*, Madrid, Espasa, 2001, t. II, p. 1667.

extensión o cosa; norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta; cualquier cosa que entra con otra en la composición de un cuerpo; en Derecho, el citado Diccionario lo preceptúa como norma no legal supletoria y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisconsultos y tribunales, entre otras tantas definiciones.

Juan Palomar de Miguel[3], en su Diccionario para juristas, dice que principio, significa razón, fundamento, origen, máxima o norma.

Así, se cree que desde el campo de la moral como del Derecho, los principios son algo ambiguo y difícil de determinar; puede establecerse que los principios señalan aquellas conductas que se consideran valiosas y por tanto deben ser realizadas.

En consecuencia, si los principios ofrecen indicaciones acerca de cuál debe ser el comportamiento adecuado, entonces constituyen un tipo de normas, ya que estas orientan la acción, prescribiendo o prohibiendo algo.

Al analizar el concepto de las normas (genéricamente hablando), pueden definirse como "el conjunto de principios o reglas de actuación que rigen la vida colectiva y son uno de los instrumentos de control social que tiene en sus manos la organización de la sociedad". Partiendo de la definición anterior, se pueden clasificar las normas en dos grandes bloques: los principios orientadores y las reglas.

Los rasgos que caracterizan a los principios, y que sirven para diferenciarlos del resto de normas, considero que pueden clasificarse de la manera siguiente:

- Son fundamentales, establecen las razones para la acción, los fundamentos de una acción. Nos dicen el por qué debe realizarse o evitarse un comportamiento;
- Son generales, prescriben de una manera genérica, marcan el límite que no debe ser traspasado, estableciendo lo que se considera aceptable y lo que no;
- Realizan dos funciones o actividades, la de validez y la de conocimiento. Definen las conductas y ayudan a que se conozcan las líneas que deben guiar nuestra actuación;

[3] Palomar de Miguel, Juan, "*Diccionario para juristas*", México, Porrúa, 2003, t. II, p. 1224.

- Son normas abiertas que carecen de la denominación fáctica, no sabemos con claridad cuándo han de ser aplicadas;
- No determinan necesariamente la decisión, solo dan razones a favor de una u otra de las opciones que se nos presentan como alternativas;
- Tienen una dimensión de peso. Cuando se produce una colisión entre dos principios, a uno de ellos se le concede mayor peso sin que se invalide el otro, que también se aplicará, pero en menor proporción.

Aunque se ha partido de la idea de que los principios constituyen una clase de normas, existe otra postura que no está de acuerdo de considerarlos como tales, sino como el primer paso para obtener estas, es decir, a partir de ellos se determinan los siguientes escalones hasta llegar a crear la norma que se aplique en la sociedad.

Según mi postura, el principio constituye el punto de partida, la base o la justificación del mandato susceptible de aplicación. Es el fundamento primario de una regulación. La norma es el mandato propiamente dicho, que se puede aplicar de modo inmediato; es entonces la concreción del principio.

Se agrega, además, que los principios se pueden agrupar en una triple clasificación.

- En primer lugar, se distingue entre principio en sentido estricto y principio como directriz programática.

  Se utiliza el término principio en sentido estricto cuando se refiere a aquella norma que expresa los valores superiores de un ordenamiento (ejemplo el Artículo 14 constitucional).

  Las directrices son, en cambio, las normas que establecen la obligación de perseguir determinados fines sociales (ejemplo Artículo 51 constitucional).

- Una segunda clasificación distingue entre los principios del sistema primario (del súbdito) y los principios del sistema secundario (de los órganos jurídicos).

  Los primeros, son los que se dirigen a guiar la conducta de los ciudadanos comunes, aquellos que no ejercen poderes normativos.

Los segundos, son los que pretenden guiar la actuación normativa de los órganos que crean o aplican las normas.

- La tercera distinción, los clasifica en principios explícitos y principios implícitos.

  Los explícitos aparecen expresamente formulados en el ordenamiento jurídico, mientras que los implícitos se deben deducir a partir de enunciados presentes en el ordenamiento jurídico.

Olga Sánchez Cordero de García Villegas[4] al preguntarse, ¿qué es un principio jurídico?, señala que dicha acepción ha suscitado acalorados debates dentro de la ciencia jurídica. Así dice, que para ciertos autores, los principios generales derivan del Derecho Romano; algunos afirman que se trata de los universalmente admitidos por la ciencia, y otros, por último, los identifican con los del Derecho justo o natural.

Asimismo, cuando se afirma que los principios generales son del Derecho Natural, quiere decirse que, a falta de disposición formalmente válida, debe el juzgador formular un principio dotado de validez intrínseca, a fin de resolver la cuestión concreta sometida a su conocimiento.

Queda excluida, por tanto, la posibilidad legal de que falle de acuerdo a sus opiniones personales.

Se concluye entonces, que el Derecho como agente regulador de las relaciones que se dan en la sociedad, está integrado por normas y que un tipo específico de estas son los principios, que cumplen una función concreta de orientación y guía dentro de ese ordenamiento jurídico, los cuales pueden ser susceptibles de revisión, corrección o, en un momento dado, de abandono del mismo.

Lo que quiere decir, que una rama del Derecho cualquiera que sea no es absolutamente inmutable, incuestionable y de una rigidez total.

Entonces, se llega a la conclusión que los principios jurídicos son postulados o tesis, las que pueden mutar como consecuencia de su revisión.

[4] Sánchez Cordero de García Villegas, Olga, *Revista del Consejo de la Judicatura Federal*, México, núm. 4, 1998, pp. 373-374.

Como antes se dijo, el Derecho es una ciencia dinámica, porque la misma sociedad a la que sirve evoluciona constantemente y en los últimos tiempos dicha transformación ha sido vertiginosa y requiere de adaptar el Derecho a su necesidad actual.

Una vez establecido lo anterior, se afirma que, dentro de la connotación histórica del Derecho Fiscal, este se encuentra regulado por diversos principios que son hilo conductor de su aplicación y observancia en el ámbito del Derecho mexicano y estos principios son:

- Obligatoriedad;
- Residencia;
- Proporcionalidad;
- Equidad; y
- Legalidad.

Los señalados principios están previstos en el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal y son la base del Derecho Fiscal porque garantizan, en el contexto de un Estado democrático de Derecho, que las disposiciones de la materia no sean arbitrarias, ni desproporcionadas; aunque, solo son una parte del bloque de constitucionalidad que proporciona protección a los derechos del contribuyente, puesto que la reforma constitucional en materia de derechos humanos amplió su horizonte de protección mediante el principio *pro persona* y el control de convencionalidad.

Ahora, a la luz de lo antes expuesto, es que abordaré el tema del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación[5], el cual ha sido debate de opiniones, propiciando entre la opinión pública descalificativos hacia la norma en contraposición con los principios constitucionales (derechos humanos) rectores en la materia tributaria. Dado que argumentos como la retroactividad de la norma en perjuicio del particular, la falta de seguridad jurídica o inclusive la vulneración de la garantía de audiencia previa, entre otros, han sido los ejes centrales de las impugnaciones hechas ante los tribunales administrativos federales y constitucionales, por los contribuyentes involucrados en este tema.

[5] "Código Fiscal de la Federación", *Agenda Fiscal,* México, ISEF, 2019.

No obstante, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 77/2014, ha considerado que la finalidad del procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, previsto en el numeral referido es, por un lado, sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes y, por otro, evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes, a fin de que quienes utilizaron en su beneficio los comprobantes fiscales traficados corrijan su situación o, en su caso, acrediten que la prestación del servicio o la adquisición de los bienes en realidad aconteció, para que aquellos puedan surtir efectos fiscales.

De ahí que los comprobantes que amparan operaciones inexistentes o simuladas no pueden producir efecto fiscal alguno, aunado a que el desarrollo de las actividades vinculadas con su emisión entraña una conducta que puede actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los Artículos 108 y 109 del propio Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversos criterios con carácter de jurisprudencia en el 2015, en relación a la constitucionalidad del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el siguiente sentido:

- Jurisprudencia 161/2015 de diciembre de 2015: "PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LAS PUBLICACIONES CON LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYEN UNA PENA QUE DEBA RESPETAR LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS"[6];
- Jurisprudencia 133/2015 de octubre de 2015: "PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL

[6] Tesis 2a./J. 161/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 25, t. I, diciembre de 2015, p. 277.

ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA"[7];

- Jurisprudencia 132/2015 de octubre de 2015: "PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY"[8];
- Jurisprudencia 135/2015 de octubre de 2015: "PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA"[9];
- Jurisprudencia 134/2015, de octubre de 2015: "PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO"[10].

Bajo esa óptica, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que este procedimiento no violenta los derechos humanos, al reflexionar que no tiene por objeto imponer una sanción, sino solo verificar la legalidad de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales. Es decir, fortaleció las facultades de fiscalización de la autoridad hacendaria con el propósito de potencializar los índices de recaudación y disminuir la evasión fiscal en México.

En este contexto, es que se debe analizar el valor probatorio de la contabilidad y de los comprobantes fiscales contra la presunción legal de inexistencia, derivado del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación[11].

---

7 Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1738.

8 Tesis 2a./J. 132/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1740.

9 Tesis 2a./J. 135/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1742.

10 Tesis 2a./J. 134/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p. 1743.

11 Carbonell, Miguel, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2016.

Llegado a este punto, no quisiera detenerme en el análisis doctrinal de los comprobantes fiscales pues, a rasgos generales, estos son una representación de las operaciones realizadas por los contribuyentes, considerados como medios de convicción a través de los cuales se puede acreditar el tipo de actos o las actividades efectuadas, dado que su función principal es dejar constancia documental de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

Sin embargo, cabe precisar que anteriormente, para otorgarle algún efecto fiscal ya sea para deducir o acreditar determinados conceptos tributarios, era suficiente que el comprobante fiscal reuniera los requisitos de los Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación; y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

Por tal motivo, se estimaba que el comprobante fiscal debía contener los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió, a favor de quién y por qué concepto.

En esa línea de entendimiento, se dispuso que no vinculaba al contribuyente a favor de quien se expedía el comprobante, a constatar el debido cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se restringía a verificar que tuviera los datos previstos en el numeral 29-A del mismo ordenamiento.

Ahora, por tener estrecha relación, cabe hacer mención que en la contradicción de tesis 232/2017, suscitada entre los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, por existir discrepancias relativas al cumplimiento del requisito de la fracción IV del Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (aplicable antes de la reforma hacendaria que entró en vigor para el 2014), que consistía en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo interesantes argumentos.

Pues la contradicción referida, al confrontarse la resolución del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, en la que concluyó que la descripción de los servicios debe ser única y exclusivamente en los

comprobantes fiscales, y por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito estableció que las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios, es decir, que la descripción de los servicios podría darse no solamente en los comprobantes fiscales, sino que también advertirse y contenerse de otros documentos relacionados, propios de la contabilidad del contribuyente.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo las formalidades que debía contener el comprobante fiscal (factura), ya que representa para el contribuyente y para la autoridad, un elemento de prueba básico para demostrar, en parte, la existencia de un gasto (el cual podrá ser deducible o acreditable), en otra, la de un ingreso o acto o actividad gravable.

En ese mismo sentido, la Segunda Sala precisó que, tratándose de comprobantes fiscales, la obligación del contribuyente en términos de los Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación se limita a verificar que: *a)* el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos; y *b)* contengan impreso el número de folio, el lugar y las fechas de impresión y de expedición, así como los datos del impresor autorizado.

Sin embargo, lo notable de este criterio es que tal como la praxis lo demuestra, lo omnicomprensivo que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, es que, excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal, el cual tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce, y que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo, que mediante el comprobante fiscal correspondiente se solicite; argumentos que derivaron en la jurisprudencia cuyo rubro es el siguiente: "COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUE INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN"[12].

[12] Tesis 2a./J. 161/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 50, t. I, enero de 2018, p. 365.

Entonces, lo relevante de esto es que el comprobante fiscal deja de ser analizado de manera aislada, para adminicularse con otros documentos, parte de la contabilidad para la validez de la actividad que ampara y el efecto fiscal correspondiente.

Es así que se reitera el dinamismo del Derecho, dado que los criterios que se han ido estableciendo a partir de la reforma hacendaria para el 2014, que realizó modificaciones al Código Fiscal de la Federación, y se incorporó el Artículo 69-B, incluyen y dan valor a la documentación contable de forma integral, así también conlleva efectos que vinculan tanto al contribuyente emisor como al contribuyente a favor de quien se expide el comprobante.

En esa medida, la contabilidad juega un papel muy importante, en virtud de que tiene valor probatorio, ya que los registros contables se integran con la documentación que los comprueban y que, de acuerdo con las Normas de Información Financiera, establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones; pues existe dentro de la totalidad de esta, diversos medios que pudieran probar la existencia de los servicios contratados y de esa manera aportar pruebas documentales que lleven a acreditar la actividad por quien expide la factura y por quien la recibe.

Según lo previsto en el Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación[13], el concepto legal de contabilidad comprende: los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes.

De modo que no basta la exhibición de los comprobantes fiscales por el contribuyente, sino se precisa la demostración de su relación con un asiento o registro contable. De igual manera los registros o asientos contables mencionados en el

[13] "Código Fiscal de la Federación", *op. cit*.

párrafo anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

De lo que se sigue, que el Artículo 33 de este último, establece la forma en que se debe llevar la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento con todos y cada uno de los elementos que integran la contabilidad, incluso los que se deben presentar de manera electrónica ante el Servicio de Administración Tributaria.

De igual modo, si bien la legislación no establece específicamente que documentación e información puede comprobar la materialidad o veracidad de las operaciones celebradas, también se pueden aportar como pruebas y correlacionarse con la contabilidad y den sustento a los asientos, aquellos que se generen de manera interna, es decir, documentos formados por controles internos de las empresas como manuales de procedimientos, órdenes de compra, pedidos, cotizaciones, entradas al almacén, convenios con proveedores, entre otros, para que de forma adminiculada den sustento a dicha materialidad.

Como en el caso de enajenación de bienes, señalar el lugar del almacenamiento del bien, comprobar la logística para la entrega del bien o mercancía, con mención de si es transporte terrestre, aéreo o marítimo; demostrar que se contrató, precisamente, un servicio de transporte, para el traslado del bien o mercancía; la exhibición de la documentación que demuestre que el proveedor cuenta con activos y capital humano; estados de cuenta bancarios y mención del método de pago al proveedor; relación del inventario, demostrando la entrada y salida (en caso de haber) del bien o mercancía;

Tratándose de prestación de servicios, aunque no es algo tangible, se puede hacer mención expresa del fin del servicio prestado; la vía de comunicación con el proveedor; especificar tiempo determinado de la duración de la prestación del servicio; señalar el lugar donde se realizó el pago; mediante cuáles esquemas financieros; demostrar contablemente el egreso para el pago del servicio; demostrar contablemente el beneficio en ingresos del pago del servicio.

Todo lo anterior es fundamental en el procedimiento que establece el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, dado que el plazo que se concede a los

contribuyentes ubicados para aportar pruebas y con ello desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes que se les imputan, tienen derecho de aportar la información necesaria para comprobar el cumplimiento y materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales; por lo que se debe hacer un estudio integral, y sobre todo no restarle validez a la totalidad de la contabilidad, pues al hacerlo podrían estarse violando los derechos humanos de los contribuyentes.

Por todo lo expuesto, resulta prudente considerar la aplicación del derecho convencional y evitar posibles violaciones a los derechos humanos de los contribuyentes, aplicando el postulado pro persona.

Lo relatado en el párrafo precedente, encuentra sustento en el Artículo 1o. de la Constitución General de la República, en su tercer párrafo al establecer, que todas las autoridades en el ámbito de su competencia tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, divisibilidad y progresividad.

Por lo tanto, en mi opinión, ante una situación de esta naturaleza y respetando las jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considero que podría introducirse un estudio hermenéutico y aplicar una interpretación conforme, con el propósito de armonizar los valores, principios y normas contenidos en los tratados internacionales sobre derechos humanos signados por los Estados, así como la jurisprudencia de los tribunales internacionales sobre derechos humanos para lograr su mayor eficacia y evitar con ello violaciones a los derechos humanos del contribuyente; pues como antes se dijo, para determinar el valor jurídico de los comprobantes fiscales, debe considerarse la totalidad de la contabilidad, lo prescrito en el Artículo 28 del Código Fiscal Federal, al igual que la documentación e información de control interno, para una valoración integral; pues no hacerlo de esa manera, se estaría haciendo nugatorio el derecho a la legalidad y a la seguridad jurídica del contribuyente, puesto que uno de los fines del sistema de presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, ya que la contabilidad resulta ser la base de las auto-determinaciones fiscales; de esa manera, los registros sustentados con los documentos corres-

pondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable.

II. CONCLUSIONES

De lo antes descrito, y a manera de conclusión, considero que para los efectos contra la presunción de inexistencia, además de los requisitos que deben estar plasmados en el Comprobante Fiscal Digital por Internet, es menester considerar la totalidad de la contabilidad del contribuyente, la cual debe estar acorde a la legislación fiscal, aunado a controles internos, para así realizar una valoración integral, y se le pueda otorgar valor probatorio, pues de no hacerlo se podría, en un momento dado, hacer nugatorio el derecho de los contribuyentes para acreditar la materialidad de sus operaciones, pues uno de los fines del sistema de presunciones en materia fiscal, tratándose de la contabilidad, consiste en que todos los movimientos contables resultan ser la base de las auto-determinaciones fiscales.

Por otra parte, acudiendo al contenido del Artículo 1o. de la Constitución General de la República, en su párrafo tercero establece la obligación de todas las autoridades en el ámbito de su competencia de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos; dicho texto constitucional no hace exclusión de materia alguna, puesto que además, obliga al Estado a prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, de lo que se sigue que, si al momento de resolver un asunto relacionado con la materialidad de las operaciones, no se realiza una valoración adminiculada de la contabilidad, así como toda la información y documentación que le da soporte, se podrían estar violentando los derechos de legalidad y seguridad jurídica, por lo que en mi opinión, tendría cabida la inclusión del derecho pro persona en aras de proteger los derechos humanos del contribuyente.

III. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. *Bibliografía*

CARBONELL, Miguel, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2016.

Diccionario de la Lengua Española, Madrid, Espasa, 2001, t. II, p. 1667.

PALOMAR DE MIGUEL, Juan, *Diccionario para juristas*, México, Porrúa, 2003, t. II, p.1224.

SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS, Olga, *Revista del Consejo de la Judicatura Federal,* México, núm. 4, 1998, pp. 373-374.

2. *Legislativas*

"Código Fiscal de la Federación", *Agenda Fiscal*, México, ISEF, 2019.

3. *Otras*

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Valor de la contabilidad del contribuyente y de los comprobantes fiscales contra la presunción legal de inexistencia

Ernesto Christian Grandini Ochoa

Valor de la contabilidad del contribuyente y de los comprobantes fiscales contra la presunción legal de inexistencia

Ernesto Christian GRANDINI OCHOA[1]

El procedimiento a que se refiere el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación[2], adicionado y reformado, respectivamente, según publicaciones en el Diario Oficial de los días 9 de diciembre de 2013 y 25 de junio de 2018, fue establecido por el legis-

[1] Magistrado de la Sala Regional Sur del Estado de México y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

[2] Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.
En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.
Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.
Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos

lador federal con la finalidad de atacar el tráfico de comprobantes fiscales digitales, al ser aplicado en los casos en que la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes y no se encuentra localizado, o bien, no cuente con los elementos indispensables para prestar los servicios (o producir), comercializar o

---

a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este Artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este Artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este Artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

entregar los bienes que amparan dichos comprobantes; en tales escenarios se parte de la presunción *iuris tantum,* es decir, que admite prueba en contrario respecto a la inexistencia de las operaciones económicas respectivas.

En este sentido, el aspecto principal que atañe a esta figura legal es la sustancia económica, también llamada materialidad de las operaciones, que tiene un impacto en el ámbito tributario, lo que de suyo presenta como elemento *sine qua non*, la emisión de los comprobantes correspondientes, por lo tanto, estos son valorados por la autoridad fiscal como instrumentos que son la base para arribar a la presunción de referencia en perjuicio de los contribuyentes que los emiten y, en su caso, de quienes les den cualquier efecto fiscal, eliminando el mismo.

Así, la valoración de los comprobantes fiscales digitales en los procedimientos de trato no juega contra la presunción de inexistencia de operaciones, sino en favor de ella, lo cual se traduce en que, ante el fisco, respecto de los medios de defensa que promuevan quienes se vean afectados por una resolución definitiva dictada en esta dirección, será ineficaz para el particular demostrar la materialidad cuestionada únicamente con la existencia de los propios comprobantes que son objeto de controversia.

Entonces surge la inevitable interrogante respecto a cómo demostrar de manera eficaz la materialidad de las operaciones económicas gravadas y desvirtuar así la presunción legal de inexistencia de ellas.

Sobre el particular, juega un papel importante la contabilidad de los contribuyentes, pues tradicionalmente se ha considerado a la misma como el soporte que aquellos tienen para respaldar el contenido de lo declarado ante las autoridades fiscales.

Delimitar con qué elementos se integra la contabilidad no ha sido tarea fácil, siendo así consecuencia de una larga evolución legislativa y jurisprudencial para incluir cada vez más componentes que los estrictamente arraigados a la técnica contable.

Lo anterior sin que se trate de una definición acabada e inamovible; actualmente y en términos de lo dispuesto por la fracción I, del Artículo 28 del Código

Fiscal de la Federación[3] y 33, apartado A de su Reglamento[4], la contabilidad para fines tributarios se integra por libros, sistemas y registros contables, papeles de tra-

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

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

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

B. Tratándose de personas que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para usos propios, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero, además de lo señalado en el apartado anterior, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, así como con dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero, de que se trate, y el octanaje en el caso de gasolina. Se entiende por controles volumétricos de los productos a que se refiere este párrafo, los registros de volumen, objeto de sus operaciones, incluyendo sus existencias, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquéllos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.

Los contribuyentes a que se refiere este apartado están obligados a asegurarse de que los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos operen correctamente en todo momento. Para tal efecto, deberán adquirir dichos equipos y programas, obtener los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento, así como obtener los dictámenes de laboratorio señalados en el primer párrafo de este apartado, con las personas que para tales efectos autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Los proveedores de equipos y programas para llevar controles volumétricos o para la prestación de los servicios de verificación de la correcta operación y funcionamiento de los equipos y programas informáticos, así como los laboratorios de prueba o ensayo para prestar los servicios de emisión de dictámenes de las mercancías especificadas en el primer párrafo de este apartado, deberán contar con la autorización del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto éste emita.

El Servicio de Administración Tributaria revocará las autorizaciones a que se refieren los párrafos anteriores, cuando en los supuestos previstos en las reglas señaladas en el párrafo anterior, se incumpla con alguna de las obligaciones establecidas en la autorización respectiva o en este Código.

Las características técnicas de los controles volumétricos y los dictámenes de laboratorio a que se refiere este apartado, deberán emitirse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, tomando en consideración las Normas

bajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; sin perjuicio de elementos adicionales vinculados con ese fin.

Con base en el párrafo que precede, la contabilidad del contribuyente tendrá un valor determinante para comprobar la real materialización de las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales, sin embargo, puede no ser suficiente para ese cometido, a juicio de las autoridades fiscales.

En este sentido los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta bancarios, cuentas especiales, libros y registros sociales, como ingredientes centrales en cuanto a contabilidad se refiere, al ser analizados son fundamentales para demostrar el flujo de dinero, su formal procedencia y su relación con las actividades comerciales que los contribuyentes documentan con comprobantes con efectos fiscales, pero, *per se*, podrían no hacer prueba con un peso contundente respecto de la materialidad de las operaciones que se lleguen a presumir inexistentes.

Los controles de inventarios, medios procesables de almacenamiento de datos, así como la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, por ejemplo, pueden ser indicativos de que los contribuyentes cuentan con activos, personal, infraestructura o capacidad material en relación con los bienes o servicios que amparan los comprobantes cuestionados,

---

Oficiales Mexicanas relacionadas con hidrocarburos y petrolíferos expedidas por la Comisión Reguladora de Energía.

[4] Artículo 33. Para los efectos del Artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:
A. Los documentos e información que integran la contabilidad son:
I. Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;
II. Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte;
III. Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos;

pero dependerá de la actividad comercial de que se trate para desvirtuar la presunción de inexistencia de esta última.

Y es en torno a este punto en el que giran un gran número de controversias vinculadas con la aplicación del numeral 69-B de la Codificación mencionada.

Muy frecuentes son los conceptos de impugnación planteados en los juicios contencioso administrativos, en los que los particulares que emiten o deducen con base en comprobantes considerados por el fisco como presuntamente relacionados con operaciones simuladas, hacen valer que su contabilidad respalda la materialidad correspondiente, por el soporte que se guarda en relación con:

- La emisión del comprobante mismo;
- La procedencia y flujo del dinero por el monto que aquel menciona;
- Las actividades de contenido económico declaradas ante la autoridad tributaria y, en su caso, el objeto social de la sociedad mercantil de que se trate.

Tales probanzas, aunque relacionadas con la contabilidad de los contribuyentes, han resultado insuficientes para demostrar la materialidad de las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales, debido a que por sí mismas no acreditan la existencia de los elementos indispensables para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes respectivos.

IV. Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;

V. Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;

VI. La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones;

VII. La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;

VIII. La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y

IX. Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

Otros elementos de prueba frecuentemente utilizados, son los contratos privados celebrados entre las partes señaladas en los comprobantes fiscales, o bien, entre el emisor y terceros vinculados con la operación de que se trate, elemento que suele ser rechazado por la autoridad fiscal bajo el argumento de que un acuerdo de voluntades contenido en un documento privado no acredita la efectiva realización del objeto del contrato ni, por lo general, su fecha cierta, si no está relacionado con otros elementos de prueba de mayor peso.

A su vez, tratándose de prestación de servicios tales como asesorías, capacitación, impartición de cursos, realización de eventos, formulación de proyectos, estrategias publicitarias y de posicionamiento en el mercado, así como en general, los relacionados con elementos intangibles que contratan las empresas para mejorar resultados respecto de sus actividades principales, el fisco ha sido reticente en conceder un valor efectivo a los contratos celebrados al respecto, llegando a extremos tales como pedir el soporte de videograbaciones, controles de asistencia, identidad de los participantes y hasta la demostración del perfil curricular para analizar su idoneidad para impartir el curso de que se trate.

Lo aquí expuesto es muestra de la necesidad de generar criterios jurisdiccionales y mayor normatividad que apunten en el mismo sentido y den certeza a todos los involucrados, por lo que hace a la forma de acreditar la realidad material de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales pues, sin dejar de desconocer que ese tema debe seguir siendo de la mayor importancia para su atención por autoridades hacendarias, debido al impacto que las operaciones simuladas tienen en la erosión sistémica de la base impositiva del impuesto sobre la renta y del impuesto al valor agregado, entre otras contribuciones federales y, por ende, en las finanzas públicas; igualmente importante es, no inhibir las actividades comerciales que producen un efecto positivo en la recaudación, con políticas recaudatorias que generen temor e incertidumbre en los actores económicos principales pagadores de impuestos; esto de igual forma exige, de parte de la autoridad tributaria, que actúe con una flexibilidad de criterio más que con rigidez, que le permita ser sensible en cuanto a cómo se lleva a cabo y puede documentarse cada operación que amparan los comprobantes, de un modo práctico y sin mayores complicaciones

o formalismos excesivos e innecesarios para los contribuyentes, pero a la vez, poder identificar con mayor eficacia a los llamados, por el propio fisco, como "EFOS" (Empresas que Facturan Operaciones Simuladas) y sus obvios cómplices "EDOS"(Empresas que Deducen Operaciones Simuladas), caminando de esta manera hacia la erradicación del llamado tráfico de comprobantes fiscales.

Así también, el fisco, en el marco de su actuación, es imprescindible dirija sus acciones considerando el carácter con el que participa cada uno de los agentes involucrados, pues mientras que a los EFOS les corresponderá demostrar que cuentan con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes, los EDOS tendrán solo que demostrar que la operación sí se llevó a cabo, esto es, que se recibieron los bienes o los servicios respectivos necesariamente vinculados con la generación de ingresos o con sus actividades como contribuyentes.

Atento a lo anterior será inconducente, por ejemplo, a quien deduce al amparo de un comprobante fiscal digital se le exija presente pruebas sobre la plena identidad e idoneidad de todo el personal que intervino en la prestación de los servicios que recibió de parte de una empresa, o sobre los activos y capacidad material de esta, como también lo será que a un proveedor se le requiera respecto de las necesidades y la situación fiscal del cliente.

Es necesario, por tanto, en esta línea de pensamiento, profundizar sobre el cómo demostrar principalmente la sustancia económica de las operaciones, en función de cada tipo de ellas, de manera que prevalezca el fondo sobre la forma y en razón de la posición de cada agente involucrado en el proceso, dotando a los contribuyentes de una mejor normatividad que les permita conocer con certeza cómo actuar para documentar en su contabilidad las operaciones en que hayan intervenido y que estén respaldadas en comprobantes fiscales digitales, a fin de evitar ser molestados por las autoridades fiscales o, en su caso, enfrentar satisfactoriamente el ejercicio de las facultades legales de estas últimas, con lo cual también el fisco mejorará sus prácticas de auditoría, para hacerlas más eficientes y resistentes a los medios de impugnación.

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal

Sergio Martínez Rosaslanda

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal

Sergio MARTÍNEZ ROSASLANDA[1]

SUMARIO

I. *Elementos constitutivos de la presunción legal.* II. *Temporalidad de las atribuciones de la autoridad y de las defensas del contribuyente.* III. *Valor de la contabilidad del contribuyente y de los comprobantes fiscales contra la presunción legal de inexistencia.* IV. *¿La temporalidad entre el momento en que se expidieron los comprobantes y aquel en que ocurre la verificación del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación restringe la defensa de los contribuyentes?* V. *Otros temas o argumentos que se estimen relevantes.*

I. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA PRESUNCIÓN LEGAL

Antes de introducir el tema, cabe destacar que este puede ser tratado de diversas aristas, por ejemplo, la Filosofía nos enseña que la verdad radica en la identidad de la descripción con el objeto, mientras que, para la ciencia del Derecho, la prueba es un elemento para encontrar la verdad; otra vertiente que podría mencionarse recae en el aspecto histórico en las Leyes de Partidas de Alfonso X, El Sabio, donde la prueba es la verificación en juicio de la cosa dudosa, "*Probatio est rei dubitae in juditio verificatio*". Con base en lo anterior se infiere que las afirmaciones se verifican, y pueden referirse a hechos y en esa medida las partes informan al Tribunal de los

[1] Magistrado Presidente de la Segunda Sala Regional Metropolitana.

hechos investigados por ellas, para que compruebe si esas alegaciones coinciden con la realidad, tal como lo refiere el Magistrado Sergio de la Rosa Vélez[2].

1. *Clases de pruebas*

Para el tratadista Jaime Guasp[3], en la determinación de las clases de pruebas deben tomarse los siguientes criterios: elementos, fuentes, medios, materias, temas, motivos y resultados.

A. *Elementos de prueba*

Por tales debe entenderse los factores básicos de la prueba, como son sujetos, objeto, actos, procedimientos y resultados, que comprenden a la división comúnmente utilizada de requisitos, contenidos y efectos.

En relación con los sujetos, se distinguen entre pruebas de las partes y del Órgano Jurisdiccional, conocidas estas últimas como investigación, intervención instructora o diligencias para mejor proveer. Respecto al objeto, suelen clasificarse como pruebas necesarias o innecesarias, pertinentes o impertinentes, útiles o inútiles. En razón de los actos, se dividen en pruebas orales o escritas, mediatas o inmediatas, públicas o a puerta cerrada. Referentes al procedimiento, se clasifican en diversos tipos: pruebas simples y pre-constituidas, por una parte y, pruebas estrictas, acreditamiento, justificaciones y pruebas libres, por la otra. Por cuánto hace a los resultados suelen distinguirse las pruebas de apreciación facultativa o pruebas libres, de las apreciaciones taxativas o pruebas tasadas.

B. *Fuentes de la prueba*

Son fuentes de las probanzas, las operaciones mentales de las cuales se obtiene la convicción judicial.

C. *Medios de prueba*

Consisten en esos instrumentos idóneos que producen una convicción en el juzgador, constituyendo la clasificación más importante y trascendente.

---

[2] De la Rosa Vélez, Sergio, "La prueba en el procedimiento contencioso. Consideraciones generales", *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta años*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1986, t. VI, p. 120.

[3] *Ibidem*, pp. 129, 130, 131,132, 133, 134 y 135.

El medio puede consistir en una persona, una cosa, una actividad o acontecimiento. Se ubican entre las pruebas personales a la confesional, la pericial y la testimonial; entre las reales, a la documental y la de inspección ocular; y entre las de actividades o acontecimientos, a las presunciones judiciales.

D. *Materias de la prueba*

Por tales, se deben entender a las sustancias a las que el medio va incorporado, como la persona física del testigo o el papel del documento, clasificándose conforme a la disponibilidad jurídica de la materia, en pruebas cuya materia pertenece a las partes o que pertenecen a terceros.

E. *Temas de la prueba*

Son los hechos lógicos sobre los que recae la prueba, distinguiéndose entre pruebas directas, en las cuales quien las propone es el mismo que planteó el hecho a probar; y pruebas contrarias o contrapruebas, cuando fue el adversario quien la propuso.

F. *Motivos de la Prueba*

Son aquellos respecto de los cuales el juzgador cree o no en su resultado. Se dividen en pruebas ciertas (con certeza física o moral) o veraces, verosímiles e inverosímiles.

G. *Resultados de la prueba*

Toman en cuenta la consecuencia que con ellas se obtiene. Se clasifican en pruebas plenas y las restantes en pruebas ordinarias, entre las que se encuentra las semi-plenas, accesorias, secundarias y adminiculadas.

2. *Sujetos de la prueba*

En el acto procesal probatorio se presentan tres clases de sujetos: el sujeto activo, quien es la persona que realiza la actividad probatoria; el sujeto pasivo, quien es sobre el cual recaen dichas actividades; y el juzgador, quien es al cual van dirigidas.

3. *Carga de la prueba*

Conforme a lo dispuesto en los Artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles, mismo que resulta aplicable de manera supletoria, tanto en el pro-

cedimiento administrativo, como en el diverso de lo contencioso, la parte actora debe probar los hechos constitutivos de su acción y, por su parte, el demandado sus excepciones. Por otro lado, los hechos negativos no son susceptibles de prueba; sin embargo, el que niega está obligado a probar previendo los siguientes supuestos: *a)* cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho; *b)* cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante y; *c)* cuando se desconozca la capacidad, respectivamente.

En materia contenciosa administrativa rige el principio de presunción de legalidad de los actos, procedimientos y resoluciones, según se desprende de los Artículos 68 del Código Fiscal de la Federación y 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en ese orden.

Empero, conviene mencionar que como consecuencia de lo establecido en el Artículo 1o. de la Constitución Federal, todas las personas gozan de los derechos humanos reconocidos en dicha Carta Magna, entre los cuales se encuentra el de presunción de inocencia, (radica fundamentalmente que, tratándose de la comisión de infracciones, la carga de la prueba se revierte en perjuicio de la autoridad administrativa).

La palabra presunción se deriva del vocablo latino *praesumtio*, el cual significa la acción y el efecto de presumir, sospechar, conjeturar, juzgar por inducción[4].

La presunción es la consecuencia que la ley o el juzgador deducen de un hecho conocido para indagar la existencia o necesidad de otro desconocido.

Las presunciones pueden ser legales o humanas; las primeras pueden ser explícitas, cuando están formuladas expresamente por la ley, o implícitas cuando se infieren directa o indirectamente del propio texto normativo, en este último caso estamos en presencia de la denominada presunción humana.

Las presunciones legales se dividen en presunciones *iuris et de iure* o *iuris tantum*, las primeras no admiten prueba en contrario y las segundas sí.

---

[4] VV. AA., *Diccionario Jurídico mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Porrúa, 2011, p. 2990.

Por tanto, los elementos constitutivos de la presunción legal son los siguientes: *a)* la existencia de un hecho conocido y; *b)* para indagar la existencia o necesidad de otro desconocido.

En suma, siguiendo a Chiovenda[5], el actor debe probar los hechos normalmente constitutivos del derecho que reclama; y el demandado los que o han impedido la constitución o la han extinguido.

II. TEMPORALIDAD DE LAS ATRIBUCIONES DE LA AUTORIDAD Y DE LAS DEFENSAS DEL CONTRIBUYENTE

La temporalidad de las atribuciones de las autoridades en materia fiscal, se circunscribe fundamentalmente a las figuras de la caducidad y de la prescripción.

De acuerdo con la doctrina dominante, la caducidad es la institución jurídica consistente en la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones, así como para imponer sanciones, dentro del término que señale la ley respectiva. Actualmente el término generalizado es el de cinco años, computado a partir del surgimiento del hecho generador de la obligación fiscal y, de manera excepcional, tratándose de aportaciones de seguridad social, respecto de trabajadores ya inscritos en el régimen relativo, a partir del día siguiente en que vence el término para presentar la declaración respectiva.

Las características sobresalientes de la caducidad radican en que es susceptible de suspensión, pero no de interrupción.

En lo concerniente a la figura de la prescripción, la misma puede definirse como la extinción de los créditos fiscales exigibles, así como de las facultades de cobro coactivo de los mismos, por el trascurso del término que señale le ley. En el caso, dicho término es de cinco años, computados a partir del día siguiente en que los créditos adquirieron su exigibilidad.

La prescripción es susceptible de interrupción, la cual se actualiza con cada gestión de cobro de la autoridad al contribuyente o por el reconocimiento expreso o tácito de la existencia de dicho crédito invocado por el contribuyente.

---

[5] Chiovenda, Giuseppe, citado por González Pérez, Jesús, *La prueba en el proceso administrativo*, Madrid, Instituto Editorial Reus, 1954, p. 15.

Como regla general la prescripción no se suspende; sin embargo, conforme a lo dispuesto en el Artículo 146, tercero y cuartos párrafos del Código Fiscal de la Federación vigente (2019), cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, en los términos del Artículo 144 de dicho Código, también se suspende el plazo de prescripción e igualmente se suspende dicho plazo cuando el contribuyente hubiere desocupado su domicilio fiscal, sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

En lo concerniente a la temporalidad de las defensas del contribuyente, podemos encontrar las relativas a la posibilidad que tienen los particulares de hacer valer las instancias administrativas de aclaración o de inconformidad durante la tramitación de los procedimientos administrativos respectivos[6].

Por ejemplo, el previsto en el Artículo 46, fracción IV, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que en la última acta parcial que al efecto se levante, se hará mención expresa de tal circunstancia, y entre esta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal; y cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de este, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Por lo que toca a los medios de defensa propiamente dichos, es decir, los recursos administrativos y el juicio contencioso administrativo, los particulares cuentan con el término de treinta días para interponer el recurso administrativo de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación; así como el diverso de inconformidad establecido en la Ley del Seguro Social y el Reglamento del Artículo 294 de dicha Ley, así como el juicio de nulidad que se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

---

[6] Martínez Rosaslanda, Sergio, "La instancia administrativa jurídica", *Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, núm. 23, 1994.

Conviene agregar que tratándose de las figuras de la confirmación ficta y la negativa ficta, la demanda puede interponerse a partir del día siguiente de su configuración, siempre que no se haya emitido una resolución expresa en relación con los recursos intentados.

También puede presentarse la demanda en cualquier momento, cuando se alegue tener conocimiento de la existencia de un acto administrativo definitivo impugnable a través del contencioso administrativo, cuyo contenido se desconoce, dado que el mismo no ha sido notificado legalmente, conforme a lo dispuesto en el Artículo 16 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

III. VALOR DE LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y DE LOS COMPROBANTES FISCALES CONTRA LA PRESUNCIÓN LEGAL DE INEXISTENCIA

En mi opinión, la contabilidad del contribuyente y los comprobantes fiscales constituyen pruebas documentales privadas las cuales, en su caso, deben valorarse según el prudente arbitrio del juzgador, en los términos previstos en el Artículo 46, fracción III de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo[7].

Sin embargo, la litis del juicio no versa sobre alguna irregularidad de la contabilidad ni de los comprobantes fiscales ofrecidos por el contribuyente para acreditar la materialidad de las operaciones objetadas, las referidas pruebas son ineficaces para demostrar una cuestión fáctica, como lo es la materialidad de las operaciones que amparan dichas pruebas.

Por tanto, la materialidad de las operaciones debe demostrarse con cualquiera de los medios de prueba encaminados a demostrar dicha materialidad, como lo permite el Artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, conforme al cual en el juicio respectivo son admisibles toda clase de pruebas, con excepción de las salvedades expresas a que alude dicho precepto.

---

[7] Peredo Garcia Villalobos y Maria Eugenia, *La Prueba Pericial en el juicio de nulidad, en el Recurso de Reclamación y en los Incidentes del Propio Juicio*. Tribunal Fiscal de la Federación, Cincuenta Años. México 1986.Tomo VI. Pp. 323 a 334.

En consecuencia, dado que la presunción de inexistencia de operaciones es de carácter *iuris tantum*, corresponde a la parte actora la carga de la prueba para desvirtuar lo anterior, así como para acreditar los hechos constitutivos de su acción, según deriva de los Artículos 69-B, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con lo dispuesto en el Artículo 68 del Código anteriormente mencionado, así como lo previsto en el Artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, aplicable supletoriamente en el juicio que se tramita ante este Tribunal.

En suma, desde nuestro punto de vista la presunción legal de inexistencia de operaciones no se desvirtúa con la contabilidad y los comprobantes fiscales de los contribuyentes.

IV. ¿LA TEMPORALIDAD ENTRE EL MOMENTO EN QUE SE EXPIDIERON LOS COMPROBANTES Y AQUEL EN QUE OCURRE LA VERIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTICULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN RESTRINGE LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES?

Conforme a mi criterio, como regla general, la temporalidad entre el momento en que se expidieron los comprobantes y la verificación del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no restringe la defensa de los contribuyentes.

En todo caso, corresponde a los contribuyentes, conforme a lo dispuesto en el Artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles acreditar de manera fehaciente que, dado el tiempo transcurrido entre los hechos arriba mencionados, no es posible material ni legalmente, acreditar la materialidad de las operaciones presumidas como inexistentes, así como acreditar, en el caso concreto, la realización de caso fortuito o fuerza mayor que hubiere incidido, por lo que toca al tiempo en que la caducidad se hubiere consumado.

V. OTROS TEMAS O ARGUMENTOS QUE SE ESTIMEN RELEVANTES

En relación con el enunciado anterior, estimo pertinente precisar que, conforme a lo dispuesto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se respeta el derecho humano a la defensa ante el actuar de la Administración Tributaria, dado que en los términos del propio precepto, en este caso su segundo párrafo, se confiere al contribuyente el derecho de manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinentes para demostrar dicha materialidad o la imposibilidad fáctica plenamente probada que lo exima, en un término de quince días.

En todo caso, me permito recordar dos situaciones que acontecían con la redacción original del precepto en cuestión.

En primer lugar, el plazo de cinco días, concedido a la autoridad para valorar las pruebas y defensas que se hayan hecho valer, así como para notificar la resolución respectiva, resultaba excesivamente breve. Lo anterior era así, en virtud de que la Administración Tributaria tiene que atender innumerables asuntos de su competencia, particularmente el que nos ocupa; tan es así que ante la imposibilidad material de valorar las pruebas ofrecidas por los contribuyentes y emitir la resolución respectiva, el legislador, inspirado en la doctrina administrativa, ha recogido en textos legales las figuras de la caducidad, la prescripción y, particularmente, la negativa ficta, sobre todo esta última. Por tanto, en ese momento procedía sugerir la ampliación de ese plazo de cinco días al de cuatro meses al menos, tal y como en la hipótesis prevenida en el Artículo 152, séptimo párrafo, de la Ley Aduanera.

El segundo aspecto a resaltar era la omisión de señalar consecuencia ante la ausencia de una respuesta expresa de la autoridad, como mencionar expresamente que se configuraba la resolución negativa ficta, prevista en el Artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

La materialidad desde la perspectiva del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Mariana Mureddu Gilabert

La materialidad desde la perspectiva del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Mariana MUREDDU GILABERT[1]

En el marco de la Convocatoria realizada por el Presidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa para participar en el Simposio de Magistrados 2019 con un trabajo relativo al tema "La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal", me permito llevar a cabo el análisis del tema de la caducidad de las facultades de la autoridad tributaria derivadas del procedimiento contenido el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2017.

Los principales argumentos que se hicieron valer eran que, la resolución impugnada era ilegal, pues fue emitida extemporáneamente de conformidad con lo que se establecía en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que argumentaba que, de acuerdo con el procedimiento establecido en el precepto legal antes aludido, una vez que la persona moral hubiera ofrecido pruebas para desvirtuar las imputaciones hechas por la autoridad demandada, la autoridad debería valorarlas y, en el término de cinco días emitir la resolución que en derecho correspondiera, sin embargo, en el caso concreto lo anterior no habría ocurrido de esa manera, sino que la autoridad había excedido por mucho ese plazo para emitir la resolución correspondiente.

En relación con el argumento anterior, la autoridad demandada sostuvo la legalidad y validez de la resolución impugnada, señalando que en todo momento se siguió el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la

[1] Magistrada de la Sala Especializada en Materia Ambiental y de Regulación.

Federación, aunado al hecho de que, el citado precepto legal establecía que la autoridad demandada tenía un plazo de cinco días para la valoración de pruebas, pero no así, para la emisión de la resolución correspondiente, de ahí que resultaba claro que la resolución controvertida se había emitido con estricto derecho.

La resolución motivo de nuestro comentario fue dictada en el mes de noviembre de 2017, y en ese momento la Sala consideró que los argumentos de la parte actora eran infundados, en virtud de que no existía sanción jurídica alguna por no emitir la resolución definitiva dentro del plazo previsto en el ordenamiento legal de referencia.

Del texto del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación[2], vigente en la época que se emitió la resolución que se comenta, se desprendía que cuando la au-

---

[2] Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.
En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.
Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este Artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.
Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.
Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este Artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su

toridad fiscal detectara que un contribuyente había estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes no fueran localizados, se presumiría la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. En tal supuesto se llevaría a cabo el procedimiento siguiente:

- Notificación por buzón tributario, a través de un oficio individual informando a cada contribuyente que se encontrara en dicha situación;
- Notificación a través del Portal del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que pudiera manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho conviniera y aportar la documentación e información que considerara pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos;
- Se notificaría al contribuyente para que en el término de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hubiera efectuado, manifestara lo que a su derecho conviniera y aportara la documentación e información que considerara pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlo;
- Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no debía exceder de cinco días, valoraría las pruebas y defensas que se hubieran hecho valer;
- Posteriormente, notificaría su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicaría un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración

---

situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.
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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hubieran desvirtuado los hechos que se les imputaron y, por tanto, se encontraban definitivamente en la situación a que se refería el primer párrafo del citado precepto legal;

- Transcurridos treinta días posteriores a dicha notificación, la autoridad publicaría un listado en el Diario Oficial de la Federación y en el Portal del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de operaciones inexistentes o simuladas;
- Los efectos de la publicación del listado eran considerar, en términos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no produjeron efecto fiscal alguno;
- Las personas físicas o morales que hubieran dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado, contarían con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparaban los citados comprobantes fiscales, o bien procederían en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración complementaria que correspondiera;
- Finalmente, en caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detectara que una persona física o moral no había acreditado la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigiera su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinaría el o los créditos fiscales que correspondieran. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarían como actos o contratos simulados, para efecto de los delitos previstos en el propio Código Fiscal de la Federación.

La Sala en aquel momento apreció que una vez fenecido el término de quince días para el ofrecimiento de pruebas, la autoridad fiscal contaba con el plazo de cinco días para valorar las pruebas y defensas que se hubieran hecho valer y posteriormente notificaría la resolución respectiva a través del buzón tributario y publi-

caría un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, sin que para efecto de emitir la resolución de referencia se estableciera un plazo específico.

Se consideró que el hecho de que la autoridad administrativa no notificara la resolución controvertida dentro del plazo de treinta días hábiles a aquel en que se hubiera aportado la información y documentación, o bien, se hubiera atendido el requerimiento contemplado en el Artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, no era motivo para que se estimara que en el procedimiento había operado la figura de la caducidad, pues para ello era necesario que dicha figura se hubiera previsto expresamente en el Código Fiscal de la Federación, para los casos del precepto 69-B, situación que no acontecía, de ahí que el argumento propuesto se desestimó por dos cuestiones lógico-jurídicas.

La primera de ellas obedeció, pues se consideró que la intención del legislador ordinario no fue crear la figura de la caducidad en los casos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, pues dicho procedimiento tiene como objeto verificar si los contribuyentes han actuado conforme a las disposiciones tributarias y en estricto apego a derecho.

El segundo aspecto por el cual se desestimó el argumento de la actora, fue debido a que las disposiciones jurídicas en que fundó su acción, revestían las características de ser normas imperfectas, por no establecer una sanción. Bajo ese contexto, se concluyó que, si la autoridad excedía el plazo concedido para emitir y notificar la resolución, ello no ocasionaba la ilegalidad del acto.

En este orden de ideas, se estimó que la notificación realizada fuera del término legalmente establecido, traía como consecuencia la posibilidad de ser convalidada de conformidad con lo establecido en el Artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, es decir, que la irregularidad de la notificación no traía aparejada la anulación del acto materia de esa diligencia.

Con motivo de la diversidad de criterios que respecto del tema se dieron en los Tribunales Colegiados, tanto de juicios de amparo, como de recursos de revisión, el tema escaló a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de una contradicción de tesis.

Derivado de lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el 22 de mayo de 2019 la contradicción de tesis 122/2019, emitió la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe:

> PRESUNCIÓN PREELIMINAR DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. QUEDA SIN EFECTOS CUANDO DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA ELLO NO SE NOTIFICA LA RESOLUCIÓN QUE LA CONFIRMA Y DECIDE EN DEFINITIVA SOBRE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (SISTEMA NORMATIVO VIGENTE EN 2016 Y 2017). El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación expresa límites objetivos en su configuración legislativa, dentro de los que se encuentra el límite temporal para la determinación en definitiva sobre la presunta inexistencia de operaciones de un contribuyente que emite comprobantes fiscales. Cuando la autoridad fiscal inicia el procedimiento y notifica a los contribuyentes emisores que se encuentran en una situación de presunción de inexistencia de operaciones, tal condición jurídica es de carácter preliminar, pues sólo permanece vigente y tiene eficacia plena hasta que se cumpla el plazo máximo para que, en su caso, se confirme, en definitiva. Por tanto, si la presunción preliminar de inexistencia de operaciones a favor de la autoridad se encuentra sujeta a un límite temporal de carácter perentorio, cuando transcurra el plazo sin que se hubiera confirmado en definitiva mediante resolución que así lo declare debe entenderse que han cesado sus efectos. En consecuencia, en aquellos supuestos en que la autoridad determine fuera del límite temporal que los contribuyentes se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y los particulares acudan a defender sus derechos por la vía contencioso administrativa, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá declarar su nulidad con fundamento en el artículo 51, fracción IV, en relación con el 52, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo[3].

[3] Tesis 2a./J. 94/2019, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Décima Época, Libro 68, t. II, julio de 2019, p. 939.

De acuerdo con lo sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia señalada, procede declarar la nulidad en el juicio contencioso administrativo, en aquellos casos en que la autoridad determine fuera del límite temporal establecido, que los contribuyentes se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo, del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2017, pues la presunción de inexistencia de operaciones a favor de la autoridad es preliminar y se encuentra sujeta a un límite temporal de carácter perentorio, por lo que, cuando transcurra el plazo sin que esta se hubiera confirmado en definitiva mediante resolución que así lo declare, debe entenderse que han cesado sus efectos.

En efecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación razonó que, de conformidad con el numeral 69-B del Código Fiscal de la Federación sometido a análisis, si bien existía un plazo en el cual la autoridad fiscal debía pronunciarse en relación a la materialidad de las operaciones que los comprobantes amparaban, también lo es que no se encontraba previsto en el ordenamiento legal, una consecuencia jurídica relativa a la omisión de hacerlo dentro del término fijado en relación a las probanzas ofrecidas por los contribuyentes.

Derivado de lo anterior, se puede concluir que el Máximo Tribunal del país, precisó cuál sería la consecuencia jurídica derivada de la omisión por parte de la autoridad fiscal, de no hacer pronunciamiento alguno dentro el límite temporal establecido en la propia norma, en relación a las pruebas aportadas por el contribuyente, a efecto de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones establecida en la propia disposición legal, con lo cual se le otorga plena seguridad jurídica al propio gobernado, respecto de una presunción que el ordenamiento legal de referencia establece a favor de la autoridad fiscal.

Al respecto debemos decir que, si bien, el criterio referido es en materia fiscal y el procedimiento del ordinal 69-B no es un procedimiento sancionador, tal cuestión va encaminada a establecer la necesidad de que exista una consecuencia jurídica ante el incumplimiento, por parte de la autoridad, de un plazo establecido por la ley. Queda claro que esa situación, en el caso del precepto que se analiza, ha quedado subsanada con motivo de la jurisprudencia antes señalada; y en la actualidad el precepto ya prevé en su séptimo párrafo que, si la autoridad no notifica la resolución co-

rrespondiente dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dieron origen a la presunción, es decir, hoy ya se encuentra debidamente establecida la consecuencia legal de que la autoridad fiscal no realice pronunciamiento en relación a las pruebas ofrecidas dentro del plazo establecido para hacer del conocimiento del contribuyente la resolución respectiva, generando con ello seguridad jurídica en su favor.

No obstante lo anterior, y habiendo quedado aclarado que el vicio del cual adolecía el precepto en análisis, en principio ha quedado subsanado, tanto por vía de jurisprudencia como por la reforma legal, considero relevante mencionar que el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre todo en la parte que refiere a la necesidad de otorgar seguridad jurídica a los gobernados, en cuanto a la temporalidad de la actuación de las autoridades y de las consecuencias que se deberían dar ante el incumplimiento de los plazos legales, debería hacerse extensivo a diversos procedimientos administrativos, en los que ante la falta de un plazo legal para que las autoridades emitan su resolución o concluyan el procedimiento, el Máximo Tribunal ha señalado que esto resulta violatorio de los principios de legalidad y seguridad jurídica, pues posibilita incurrir en arbitrariedades, así como en la prolongación indefinida de los procedimientos (caso específico de los seguidos ante los diversos órganos reguladores del país).

Lo anterior es así, puesto que casi en la mayoría de los procedimientos de sanción previstos en las diversas normas administrativas relativos a los órganos reguladores, el legislador fue omiso en establecer una plazo para concluir el procedimiento, así como precisar la consecuencia jurídica de no emitir la resolución correspondiente dentro de un plazo razonable, lo cual deja en incertidumbre jurídica a los gobernados, ya que se deja al arbitrio de las autoridades el momento en el cual se emitirá la resolución que concluya el procedimiento, por lo cual considero que el anterior pronunciamiento hecho por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe ser aplicado a estos procedimientos por identidad de razón.

Es entonces que, por medio de este trabajo se ha pretendido resaltar la necesidad de que los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el antes referido, se hagan extensivos y se apliquen por identidad de razón, en los

procedimientos en los que la legislación es omisa en establecer tanto un término, como una consecuencia para el caso de que las autoridades no cumplan con los límites temporales que la ley les establece para la conclusión del procedimiento, o bien, para la emisión de la resolución correspondiente.

Pues si tal como ocurría con el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (vigente hasta 2017), se dejaba en estado de inseguridad jurídica a los gobernados, y así fue considerado por el Máximo Tribunal, por lo que, a fin de cumplir con el contenido del Artículo 1o. constitucional, en ejercicio del control difuso y a fin de preservar el respeto a los derechos humanos, en concreto el seguridad jurídica, los juzgadores podemos considerar que se actualiza la misma situación en el caso de que una legislación no prevea un plazo o consecuencia jurídica para la actuación y/u omisión de la autoridad, en cuanto emitir la resolución correspondiente en el plazo previsto (en el caso de que lo hubiera) en los procedimientos administrativos antes referidos, y considerar la posibilidad de realizar un control difuso de la norma, e inaplicarla al particular, en aras de proteger los derechos de legalidad y seguridad jurídica.

Como se señaló con antelación, este criterio es acorde con los sustentados por el Máximo Tribunal, respecto de que ante la falta de plazo en leyes administrativas para que las autoridades emitan su resolución en el procedimiento administrativo sancionador correspondiente, estas violan los principios de legalidad y seguridad jurídica pues posibilita incurrir en arbitrariedades y en la prolongación indefinida del procedimiento[4].

En ese orden ideas, insisto, en que si bien el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no corresponde a la materia administrativa, sino a un caso específico en materia fiscal, puede servir como orientador que permita que los jueces en nuestra actividad cotidiana, protejamos los derechos de los gobernados ante la falta de precisión de las leyes administrativas, teniendo siempre en cuenta el contenido del Artículo 1o. constitucional, que nos obliga a observar los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

---

[4] Tesis 1a. XXII/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 39, t. I, febrero de 2017, p. 365.

MESA 2

Determinación de la inexistencia de operaciones dentro de los procedimientos de fiscalización diversos al previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

La materialidad desde la perspectiva del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación: Temporalidad de las atribuciones de la autoridad y de las defensas del contribuyente

Claudia Palacios Estrada

La materialidad desde la perspectiva del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación: Temporalidad de las atribuciones de la autoridad y de las defensas del contribuyente

Claudia PALACIOS ESTRADA[1]

I. INTRODUCCIÓN

Se estima que existe un trato diferenciado en el procedimiento instaurado con fundamento en el *Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF),* entre los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales (EFOS) y los contribuyentes que dan efectos tributarios a los mismos (EDOS); toda vez que, por cuanto a estos últimos, no se señala el plazo que tiene la autoridad para resolver y notificar respecto de la materialidad de las operaciones, cuando acudan ante ella (dentro del plazo de treinta días), a fin de acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes cuestionados, ni la consecuencia jurídica que se configura si la autoridad no emite la resolución definitiva dentro término con el que cuenta para cada procedimiento, lo cual no sucede respecto a los primeros quienes, actualmente, ya tienen la certeza jurídica de que: "*Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento*".

II. ANTECEDENTES

1.- El numeral en comento publicado en 2014, vigente hasta junio de 2018, no establecía plazos para las autoridades en cuanto a la emisión y notificación de la resolución definitiva a los procedimientos previstos en dicho Artículo, para acreditar la

[1] Magistrada Supernumeraria adscrita a la Segunda Sala Regional Metropolitana.

existencia de las operaciones amparadas con comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes (EFOS), ni para el caso de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a dichos comprobantes (EDOS).

2.- En la *Regla 1.5 de la RMF 2016* se subsanó dicha omisión, estableciendo que la autoridad contaba con un plazo de treinta días para emitir y notificar la resolución relativa al procedimiento instaurado, tanto al contribuyente que emitió comprobantes fiscales de los que se presume la inexistencia de las operaciones (EFOS), como para emitir la resolución en contra de los causantes que dieron efectos fiscales a los comprobantes emitidos a su favor (EDOS); sin embargo, no se previó ninguna consecuencia en caso de que la autoridad no emitiera la resolución en el plazo mencionado.

3.- Al respecto, mediante criterio aislado del Poder Judicial de la Federación (Tribunales Colegiados de Circuito), se estableció una consecuencia a la omisión de la autoridad fiscal de emitir y notificar la resolución definitiva, dentro del plazo de treinta días, en la tesis cuyo rubro es: "PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. SI LA AUTORIDAD FISCAL NO EMITE Y NOTIFICA LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN EL PROCEDIMIENTO RELATIVO, DENTRO DE LOS TREINTA DÍAS SIGUIENTES A AQUEL EN QUE EL CONTRIBUYENTE APORTÓ LA INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS QUE LO ORIGINARON, *PRECLUYE SU FACULTAD PARA HACERLO*"[2]. (Cursivas añadidas).

Tal criterio solamente se refería a los contribuyentes que expidieron los comprobantes fiscales con presunción de operaciones inexistentes (EFOS).

4.- El 25 de junio de 2018, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dio a conocer el Decreto por el que se reformó el Artículo 69-B del CFF (en vigor el 25 de julio de 2018); en el que se propuso, entre otras cosas, establecer de manera expresa un plazo cierto y suficiente de *cincuenta* días para que la autoridad valorara la información y documentación aportada por los contribuyentes que emitieron facturas

[2] Tesis XXX.3o.2 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 56, t. II, julio de 2018, p. 1581.

(EFOS) y de las que se presumió la inexistencia de las operaciones amparadas, así como para que emitiera y notificara la resolución definitiva a dicho procedimiento.

De conformidad con la exposición de motivos a dicha reforma, el referido plazo de cincuenta días encontró justificación, en principio, en el tiempo que la autoridad invierte para realizar una notificación por buzón tributario, respecto de cualquier actuación dentro del procedimiento (aproximadamente cinco días), así como en el hecho de que la autoridad fiscal tiene la obligación de analizar y valorar adecuadamente las pruebas y argumentos presentados por los contribuyentes para acreditar la realización de la actividad amparada en los comprobantes materia del procedimiento, por lo que requería de un plazo razonable a fin de que la resolución que emitiera se encontrara debidamente fundada y motivada, además de que la redacción anterior del precepto se prestó para diversas interpretaciones incorrectas por parte de los contribuyentes, que motivó la tramitación de medios de defensa ante los órganos jurisdiccionales.

Sin embargo, respecto de los contribuyentes que dieron consecuencias fiscales a los citados comprobantes fiscales (EDOS), no se estableció ninguna consecuencia a la omisión de emitir y notificar la resolución definitiva, en la que la autoridad valorara la información y documentación aportada para desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones.

III. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA

Con la finalidad de otorgar mayor certeza al contribuyente sujeto a dicho procedimiento que emitió facturas (EFOS), se modificó lo previsto en la primera parte del Artículo 69-B del CFF, acotando la actuación de la autoridad fiscal a un plazo de cincuenta días para emitir y notificar la resolución definitiva del procedimiento a los EFOS; además, en el antepenúltimo párrafo del numeral de mérito, se contempló la consecuencia jurídica en caso de que la autoridad no respetara dicho plazo, *quedando sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados que dieron origen al procedimiento.*

Por cuanto hace al procedimiento de los EDOS, solamente se encuentra previsto el plazo de treinta días en la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal,

publicada en diciembre de 2015, vigente a partir de 2016, sin embargo, a diferencia de los procedimientos relacionados con los EFOS, no se ha incluido dicho término en el Artículo 69-B comentado, y menos aún, la consecuencia en caso de omisión por parte de las autoridades fiscales de emitir y notificar la resolución definitiva.

Por su parte, el Poder Judicial de la Federación, en jurisprudencia sostenida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada el 5 de julio de 2019, tesis 2a./J.93/2019 (10ª.), nuestro máximo Tribunal resolvió, en cuanto al sistema normativo vigente en 2016 y 2017, esto es, previo a la reforma en comento, que la autoridad debía notificar a los contribuyentes (EFOS), en los treinta días posteriores a que: (i) hubiera transcurrido el plazo para aportar pruebas e información, sin que el contribuyente manifestara lo que a su derecho conviniera y sin que solicitara prórroga; (ii) se realice la entrega de la información o, en su caso; (iii) se desahogue el requerimiento de la autoridad o transcurra el plazo para ello sin que el particular lo hubiera desahogado.

Asimismo, se llegó a la conclusión de que pasado el plazo sin que se hubiese emitido y notificado la resolución definitiva al procedimiento, debe entenderse que la presunción preliminar de inexistencia de operaciones amparadas por los comprobantes fiscales en cuestión ha cesado en sus efectos, sin que la autoridad fiscal se encuentre impedida para ejercer sus facultades de comprobación. De la ejecutoria que dio lugar al citado criterio, se destaca lo siguiente:

> …
>
> 63. En consecuencia, nada justifica el hecho de que la autoridad se retrase en emitir una resolución, pues en realidad la presunción de inexistencia corre a su favor. Si las pruebas aportadas por el particular no son suficientes para desvirtuarla lo conducente es que se confirme la presunción definitiva, no sólo en función de la seguridad jurídica de los contribuyentes emisores; sino del contexto, importancia del procedimiento, su interés general y de la multiplicidad de relaciones jurídicas que dependen de ello.
>
> 64. Además, debe considerarse que desde la resolución del amparo directo en revisión 5049/2018, esta Segunda Sala concluyó que el contexto en el que se encuentra inmerso el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es

el de la importancia que tienen los comprobantes fiscales dentro de la relación jurídico-tributaria entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, pues son los medios a través de los cuales comprueban la realización de actividades y constituyen una herramienta de control para que se pueda verificar la autenticidad de la información presentada.

65. Por tanto, resulta claro que la presunción preliminar de inexistencia de operaciones a favor de la autoridad se encuentra vigente y sujeta a un límite temporal de carácter perentorio; por lo que transcurrido el plazo sin que se hubiera confirmado mediante la resolución definitiva que así lo declare, debe entenderse que la presunción respecto de los comprobantes fiscales que dio origen al procedimiento ha cesado sus efectos. Cuestión que, atendiendo a que no se trata de facultades de comprobación o sanción, no impide que la autoridad vuelva a iniciar el procedimiento.

66. Inclusive, a esta Segunda Sala le resulta ilustrativo destacar que producto de la reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veinticinco de junio de dos mil dieciocho, se explicita la consecuencia de no notificar la resolución definitiva del procedimiento de inexistencia de operaciones dentro del plazo previsto (en la norma vigente de cincuenta días): dejar sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados.(13) Aspecto que –dada la vigencia de la norma– no es vinculante para resolver la presente contradicción, sino simplemente orientador para efectos de la interpretación de la norma.

67. Así, esta Segunda Sala también considera pertinente señalar que no es posible considerar que dadas las particularidades de este procedimiento, se tenga por acreditada una negativa ficta con fundamento en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, que establece lo siguiente:

"Artículo 37. Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte...".

68. Lo anterior es así, pues en realidad la oportunidad que se le da al particular de desvirtuar la presunción forma parte de un procedimiento de oficio iniciado por la autoridad, sin que medie petición o promoción del contribuyente; donde además, el plazo es un límite temporal que sustenta la vigencia de la presunción preliminar de inexistencia de operaciones en tanto sea o no confirmada en definitiva, por lo que no

es posible considerar que el efecto de exceder el término sin que la autoridad se pronuncie en torno a la situación del contribuyente sea que el particular no desvirtuó la presunción.

69. Ahora bien, como se observó, la propia naturaleza especial del procedimiento con una presunción a favor de la autoridad sujeta a un límite temporal de carácter perentorio, da cuenta de que sí existe una consecuencia para el caso en que transcurra el plazo sin que medie una determinación definitiva sobre la situación jurídica de los contribuyentes, pues debe considerarse que la presunción preliminar ha cesado sus efectos. Aspecto que además, como se ha expuesto, recae sobre la existencia de la propia presunción preliminar, y no en estricto sentido sobre las facultades de la autoridad fiscal.

…

Tales razonamientos se estiman aplicables por analogía, tratándose de los EDOS, toda vez que el pronunciamiento que se espera de la autoridad, en cuanto a acreditar la existencia de las operaciones, forma parte del mismo procedimiento iniciado de oficio por ella, consecuentemente, es necesario que expresamente se fije en ley un plazo para que se resuelva al respecto y se determine que, en caso de que la autoridad no emita y notifique su resolución dentro de dicho plazo, la consecuencia sea que se deje sin efectos la presunción respecto de estos contribuyentes.

Lo anterior es así, toda vez que la última reforma al procedimiento en materia del precepto 69-B del CFF ha sido encaminada a otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes que emitieron las facturas sobre las cuales se presumen inexistentes las operaciones que amparan (EFOS), sin embargo, con relación a los contribuyentes que otorguen efectos tributarios a las mismas (EDOS), existe un vacío al no contemplar una consecuencia jurídica a la omisión de la autoridad de emitir la resolución definitiva al procedimiento seguido en contra de los segundos, como sí lo hace en contra de los EFOS, al señalar que quedaría sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados que dieron origen al procedimiento.

Por ello, se estima que en el caso concreto es aplicable, por analogía y mayoría de razón, el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que ha quedado precisado, en el sentido de que no es jurídicamente aceptable que se considere

se trata de una norma imperfecta, y que la autoridad debe constreñirse al plazo previsto en el Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que las autoridades fiscales cuentan con un plazo de cinco años para ejercer sus facultades de comprobación en contra de los contribuyentes, y que al no hacerlo, caducan sus facultades, perdiendo la oportunidad para actuar, toda vez que no estamos frente a un procedimiento sancionador ni de una facultad de comprobación por lo que, *"… resultaría contrario a la naturaleza de un procedimiento sumario ampliar su resolución a un plazo tan extenso y abiertamente desproporcionado como lo serían cinco años; en el caso no es posible aplicar tal precepto, pues no se actualiza el supuesto de un procedimiento de auditoría iniciado de oficio por la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas o imponer sanciones"*.

Tampoco es posible considerar que se pueda configurar una negativa ficta, como consecuencia del silencio de la autoridad, dadas las particularidades del procedimiento, toda vez que la presunción de inexistencia de las operaciones tiene específicas consecuencias para los contribuyentes que den efectos fiscales a los comprobantes cuestionados, que derivan de un procedimiento de oficio iniciado por la autoridad, donde el plazo debe ser un límite temporal que sustente la vigencia de la presunción de inexistencia de operaciones y la consecuencia del silencio administrativo debe operar en favor del contribuyente, para salvaguardar sus garantías de seguridad y certeza jurídica, toda vez que no existe en ese momento un ejercicio de facultades de comprobación o sanción que justifique la consecuencia jurídica de la determinación de créditos fiscales o la existencia de actos simulados prevista por el Artículo 69-B glosado.

IV. CONCLUSIÓN

A efecto de que salvaguardar los principios de equidad procesal y seguridad jurídica de los contribuyentes que dan efectos tributarios a los comprobantes fiscales de los cuales se presume la inexistencia de las operaciones que amparan (EDOS), en uso de una interpretación conforme amplia, con fundamento en el Artículo 1o. constitucional, al ser la más favorable a los particulares afectos, y ante la laguna legislativa que existe en el procedimiento llevado en contra de los EDOS, se consi-

dera que la consecuencia jurídica contemplada por el legislador en el antepenúltimo párrafo del ordinal 69-B del CFF, ante la omisión de que la autoridad emita la resolución definitiva dentro de los plazos previstos en la ley, en materia de *emisión* de comprobantes fiscales de los que se presume la inexistencia de operaciones (EFOS), debe ser aplicada por analogía al procedimiento instaurado en contra de las personas que dan efectos fiscales a dichos instrumentos (EDOS).

Esto es que, *si la autoridad no emite y notifica la resolución definitiva en el procedimiento señalado, dentro de los treinta* días siguientes a aquel en que el contribuyente aportó la información o documentación para desvirtuar los hechos que lo originaron, se extingue su facultad para hacerlo en ese procedimiento y queda sin efectos la presunción respecto de los comprobantes observados, por lo que ésta no podrá declarar inexistentes las operaciones.

Lo anterior, con independencia de que esa consecuencia jurídica no esté prevista expresamente en la ley, ya que ello no implica que la autoridad pueda actuar en cualquier tiempo, sino que debe atenderse al derecho fundamental de seguridad jurídica para declarar la preclusión, a fin de evitar que quede al arbitrio de aquella la terminación del procedimiento iniciado unilateralmente contra el particular y no afectar dicha prerrogativa con el incumplimiento de la autoridad.

¿La autoridad cuenta con atribuciones para cuestionar genéricamente la materialidad de las operaciones del contribuyente en los procedimientos de fiscalización?

Georgina Ponce Orozco

¿La autoridad cuenta con atribuciones para cuestionar genéricamente la materialidad de las operaciones del contribuyente en los procedimientos de fiscalización?

Georgina PONCE OROZCO[1]

I. INTRODUCCIÓN

A partir de la entrada en vigor del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) el pasado 1° de enero de 2014[2], los contribuyentes comenzaron a controvertir si para la declaración de inexistencia de operaciones, la autoridad debía ejercer el procedimiento previsto en el referido numeral, o bien, podía hacerlo en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Tal cuestión derivó en contradicción de criterios, tanto en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), como en el Poder Judicial de la Federación, sin embargo, hoy en día tal problemática fue delimitada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), por conducto de la Segunda Sala, quien al resolver la contradicción de tesis 405/2018, se pronunció en el sentido de que la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, puede válidamente corroborar la autenticidad de las operaciones.

Tal conclusión se puede advertir en la jurisprudencia de rubro: "*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*

[1] Magistrada de la Tercera Sala Regional de Occidente.

[2] DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, publicado el 9 de diciembre de 2013, Diario Oficial de la Federación (DOF).

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."[3], en la que el Alto Tribunal, definió que las autoridades fiscales, en uso de las facultades de comprobación previstas en el Artículo 42 del CFF pueden verificar la autenticidad de los actos o actividades realizados por el contribuyente[4].

En el mismo sentido, el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior de este Tribunal emitió la jurisprudencia VIII-J-SS-105, de rubro: "FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.- A TRAVÉS DE ESTAS PUEDE DETERMINARSE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES" [5]; en la que resolvió que 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 dado los efectos fiscales correctos.

Sin desviarnos del tema, es importante considerar que en la ejecutoria del amparo en revisión 3827/2017, la Primera Sala de la SCJN, determinó que el procedimiento del Artículo 69-B del CFF, es un acto de fiscalización y para ello expresa (fojas 45 y 52):

---

[3] Tesis 2a./J. 78/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 67, t. III, junio de 2019, p. 2186.

[4] Por ello, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA sustentó que en un crédito fiscal en el que se rechazan comprobantes fiscales, por presumirse operaciones simuladas, fincado en ejercicio de facultades de fiscalización distintas al procedimiento del Artículo 69-B, CFF, no se requiere fundarse en dicho precepto. La tesis se denomina: "OPERACIONES INEXISTENTES. LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DEL CRÉDITO FISCAL QUE DERIVA DE UNA VISITA DOMICILIARIA, NO REQUIERE DE LA FUNDAMENTACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN" (Tesis VIII-P-1aS-517, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año IV, núm. 31, febrero de 2019, p. 132).

[5] *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año IV, núm. 35, junio de 2019, p. 13.

> Es claro que el supuesto normativo previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, por su propia naturaleza, necesariamente *debe actualizarse en el ejercicio de facultades de comprobación,* ya que no hay otra manera en la que la autoridad fiscal pueda advertir que una persona, física o moral, ha estado expidiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes.
>
> Una vez destacado lo anterior, es necesario señalar que *el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece las facultades con que cuentan 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.
>
> …

Debe precisarse que el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, forma parte del Título III, denominado "De las facultades de las autoridades fiscales", integrado también por los Artículos 42 y 67 mencionados. Luego, si la figura de la caducidad está prevista en dicho Titulo, es inconcuso que es aplicable a la facultad de la autoridad fiscal vinculada con la revisión del uso indebido de comprobantes fiscales con que se relaciona aquel[6].

Sin embargo, el análisis que se aborda en el presente, versa en determinar a quién le corresponde la carga de la prueba sobre la existencia o inexistencia de las operaciones y, en su caso, cuáles son los elementos que se deben tener en consideración para concluir que las transacciones carecen de materialidad.

Lo anterior, dado que, tratándose del procedimiento previsto en el numeral 69-B del CFF, se prevé una presunción *iuris tantum*, en la que, si la autoridad detecta que los contribuyentes han estado emitiendo comprobantes sin *contar con los activos,*

[6] En sentido contrario, es de analizar la tesis de rubro: "ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU PROCEDIMIENTO NO CONSTITUYE UNA FACULTAD DE COMPROBACIÓN DE OBLIGACIONES FISCALES DE CONTRIBUYENTES" (Tesis VII-CASR-PA-89, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año III, núm. 29, diciembre de 2018, p. 329).

personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones detalladas en tales comprobantes, en cuyo caso, le corresponderá a dichos contribuyentes, acreditar que cuentan con los referidos elementos.

Es decir, tal procedimiento otorga certeza jurídica a los contribuyentes, respecto a cuál es el punto de partida para que la autoridad presuma que sus operaciones no existen, dándoles la oportunidad de realizar una defensa adecuada y desvirtuar dicha presunción.

Sin embargo, tratándose del ejercicio de facultades de comprobación, no existen criterios definidos que establezcan cómo se debe acreditar la materialidad o inexistencia de las operaciones de los contribuyentes.

Cabe precisar que el principio de presunción de legalidad que se confirió originariamente al acto administrativo, dentro del Artículo 68 del CFF y posteriormente, en el diverso 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), se ha extendido y evolucionado de manera que ha permitido a la autoridad fiscal, incluso, desconocer actos jurídicos debidamente registrados en la contabilidad de los contribuyentes, presumiendo la inexistencia de sus operaciones, sustentándose para ello en aspectos formales, sin atender a la cuestión de fondo, es decir, la sustancia económica que configuran las operaciones, desconociendo, *ipso facto*, su materialidad y por ende, sus efectos jurídicos, en detrimento de los derechos de los contribuyentes para efectuar el acreditamiento del impuesto respectivo y, en su caso, la devolución del mismo.

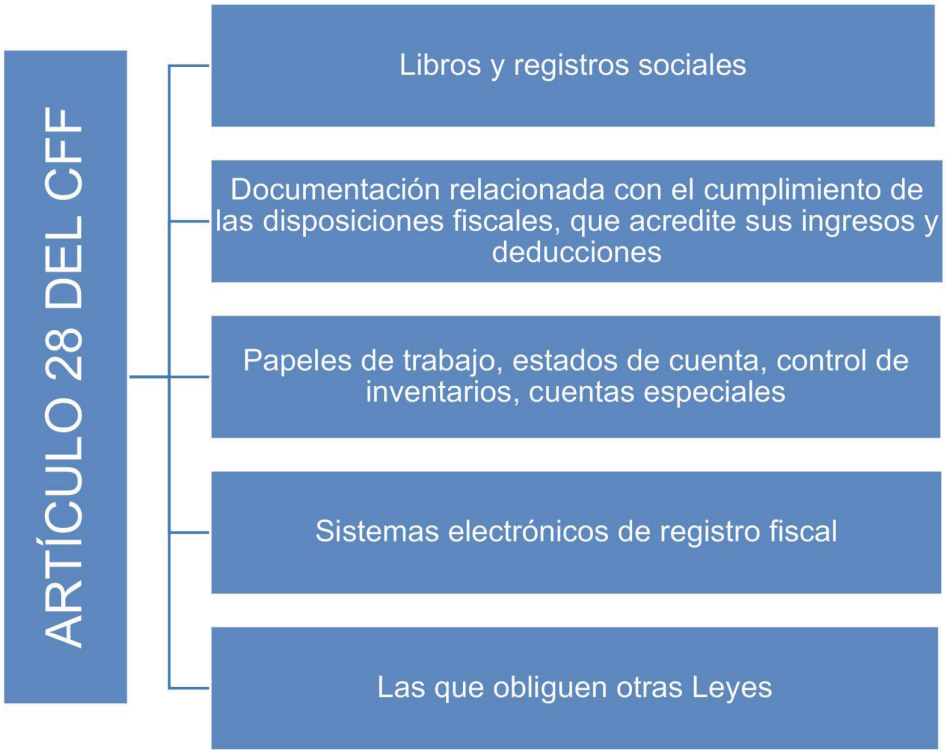
Tal problemática se justifica con el hecho de que actualmente, la mayoría de los juicios en materia fiscal que se ventilan ante el TFJA, ya sean créditos fiscales o solicitudes de devolución, derivan de la determinación de la autoridad fiscal, en el sentido de que las operaciones de los contribuyentes no existen, por lo que la finalidad del presente ensayo, es analizar *cuál es la base de la que debe partir la autoridad para determinar la inexistencia de las operaciones o, si es correcto que le traslade la carga de la prueba a los contribuyentes, para acreditar esa materialidad.*

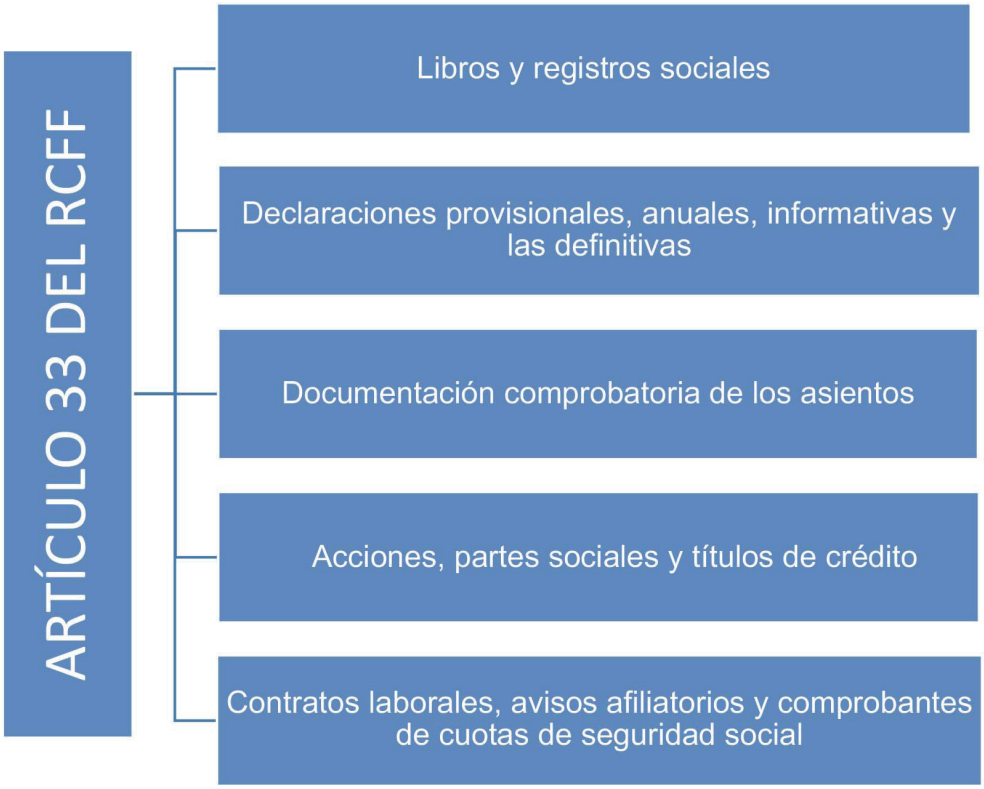
No se pasa por alto, que en la referida jurisprudencia 2a./J. 78/2019 (10a.), la Segunda Sala de la SCJN, haya determinado que "*si el contribuyente sujeto a las*

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", lo que hace pensar, que en todos los casos, les corresponde a los contribuyentes la carga probatoria de acreditar que las operaciones registradas en su contabilidad sí se realizaron; cuestión que no nos parece correcta, de ahí, la razón sustancial del presente análisis.

II. VALOR PROBATORIO DE LA CONTABILIDAD Y COMPROBANTES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES

Para dilucidar la problemática planteada, es necesario acotar cuáles son las obligaciones de los contribuyentes en relación a la contabilidad, para lo cual, deben precisarse los elementos que la componen, de conformidad con los Artículos 28 del CFF y 33 de su Reglamento:





Del análisis a los elementos que componen la contabilidad, se advierte que en la mayoría de los casos, se trata de documentales privadas, de conformidad con los Artículos 129 y 133 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC)[7], de aplicación supletoria a la legislación fiscal, las cuales únicamente prueban los hechos mencionados en ellas, en cuanto *sean contrarios a los intereses de su autor*, al tenor del diverso numeral 203 del CFPC, por lo que, en todo caso, la verdad de su contenido debe demostrarse con otras pruebas.

[7] Véanse los siguientes preceptos del CFPC, sobre el carácter de documentos públicos y privados, que indican:
Artículo 129.- Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones.
Artículo 133.- Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129.
Artículo 203.- El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.

Ahora bien, el hecho de que la contabilidad de los contribuyentes se componga de documentales privadas, que no tienen eficacia probatoria frente a terceros, ¿es suficiente para que, en el ejercicio de las facultades de comprobación, las autoridades fiscales les impongan la carga de acreditar la efectiva realización de sus operaciones?

La respuesta a esta interrogante en definitiva debe ser no; por una parte, porque el valor probatorio de la contabilidad de los contribuyentes no puede estar supeditado al carácter público o privado de las documentales que la componen, sino en razón de que los registros contables coincidan con la documentación comprobatoria, pues se insiste, la mayoría de los documentos que integran la contabilidad de los contribuyentes son de carácter privado.

Por otro lado, en razón de que el Artículo 63 del CFF, en su último párrafo, prevé que: "*Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso*".

Para abonar a lo anterior, cabe acotar que la Primera Sala de la SCJN, en la tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.)[8], 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. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. La referida tesis reza al tenor literal siguiente:

> COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES. 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. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que

[8] *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XX, t. I, mayo de 2013, p. 524.

> debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

Por otra parte, cabe precisar que la autodeterminación de las contribuciones prevista en el Artículo 6o. del CFF, parte del principio de buena fe, que se traduce en la presunción de que el contribuyente cumplió debidamente con sus obligaciones y que sus operaciones son ciertas.

Mismo principio de buena fe que, inclusive, se encuentra reconocido en el Artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFEDECON)[9] y del cual la Primera Sala de la SCJN, ya emitió pronunciamiento en jurisprudencia que se transcribe a continuación[10]:

---

[9] Su texto indica: "Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias".
Adicionalmente, el Artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo indica: "La actuación administrativa en el procedimiento se desarrollará con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe".

[10] Tesis 1a./J. 11/2012 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Libro X, t. I, julio de 2012, p. 478.

> OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. El citado precepto dispone que corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. *La autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias.* Ahora bien, la interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación pone de relieve que la referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad fiscal, como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria (énfasis añadido).

De lo hasta aquí analizado, podemos concluir que los comprobantes fiscales con los que los contribuyentes amparan sus deducciones o acreditamiento de impuestos, son aptos y suficientes para, en un principio, considerar que las operaciones que les dieron origen, sí se realizaron.

Por ello, como se señaló, en el ejercicio de las facultades de comprobación, correspondería a la autoridad la carga de la prueba para demostrar que las operaciones de los contribuyentes son simuladas o artificiosas, pues precisamente esa es la finalidad de las facultades de la autoridad; es decir "comprobar", el correcto cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, lo que no necesariamente debe limitarse a las de carácter formal sino sustanciales o de fondo, pues el propio numeral 6o. del CFF prevé que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, de ahí, que la autoridad pueda y deba verificar si efectivamente estas se realizaron.

Lo anterior fue abordado por la Segunda Sala de la SCJN, al resolver la contradicción de tesis 405/2018 que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 78/2019 (10a.), transcrita; en la que, en su ejecutoria, entre otras cuestiones, resolvió lo siguiente:

> 87. De tal suerte, *si durante el ejercicio de las facultades de comprobación,* el contribuyente, con el objeto de acreditar el cumplimiento de una obligación fiscal, exhibe diversos documentos, ello no implica que la autoridad hacendaria en automático admita la veracidad de los datos que contengan, menos aún que acceda a la pretensión del causante, puesto que *sólo a través del control que de tales documentos realice, puede tener la certeza de que no son apócrifos y que efectivamente acreditan el acatamiento de esa obligación, que es precisamente el objeto de la revisión.*(6)
> 88. En efecto, la valoración y, en su caso, *desestimación de la contabilidad y demás documentación exhibida por el contribuyente o terceros relacionados con él, son cuestiones propias de las facultades de comprobación que la autoridad fiscal puede llevar a cabo, puesto que el restarle eficacia y validez a tal documentación sólo trae consecuencias de* índole fiscal, en cuanto a la verificación del debido cumplimiento de las disposiciones en la materia, lo cual encuentra sustento en el artículo 42, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación.
> 89. En otras palabras, la sola exhibición de la contabilidad, documentación e información requerida por la autoridad hacendaria con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, no genera en automático la procedencia de las pretensiones del contribuyente, sino que está sujeta a la comprobación, en el plano fáctico, de las actividades u operaciones que soportan (énfasis añadido).

Como se ve, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que la desestimación de la contabilidad y demás documentación exhibida por el contribuyente o terceros relacionados con él, *son cuestiones propias de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal*, con lo cual, se justifica la afirmación en el sentido de que en los procedimientos de fiscalización, le corresponde a esta la carga de la prueba para demostrar que las operaciones de los contribuyentes carecen de materialidad, son simuladas o artificiosas[11].

[11] Cabe precisar que la materialidad o simulación de actos tienen consecuencias jurídicas distintas, inclusive el término "materialidad" no se encuentra previsto en ninguna legislación fiscal ni de Derecho común, sin embargo, dado que la autoridad utiliza dichos términos indistinta-

Asimismo, la propia Primera Sala de la SCJN, emitió la tesis 1a. XLVII/2009[12], en la que resolvió que cuando se alegue que una determinada operación no revela la intención de realizar una inversión real, sino que tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente, *la parte que propone tal argumento debe aportar los elementos que acrediten la ausencia de sustancia jurídica*[13], lo que abona al criterio aquí propuesto. La referida tesis textualmente señala:

> "CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE. Las operaciones no prohibidas legalmente que lleven a cabo los contribuyentes -entre ellas, las inversiones en acciones- cuentan con presunción de licitud, si en ello coincide el que no se presentan como ajenas a la práctica comercial ordinaria. Por tanto, cuando se alegue que una determinada operación no revela la intención de realizar una inversión real, sino que tiene un propósito especulativo que

mente, en el presente ensayo se les otorgará la misma acepción, es decir, que las operaciones no se realizaron, pues las autoridades fiscales utilizan tales términos de manera indistinta en sus determinaciones, debiendo precisar nuevamente, que dichos términos tienen consecuencias jurídicas distintas.

[12] *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 577.

[13] Recordemos que para el año 2014, se pretendió incorporar al Artículo 5o. del CFF, la doctrina judicial de la "Prevalencia de la sustancia sobre la forma" por el Ejecutivo Federal al presentar las INICIATIVAS DE DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS Y DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. En esta Iniciativa, el Ejecutivo Federal justificaba su incorporación al expresar que: *"podemos destacar la existencia de una doctrina judicial denominada "Prevalencia de la sustancia sobre la forma", que postula, "que los tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción –así como tampoco se encuentran obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida–, si dicho aspecto de la operación no coincide con la realidad económica objetiva, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción"*. *Gaceta Parlamentaria Número 3857-C,* domingo 8 de septiembre de 2013, año XVI, LXII Legislatura, Cámara de Diputados, p. LXXIV. La referida Iniciativa fue rechazada por el Legislador Federal al determinar que: *"no es pertinente la modificación que se propone, pues la autoridad cuenta con los elementos jurídicos para analizar no sólo la forma, sino el fondo de los actos y operaciones a las que los contribuyentes atribuyan efectos fiscales, así como para resolver en consecuencia"*. Declaratoria de Publicidad de Dictámenes, De la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, LXII Legislatura, Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria 3885-III*, del martes 15 de octubre de 2013.

únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente, la parte que propone tal argumento debe aportar los elementos que acrediten la ausencia de sustancia jurídica. Así, para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, debe argumentarse, por ejemplo, atendiendo a si: la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; existe una razón de negocios para la realización de la operación; al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien, la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control. Todo lo anterior, sin dejar de reconocer que el tema aludido resulta de particular complejidad, por lo que las cuestiones propuestas como elementos para la valoración de cada caso no son más que una aproximación que no pretende ser la guía rectora definitiva de los juicios que versen sobre el carácter artificioso o abusivo de una operación, o sobre su plena validez.

III. CARGA DE LA PRUEBA

Como se definió, tratándose del ejercicio de facultades de comprobación, le corresponde a la autoridad la carga de la prueba de acreditar que las operaciones de los contribuyentes no se realizaron o son simuladas, lo que es acorde al aforismo jurídico que señala, "el que afirma un hecho está obligado a probarlo"; es decir, si la autoridad afirma que un hecho o acto jurídico, en el que los contribuyentes sustentan una deducción o acreditamiento, *no se realizó*, luego, le corresponde a esta demostrarlo.

Bajo esta perspectiva, se podría considerar que tal afirmación contraviene el *principio lógico de la prueba*, aplicable en los casos en que debe dilucidarse a quién corresponde la carga probatoria cuando existen dos hipótesis: una positiva y otra negativa y en atención a este principio, por la facilidad que existe en demostrar la afirmación positiva, queda a cargo de quien la formula y libera de ese peso al que expone una negación, por la dificultad para demostrarla. Así, el principio lógico tiene su fundamento en que los enunciados positivos son de más facilidad demostración, pues es admisible acreditarlos con pruebas directas e indirectas; en tanto que un aserto negativo solo puede justificarse con pruebas indirectas; conforme a

ello, podría considerarse que es más fácil que los contribuyentes acrediten un hecho positivo, como lo es, que sus operaciones sí se realizaron, a que las autoridades fiscales demuestren lo contrario.

Sin embargo, como se justificó, tal carga probatoria deriva de que los contribuyentes gozan de la presunción de buena fe, además de la presunción de certeza de los comprobantes fiscales, de ahí, se estime que efectivamente le corresponde la carga de la prueba a la autoridad.

Asimismo, debe tenerse en consideración que el principio lógico de la prueba se encuentra subordinado al diverso ontológico, cuya premisa es que "lo ordinario se presuma y lo extraordinario se prueba"; por ende, si un contribuyente, ordinariamente está realizando operaciones y cumpliendo con sus obligaciones, debe presumirse que los actos y hechos jurídicos son ciertos y, en consecuencia, la autoridad debe acreditar lo contrario.

Los referidos principios lógico y ontológico de la prueba fueron analizados por la Primera Sala de la SCJN, en la tesis 1a. CCCXCVI/2014 (10a.)[14], que textualmente señala:

> CARGA DE LA PRUEBA. SU DISTRIBUCIÓN A PARTIR DE LOS PRINCIPIOS LÓGICO Y ONTOLÓGICO. El sistema probatorio dispuesto en el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal acoge los principios lógico y ontológico que la teoría establece en torno a la dinámica de la carga de la prueba, cuyos entendimiento y aplicación facilitan la tarea del juzgador, pues permite conocer de qué forma se desplazan dichas cargas, en función de las posiciones que van tomando las partes de acuerdo a las aseveraciones que formulan durante el juicio. Ahora bien, el principio ontológico parte de la siguiente premisa: lo ordinario se presume, lo extraordinario se prueba, y se funda, en que el enunciado que trata sobre lo ordinario se presenta, desde luego, por sí mismo, con un elemento de prueba que se apoya en la experiencia común; en tanto que el aserto que versa sobre lo extraordinario se manifiesta, por el contrario, destituido de todo principio de prueba; así, tener ese sustento o carecer de él, es lo que provoca que la carga de la prueba se desplace

[14] Visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 12, t. I, noviembre de 2014, p. 706.

> hacia la parte que formula enunciados sobre hechos extraordinarios, cuando la oposición expresada por su contraria la constituye una aseveración sobre un acontecimiento ordinario. Por su parte, en subordinación al principio ontológico, se encuentra el lógico, aplicable en los casos en que debe dilucidarse a quién corresponde la carga probatoria cuando existen dos asertos: uno positivo y otro negativo; y en atención a este principio, por la facilidad que existe en demostrar el aserto positivo, éste queda a cargo de quien lo formula y libera de ese peso al que expone una negación, por la dificultad para demostrarla. Así, el principio lógico tiene su fundamento en que en los enunciados positivos hay más facilidad en su demostración, pues es admisible acreditarlos con pruebas directas e indirectas; en tanto que un aserto negativo sólo puede justificarse con pruebas indirectas; asimismo, el principio en cuestión toma en cuenta las verdaderas negaciones (las sustanciales) y no aquellas que sólo tienen de negativo la forma en que se expone el aserto (negaciones formales). De ahí que, para establecer la distribución de la carga probatoria, debe considerarse también si el contenido de la negación es concreto (por ejemplo, "no soy la persona que intervino en el acto jurídico") o indefinido (verbigracia, "nunca he estado en cierto lugar") pues en el primer caso, la dificultad de la prueba deriva de una negación de imposible demostración, que traslada la carga de la prueba a la parte que afirma la identidad; mientras que la segunda es una negación sustancial, cuya dificultad probatoria proviene, no de la forma negativa, sino de la indefinición de su contenido, en cuyo caso corresponde a quien sostiene lo contrario (que el sujeto sí estuvo en cierto lugar en determinada fecha) demostrar su aserto, ante la indefinición de la negación formulada. Finalmente, en el caso de las afirmaciones indeterminadas, si bien se presenta un inconveniente similar, existe una distinción, pues en éstas se advierte un elemento positivo, susceptible de probarse, que permite presumir otro de igual naturaleza.

Ahora bien, como se señaló, es cierto que conforme el principio lógico de la prueba, un hecho negativo es más difícil de probar que uno positivo, sin embargo, ello no quiere decir que sean imposibles, sino simplemente que requerirán de medios indirectos de prueba, para lo cual, la autoridad está perfectamente facultada, pues dentro de sus atribuciones, tiene la de realizar compulsas, las cuales son la facultad de comprobación por excelencia para acreditar que una operación entre dos o más personas no se realizó, además que, en todo caso, puede hacer uso de las presunciones.

IV. LAS COMPULSAS

Una de las formas en que se manifiestan las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, es la aplicación de un método práctico de revisión y prueba de los informes y documentos que exhiben los contribuyentes, consistente en cotejarlos contra los informes y documentos que obtiene de otras fuentes, principalmente de terceros.

La compulsa significa literalmente comparación o cotejo, y por ello en materia fiscal es un método indirecto de revisión cuyo objetivo fundamental es obtener certeza sobre la veracidad de la información y la autenticidad de los documentos que exhibe el auditado, razones por las cuales constituye una herramienta valiosa para la autoridad revisora en la comprobación de los ingresos, actos, actividades o activos por los cuales el revisado está obligado al pago de contribuciones.

Así, para comprobar que una operación es inexistente, la facultad de fiscalización por excelencia sería una compulsa, pues al través de esta, la autoridad fiscal puede confrontar la información y documentación proporcionada por las partes que participaron en un acto jurídico determinado y, en su caso, concluir su inexistencia.

Sobre el tema, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, emitió la jurisprudencia VIII-J-2aS-62[15], que señala:

> 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

[15] *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año IV, núm. 31, febrero de 2019, p. 31.

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).

Ahora, el problema de las compulsas sobreviene cuando dos o más contribuyentes se ponen de acuerdo para simular un acto jurídico a efecto de obtener un beneficio indebido a costa del fisco federal, aun cuando este no se haya realizado, en cuyo caso, no obstante la autoridad realice un cruce de información entre la proporcionada por las partes, no podría detectar alguna irregularidad, en virtud de que estuvieron de acuerdo en simular la operación.

Por lo anterior, la autoridad fiscal no solo cuenta con las compulsas para determinar la inexistencia de las operaciones, sino también, con el uso de las presunciones.

V. LAS PRESUNCIONES

Las presunciones son un medio de prueba previsto en el Artículo 93, fracción VIII del CFPC, las cuales de conformidad con los diversos 190 y 191 de la misma Codificación[16] se dividen en legales y humanas.

[16] Los referidos preceptos señalan:
ARTICULO 93.- La ley reconoce como medios de prueba:
…
VIII.- Las presunciones.
ARTICULO 190.- Las presunciones son:
I.- Las que establece expresamente la ley, y
II.- Las que se deducen de hechos comprobados.
ARTICULO 191.- Las presunciones, sean legales o humanas, admiten prueba en contrario, salvo cuando, para las primeras, exista prohibición expresa de la ley.

Las primeras, son aquellas cuyo origen y consecuencia están expresamente previstas en la ley, es decir, es el propio ordenamiento legal el que establece que a una determinada causa le sucede una consecuencia lógica; por ejemplo, las presunciones de ingresos previstas en el Artículo 59, fracción III del CFF.

Por otra parte, las presunciones humanas, son razonamientos lógicos que se hacen a partir de un hecho conocido, para determinar otro desconocido, es decir, el hecho sobre el que se construye la presunción, debe estar debidamente probado, mientras que el que se pretende demostrar, debe ser una consecuencia lógica de aquel, pues en caso contrario, la presunción no sería válida.

Ahora bien, las presunciones fiscales al igual que en las del Derecho y, específicamente en el ámbito procesal, son figuras mediante las cuales, por medio de una operación lógica, a través de un hecho conocido se deduce uno desconocido y, como lo sustentó la Segunda de la SCJN, en la tesis 2a. XXX/2009, que adelante se transcribe, se encuentran justificadas en el ámbito tributario, esencialmente por dos razones; la primera, porque la autoridad fiscal se encuentra enmarcada por el principio de ajenidad, es decir, que por lo escaso de los recursos con los que cuenta y ante la magnitud del campo fiscal al que se enfrenta, solo despliega su actividad en delimitados casos, por lo cual, únicamente interviene a través de actos de fiscalización en supuestos selectivos –principio de selectividad de la administración tributaria–. Ello se debe a que la determinación de los impuestos es efectuada en primera instancia por el contribuyente (autoliquidación) de conformidad con el tercer párrafo del Artículo 6o. del CFF.

Por otro lado, tenemos que las presunciones también se prevén para combatir la evasión fiscal pues, como quedó señalado, la autoridad únicamente desarrolla sus facultades de comprobación en determinados casos, por lo cual, los sujetos pasivos tienen múltiples posibilidades de evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, realizando conductas de simulación absoluta, relativa o fraude a la ley.

De tal manera, las presunciones fiscales, a diferencia de las del Derecho en general, se realizan bajo el marco de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, puesto que no se concretaron en todos los casos de los contribuyen-

tes por el simple hecho de ubicarse en la hipótesis normativa de hecho, sino que es necesario que la autoridad la determine.

Lo referido se evidencia con la existencia del principio de selectividad, de tal forma que una presunción fiscal solo se podrá determinar en el momento en que la autoridad observe que se actualiza la hipótesis de la norma dentro del caso selectivo que esta se encuentre verificando.

Lo anterior, en el entendido de que las presunciones fiscales constituyen herramientas que el legislador brinda a la autoridad, para que esta pueda tener por probados hechos que de otra manera pudieran haber concluido en un fraude fiscal, esto es, que ante la dificultad práctica de probar la realidad fáctica que se pretende gravar, se recurre a presunciones favorables a la autoridad administrativa para que ella no tenga dificultad en la carga de la prueba, en situaciones en las que el legislador observa que posiblemente pudieran burlar el gravamen.

En relación con el tema, debemos tomar en cuenta, que la mayoría de las presunciones contenidas en las disposiciones fiscales son *iuris tantum*, no *iure et iure*, es decir, admiten prueba en contrario, por ello una vez que el contribuyente aporta prueba en el procedimiento de fiscalización, queda desvirtuada la presunción y corresponderá a la autoridad confirmar la validez de los medios probatorios aportados.

Tratándose de la situación, por ejemplo, en que el contribuyente aporta pruebas a fin de desvirtuar la presunción del Artículo 69-B del CFF, en la jurisprudencia VIII-J-SS-93, el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA estableció:

> … si el contribuyente realiza manifestaciones y aporta pruebas a fin de acreditar que cuenta con los elementos mencionados, directa o indirectamente, entonces la autoridad fiscal se encuentra obligada a exponer las consideraciones que la llevan a determinar que las manifestaciones y las pruebas aportadas, no son suficientes para desvirtuar los hechos que en un principio presumió; es decir, debe razonar porqué el contribuyente no acreditó que cuenta con los activos, personal o infraestructura o capacidad material directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, pues solo así podrá considerarse que se encuentra debidamente motivada la resolución correspondiente; empero, si el contribuyente omite realizar manifestaciones y exhibir pruebas, resulta legal que la

> autoridad utilice las mismas consideraciones que expuso en el oficio a través del cual le notificó que se encontraba en el supuesto previsto en el primer párrafo, del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, para motivar la resolución a través de la cual determina que en razón de no haber desvirtuado la presunción formulada, se encuentra definitivamente en ese supuesto de inexistencia de operaciones amparadas con los comprobantes cuestionados; toda vez que, de conformidad con lo previsto en el artículo 218, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la materia fiscal federal, las presunciones legales que admiten prueba en contrario, tienen pleno valor probatorio, mientras no sean destruidas (PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA QUE EL CONTRIBUYENTE SE ENCUENTRA DEFINITIVAMENTE EN EL SUPUESTO PREVISTO EN EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO NO REALIZA MANIFESTACIONES NI APORTA PRUEBAS)[17].

De todo lo dilucidado, se puede concluir que las presunciones fiscales sirven a la autoridad fiscal dentro de sus facultades de comprobación para reconstruir hechos que son difíciles de probar, lo que facilita su investigación y el control de los hechos imponibles, de tal manera, como quedó referido, derivan en un instrumento que le facilita la corrección y represión de conductas defraudadoras.

La anunciada tesis 2a. XXX/2009[18], de la que se desprende el anterior criterio, lleva por rubro y texto el siguiente:

> PRESUNCIONES SOBRE EL INCREMENTO DEL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE. SUS ALCANCES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA. Las presunciones legales son frecuentes en el ámbito tributario en virtud de que se anticipan a las posibles conductas fraudulentas de los sujetos obligados y parten de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad fiscal creándose así una verdad jurídica distinta a la real, siendo su fundamento el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que autoriza al legislador para que dentro de un sistema tributario justo adopte

[17] Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo publicada en la *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año IV, núm. 33, abril de 2019, p. 101.

[18] *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 730.

> las medidas para lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en el entendido que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el presumido, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro. Si esta elemental regla de deducción lógica no se respeta en la norma de presunción, o haciéndolo, el proceso deductivo es incoherente, se habrá provocado indefensión al contribuyente por señalarse un supuesto jurídico poco probable, absurdo, irracional o imposible de plantear, cuya presunción mal trazada producirá su inconstitucionalidad por ser incompatible con los postulados de equidad y proporcionalidad, a pesar de que sea un instrumento que en apariencia trata de reprimir el fraude a la ley tributaria. Así, la inconstitucionalidad puede sobrevenir por no responder a criterios de equidad o capacidad contributiva, que en parte conforman la idea de justicia en el ámbito tributario, pues una mala o deficiente estructura de la presunción legal provocaría que se creara en lugar de una verdad jurídica aceptable, una ficción jurídica imposible de rebatir y sin trascendencia para constituir el hecho imponible.

En este punto, se presenta una nueva problemática que podría dar pie a un análisis más profundo y que se trata del punto neurálgico de este ensayo, el cual consiste precisamente en determinar *cuál es el punto de partida, o el hecho que se debe comprobar para la construcción de una presunción legal*, a efecto de concluir la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes.

Y se dice que es el punto fundamental, toda vez que, en la práctica, se ha advertido como constante, que la autoridad fiscal basa la inexistencia de operaciones en una falacia, dado que no existe una consecuencia lógica entre el hecho probado y la inexistencia o simulación de operaciones.

En una gran cantidad de juicios, hemos advertido que los principales motivos por los que la autoridad determina que las operaciones no existen, son los siguientes:

1. Los proveedores o prestadores de servicios de los contribuyentes:
   a) Se encuentran "no localizados";
   b) Presentaron sus declaraciones en ceros o no las presentaron;
   c) No declararon activos ni trabajadores.

2. Los contratos celebrados por los contribuyentes son documentales privadas que carecen de fecha cierta.

3. No se acreditó que las personas que prestaron el/los servicio(s), estuvieran capacitadas para ello.

4. Los contribuyentes no llevan controles de inventarios.

Sin embargo, el razonamiento que realiza la autoridad es una falacia, pues el hecho de que se actualice cualquiera de las hipótesis enunciadas, no tiene como consecuencia lógica que las operaciones de los contribuyentes sean inexistentes, por lo que la presunción construida sobre esas premisas, resultan falsas.

Cabe precisar que, respecto de los supuestos señalados en el primer numeral, específicamente en el inciso *a)*, la Segunda Sala de la SCJN, ya emitió pronunciamiento, pues al resolver la contradicción de tesis 535/2012, consideró, en esencia, lo siguiente:

- La falta de aviso de cambio de domicilio fiscal de quien expide comprobantes fiscales, por sí misma considerada, no trae como consecuencia que el comprobante sea nulo o carezca de valor probatorio, pues esa sanción no está prevista en los Artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.
- De estimar la autoridad hacendaria, que los comprobantes fiscales exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, entonces, puede requerir toda la información atendiendo a dicha transacción en particular y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente, en atención a las situaciones fácticas de cada asunto.

Con base en el razonamiento expuesto en la contradicción de tesis invocada, se puede concluir que cualquier inconsistencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los terceros que expidieron las facturas, no puede tener como consecuencia que las operaciones de los contribuyentes sean inexistentes, al no establecerse así en ningún precepto legal, ni ser una consecuencia lógica de dicha conducta. La referida contradicción, dio origen a la jurisprudencia, 2ª./J. 87/2013 (10a.)[19], cuyo rubro y texto rezan al tenor siguiente:

[19] *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXII, t. 1, julio de 2013, p. 717.

COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)]. Una nueva reflexión lleva a esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a apartarse del criterio contenido en la tesis referida y a considerar que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, *no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior es así, en razón de que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica.* Cabe destacar que la conclusión anterior no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir la información necesaria y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento, sin perjuicio de que existan otras razones por las que no se deba acceder a aquélla.

Por otra parte, como se señaló, no se puede obligar a que los contribuyentes integren su contabilidad con documentales públicas y de fecha cierta, pues por su naturaleza propia, es lógico que se integre por documentos privados, sin que ello derive en que sus operaciones sean inexistentes, al no ser una consecuencia lógica de los documentos privados.

Lo anterior se reitera, cuando los contribuyentes son omisos en llevar un control de inventarios, ya que no existe dispositivo legal que establezca que la consecuencia de dicha omisión, sea la inexistencia de las operaciones, ni aún se puede llegar a esa conclusión, por no ser un efecto lógico del hecho demostrado; máxime si se tiene en consideración que el Artículo 55, fracción IV del CFF[20] prevé la conse-

[20] El referido dispositivo en lo aplicable expresa:
Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:
…

cuencia legal de la omisión de llevar los controles de inventarios, siendo esta, que las autoridades fiscales puedan determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes.

Cabe precisar que las hipótesis anteriores solo constituyen algunos ejemplos que se han advertido al momento de resolver los juicios, por lo que podría haber infinidad de supuestos en los que la autoridad sustenta su presunción, siendo importante advertir si el hecho probado por la fiscalizadora tiene como consecuencia lógica, que las operaciones sean inexistentes, pues únicamente así podría construir debidamente la presunción en la que se sustenta su determinación.

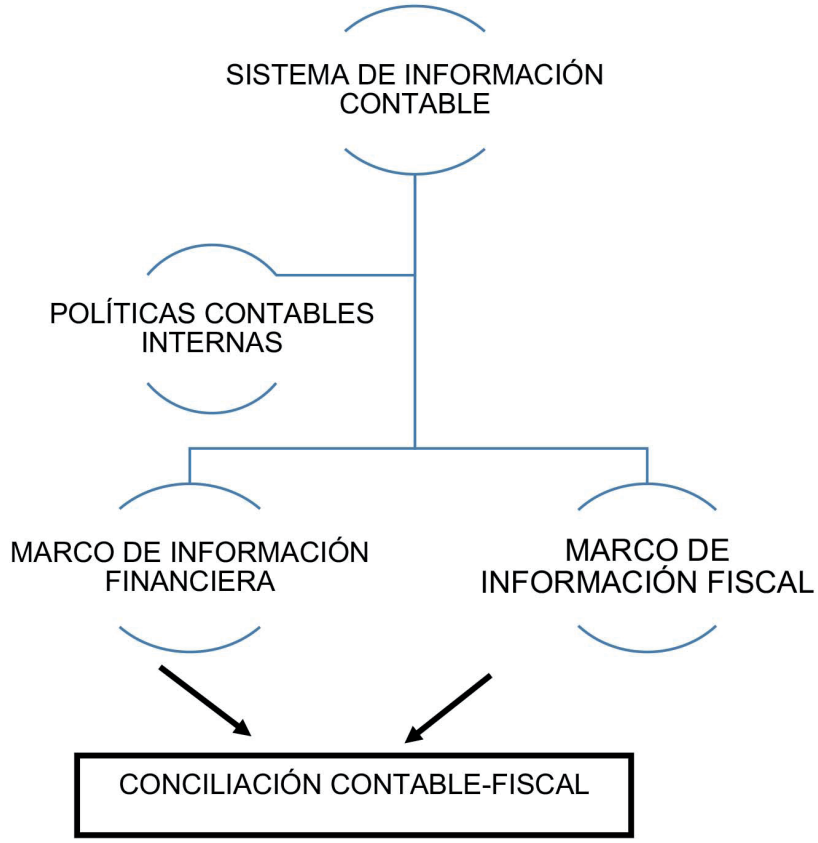
En ese tenor, es de vital importancia definir o al menos intentar hacerlo, cuáles serían los elementos idóneos que la autoridad debe acreditar, para construir su presunción en el sentido de que las operaciones de los contribuyentes no existen o son simuladas; para lo cual, se propone que, al revisar la contabilidad de los contribuyentes, la autoridad analice todo el sistema de información contable y no limitarse al ámbito fiscal.

VI. SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE

El propósito básico del sistema de información contable de una empresa es proveer información útil acerca de una entidad económica, para facilitar la toma de decisiones de sus diferentes usuarios, tales como, accionistas, acreedores, inversionistas, administradores o las mismas autoridades fiscales.

En ese sentido, dicho sistema no solo revela la información fiscal de la empresa, sino también la financiera, de acuerdo a sus propias políticas internas, de ahí, resulta relevante que la autoridad analice el sistema en su conjunto, al momento fiscalizar a los contribuyentes, pues si bien pudieran realizar prácticas indebidas para erosionar su base gravable y contribuir en una cantidad menor a la que les correspondería, lo cierto es la información financiera podría revelar con mayor exactitud la veracidad de las operaciones. En síntesis, el sistema de información contable se aprecia del siguiente diagrama:

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.



Elementos que, en su conjunto, revelarían todo el funcionamiento de una organización económica, tanto en materia financiera como fiscal, los cuales, para mayor claridad, se explican a continuación.

VII. POLÍTICAS CONTABLES INTERNAS

Una política contable es un conjunto de principios, reglas y procedimientos específicos que son adoptados por una empresa para preparar y realizar los estados o documentos contables.

Dicha política se establece por la propia empresa, es decir, no existe ningún precepto legal o norma interna que la obligue a seguir algún lineamiento en específico, sin embargo, es necesario que tengan una política establecida, pues esta regirá para el registro y revelación de todas sus operaciones en la contabilidad, tanto para efectos fiscales como financieros.

La Norma Internacional Contable 8 (NIC 8) define a las políticas contables como "*los principios específicos, bases, acuerdos reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.*"

A manera de ejemplo, se podría decir que, una cuenta por cobrar tiene la misma naturaleza financiera como fiscal, independientemente de la política contable que lleve la empresa. Sin embargo, para determinar cuándo esa cuenta se vuelve incobrable, cuyos efectos serían distintos para las materias financiera y fiscal, entonces sí, habrá que analizar cuál es la política de la empresa en ese sentido.

VIII. MARCO CONCEPTUAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Es un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados, agrupados en un orden lógico deductivo, destinado a servir como sustento racional para la solución de los problemas que surgen en la práctica contable. Los objetivos son los siguientes:

a) Permitir un mayor entendimiento acerca de la naturaleza, función y limitaciones de la información financiera;

b) Constituir un marco de referencia para aclarar o sustentar tratamientos contables; y

c) Proporcionar una terminología y un punto de referencia común entre los usuarios generales de la información financiera, promoviendo una mejor comunicación entre ellos.

Sobre este punto cabe destacar que las empresas o entidades económicas no tienen completa libertad para determinar su marco conceptual de información financiera, puesto que el objetivo o finalidad de este, es la preparación de estados financieros que puedan ser interpretados por usuarios externos, es decir, proporcionar información financiera que sea útil a los inversionistas, prestamistas y otros interesados, para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan a comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda, así como proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito.

Por ello, las empresas deben optar por un marco reconocido nacional o internacionalmente (según las características específicas de cada entidad) y es aquí donde surgen las Normas de Información Financiera (NIF), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), o los Principios Estadounidenses de Contabilidad (USGAAP por sus siglas en inglés).

Cabe destacar que con la entrada en vigor de la contabilidad electrónica en el 2014, la Regla Miscelánea Fiscal aplicable (para el 2019 es la 2.8.1.6), establece para efectos de la contabilidad electrónica, que el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas de Información Financiera (NIF), los Principios Estadounidenses de Contabilidad "United States Generally Accepted Accounting Principles" (USGAAP) o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) y en general cualquier otro marco contable que aplique el contribuyente.

En ese sentido, aun cuando no existe una disposición legal que constriña categóricamente a un contribuyente a basar su marco contable en las Normas de Información Financiera, lo cierto es, que por cuestión de técnica contable y en función de la finalidad de las mismas, es conveniente su aplicación, pues inclusive, como lo ha resuelto este Tribunal y el Poder Judicial de la Federación, la autoridad las puede utilizar como sustento de sus revisiones; como se aprecia de las siguientes tesis.

> NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA.- PUEDEN SER UTILIZADAS POR LAS AUTORIDADES FISCALES COMO SUSTENTO DE SUS DETERMINACIONES.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, es obligación de los contribuyentes llevar contabilidad; mientras la Sección III del Capítulo II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece en qué consiste la contabilidad y los métodos y requisitos de su manejo por los contribuyentes. En términos generales, la contabilidad es la disciplina que se encarga de determinar, medir y cuantificar los factores de riqueza de las empresas, con el fin de servir para la toma de decisiones y control, presentando la información, previamente registrada, de manera sistémica y útil. La contabilidad es una técnica porque

trabaja con base en un conjunto de procedimientos o sistemas para acumular, procesar e informar datos útiles referentes al patrimonio. Esto lleva a concluir con toda lógica, que la técnica de la contabilidad debe reunir aspectos armónicos o compartidos, para lograr una uniformidad de todos los que la dominan, que permita su comparación y revisión. En vinculación de lo anterior, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C., es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en dos mil dos, por entidades líderes de los sectores público y privado que tiene entre otros, el objetivo de desarrollar normas de información financiera, transparentes, objetivas y confiables relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales, que sean útiles a los emisores y usuarios de la información financiera, así como llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera, que den como resultado información financiera comparable y transparente a nivel internacional y lograr la convergencia de las normas locales de contabilidad con normas de información financiera aceptadas globalmente. Por lo que, si bien es cierto, las normas de información financiera emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C., no son de carácter legal y por lo tanto no pueden formar parte de la fundamentación de los actos de la autoridad, ni resultan obligatorias para los contribuyentes, se trata de normas consuetudinarias relativas a la técnica contable, que permiten la uniformidad, comparación y verificación de quienes la dominan. En otras palabras, el Código Fiscal de la Federación establece con toda precisión que los contribuyentes deben llevar contabilidad, mientras que las normas de información financiera, son las reglas consuetudinarias que preferentemente debe acatar esa técnica. Entonces, queda claro que la autoridad sí puede citar como parte de las consideraciones que le llevaron a emitir una liquidación, que la contabilidad no se apegó a las normas de información financiera[21].

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS. Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en

[21] Tesis VI-TASR-XIII-95, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, año I, núm. 1, agosto de 2011, p. 171.

que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal[22].

IX. MARCO CONCEPTUAL DE INFORMACIÓN FISCAL

Este marco se refiere a las disposiciones legales a las que están sujetas las empresas o entidades económicas para cumplir debidamente con sus obligaciones fiscales.

En conclusión, podemos decir que el marco contable de un empresa o entidad económica, son las reglas previstas en las NIF, NIIF o USGAAP, según por el que hayan optado, mientras que las políticas contables son la forma en que la empresa interpreta dicho marco y, en su conjunto, sirve para dar consistencia al registro y revelación de todas sus operaciones, para crear una uniformidad en el análisis de la información para todos los usuarios, ya sea los propios accionistas o inversionistas de la empresa o usuarios externos, como las autoridades fiscales.

X. POSTULADOS BÁSICOS DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Los postulados básicos son fundamentos que rigen el ambiente en el que debe operar el sistema de información contable y dan la pauta para explicar en qué momento y como deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente una entidad.

[22] Tesis I.4o.A.799 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2159.

En ese sentido, son ocho postulados básicos que contemplan las Normas de Información Financiera:

1. Sustancia económica;
2. Entidad económica;
3. Negocio en marcha;
4. Devengación contable;
5. Asociación de costos y gastos con ingresos;
6. Valuación;
7. Dualidad Económica; y
8. Consistencia.

1. *Sustancia económica*

Este postulado señala que la sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.

Es decir, se debe captar la esencia económica del ente emisor y reflejar dicha sustancia en el momento de su reconocimiento contable de acuerdo con su realidad económica y no solo en atención a su forma jurídica, en otras palabras, debe otorgarse prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

Un ejemplo de la aplicación de este postulado, se tiene cuando una empresa vende un activo a un tercero, de tal manera que la documentación generada en la operación indica que la propiedad le ha sido transferida; sin embargo, pueden existir simultáneamente acuerdos entre las partes que aseguren a la entidad el continuar disfrutando de los beneficios económicos del activo en cuestión; en tales circunstancias, el hecho de presentar información sobre la existencia de una venta solo con un enfoque jurídico, podría no representar adecuadamente la transacción efectuada.

2. *Entidad económica*

La entidad económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida *por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros, con-*

ducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores.

3. *Negocio en marcha*

La entidad económica *se presume en existencia permanente, dentro de un horizonte de tiempo ilimitado,* salvo prueba en contrario, por lo que las cifras en el sistema de información contable representan valores sistemáticamente obtenidos con base en las NIF. En tanto prevalezcan dichas condiciones, no deben determinarse valores estimados provenientes de la disposición o liquidación del conjunto de los activos netos de la entidad (disolución, suspensión de actividades, quiebra o liquidación).

4. *Devengación contable*

Los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las transformaciones internas y de otros eventos, que le han repercutido económicamente, deben reconocerse contablemente, en el momento en que ocurren, independientemente de la fecha en que se consideren realizados para fines contables.

5. *Asociación de costos y gastos con ingresos*

Los costos y los gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen.

6. *Valuación*

Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad deben cuantificarse en términos monetarios, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el valor económico más objetivo de los activos netos.

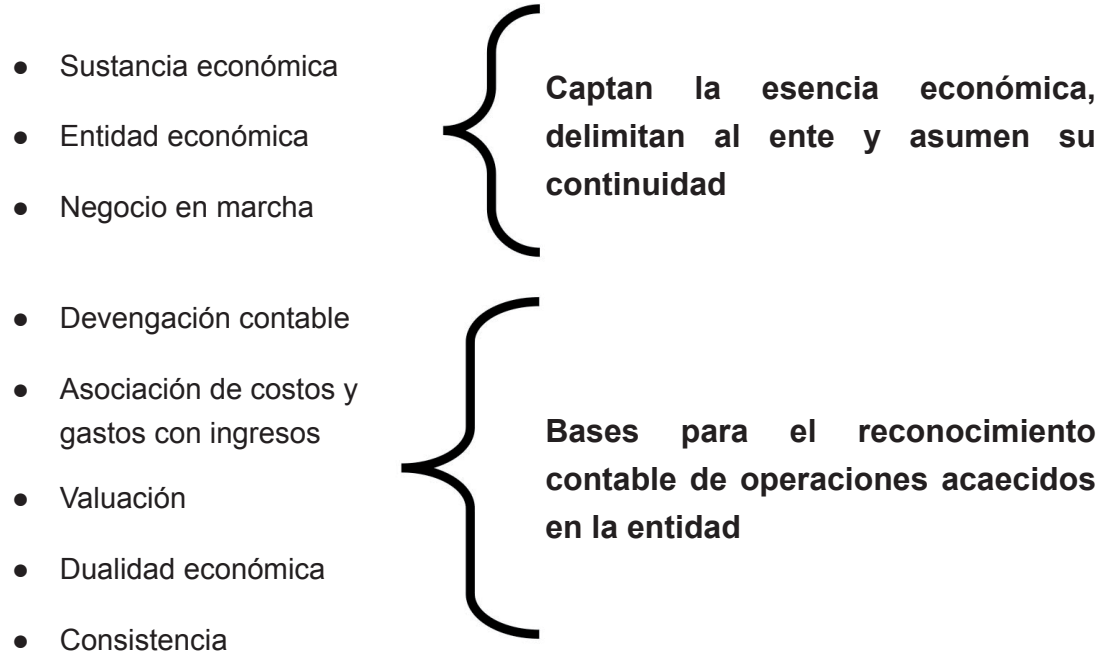
7. *Dualidad económica*

La estructura financiera de una entidad económica está constituida por los recursos de los que dispone para la consecución de sus fines y por las fuentes para obtener dichos recursos, ya sean propias o ajenas.

8. *Consistencia*

Ante la existencia de operaciones similares en una entidad, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual permanecerá a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones.

Sin embargo, para efectos de este estudio y dado el enfoque en el que se pretende aplicar, se considera que se deben acotar a cuatro, ya que los principios de devengación contable, asociación de costos y gastos con ingresos, valuación, dualidad económica y consistencia, en su conjunto, establecen las bases para el reconocimiento contable de las transacciones, trasformaciones internas que lleva a cabo una entidad y otros eventos, que la afectan económicamente.



Por otra parte, existe un concepto financiero que, si bien no se encuentra previsto en los postulados analizados, ni en algún precepto legal, es relevante para analizar la realización de las operaciones de los contribuyentes.

Tal concepto se trata de la *razón de negocios*, que se define como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que

beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores.

Sobre el tema, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, ya emitió el precedente VIII-P-1aS-585[23], en el que determinó que la autoridad puede basarse en la ausencia de razón de negocios, para determinar la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes. El referido precedente señala:

> RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.- Legalmente no existe una definición de la expresión "razón de negocios", sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.

Por otra parte, los postulados básicos de sustancia económica, negocio en marcha y entidad económica, así como el concepto de razón de negocios, guardan

[23] *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año IV, núm. 34, mayo de 2019, p. 320.

estrecha relación con las conductas que el legislador identificó como realizadas por los contribuyentes que simulan operaciones.

Lo anterior se advierte de la exposición de motivos del Artículo 69-B del CFF[24], en la que el legislador ordinario realizó el siguiente razonamiento:

> Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.
>
> Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en *colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia* o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.
>
> En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.
>
> Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.
>
> Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquiriente final es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas.
>
> Adicionalmente este grupo delictivo ofrece una gran variedad de objetos sociales para poder adecuarse a las necesidades de los adquirientes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación.

[24] *Gaceta Parlamentaria 3857-C*, domingo 8 de septiembre de 2013, Cámara de Diputados, Obtenido en: *http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/sep/20130908-C.pdf*.

Asimismo, se ha detectado que los traficantes o emisores de facturas suelen tener una vida activa muy breve, liquidando la "empresa" original o dejándola simplemente inactiva.

El negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedades, las cuales comienzan en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente para dejar al frente de las mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan.

En suma, derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de este.

2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.

3. Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es solo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.

4. No tienen personal o este no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

5. No tienen activos o estos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.

7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un periodo determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.

8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes.
9. Sus sociedades se encuentran activas durante un periodo y luego se vuelven no localizables.
10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, estas son mayores por escaso margen.
11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

De la transcripción parcial de la exposición de motivos que dio origen al Artículo 69-B del CFF, se observa que las principales conductas que se detectaron, realizadas por los contribuyentes que simulan operaciones, se encuentran inmersas o relacionadas con los postulados básicos de las normas de información financiera analizados, con el concepto de razón de negocios, como se relaciona a continuación.

ELEMENTOS EN QUE SE JUSTIFICÓ LA CREACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	POSTULADO BÁSICO O CRITERIO CON EL QUE SE RELACIONA
Colocación de comprobantes fiscales, con flujo de dinero pero sin sustancia económica.	**SUSTANCIA ECONÓMICA**
El adquiriente del comprobante recibe por sí mismo o por interpósita persona, la devolución de la erogación amparada en el comprobante fiscal.	**ASOCIACIÓN DE COSTOS Y GASTOS CON INGRESOS**
Las empresas que facturan cuentan con un objeto social amplio.	**ENTIDAD ECONÓMICA**
Las empresas que facturan tienen una vida activa muy corta.	**NEGOCIO EN MARCHA**
El pago no tiene proporción con la contraprestación.	**RAZÓN DE NEGOCIOS**

No tienen personal ni activos o estos no son idóneos.	**NEGOCIO EN MARCHA**
Los ingresos son casi idénticos que las deducciones.	**RAZÓN DE NEGOCIOS**

Es decir, del análisis profundo al marco conceptual contable que establecen las Normas de Información Financiera, se advertirá que sus postulados básicos prevén, en esencia, las prácticas ilegales detectadas por el legislador, respecto a las empresas que facturan operaciones simuladas.

En ese tenor, se propone que, al realizar sus facultades de comprobación, la autoridad no solo revise el marco fiscal al que está sujeto la empresa, sino el contable y sus políticas contables internas, pues aun cuando pudieran realizar una práctica indebida para erosionar la base gravable en perjuicio del fisco federal, lo cierto es, que al realizar un análisis global del sistema de información contable, las autoridades pudieran percatarse si las operaciones efectivamente existieron o no.

Aunado al hecho de que la autoridad fiscal razone que las operaciones de los contribuyentes no cumplen con los referidos postulados, ello sí podría constituir un razonamiento lógico para presumir que sus operaciones no existen y, con ello, además, se les otorgaría certeza jurídica a los contribuyentes, pues no se estarían rechazando sus operaciones por causas atribuibles a terceros, sino por omisiones propias.

XI. CONCLUSIONES

Del somero análisis realizado, se pueden extraer dos conclusiones fundamentales:

1. Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación, les corresponde a estas acreditar que las operaciones de los contribuyentes son inexistentes o simuladas, pues debe atenderse al principio de buena fe del que parten los contribuyentes al momento de autodeterminar las contribuciones a su cargo.

En ese sentido, una vez que determinen la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes, les revertiría a estos la carga de la prueba para acreditar la

efectiva realización de las mismas, ya sea mediante los recursos administrativos a su alcance o bien, en sede jurisdiccional. Insistiéndose que, en primer término, le corresponde la carga de la prueba a la autoridad fiscalizadora.

2. Las autoridades fiscales deben especializar sus fiscalizaciones y realizar verdaderos razonamientos lógico-jurídicos para determinar la inexistencia de operaciones, para lo cual, como se señaló, lo ideal sería que atendiera a los postulados básicos de las Normas de Información Financiera de sustancia económica, negocio en marcha y entidad económica, así como al diverso criterio de razón de negocios.

XII. GLOSARIO DE SIGLAS

CFF: Código Fiscal de la Federación.

CFPC: Código Federal de Procedimientos Civiles.

LFEDECON: Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

NIC: Norma Internacional Contable.

NIF: Normas de Información Financiera.

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera.

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

TFJA: Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

USGAAP: "United States Generally Accepted Accounting Principles" o los Principios Estadounidenses de Contabilidad.

XIII. BIBLIOGRAFÍA

EUDAVE ROBLES, Horacio, *Importancia de las Normas de Información Financieras en la pequeña y mediana empresa; así como su relevancia en la razón jurídica de los negocios, materialidad y delitos fiscales*, Comisión de Normas de Información Financiera, del Colegio de Contadores de la Universidad de Guadalajara.

GUAJARO CANTÚ, Gerardo, *Contabilidad para no contadores*, McGraw-Hill Interamericana, 2005.

Norma de Información Financiera A-2, postulados básicos, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera.

VALENZUELA LOZANO, Roberto, *Cómo acreditar la materialidad de las operaciones fiscales*.

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal
Determinación de la inexistencia de operaciones dentro de los procedimientos de fiscalización diversos al previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Javier Ramírez Jacintos

La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal Determinación de la inexistencia de operaciones dentro de los procedimientos de fiscalización diversos al previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Javier RAMÍREZ JACINTOS[1]

¿El texto del Artículo 59, fracción IX del Código Fiscal de la Federación puede ser utilizado como parámetro de interpretación para operaciones diversas a las de exportación?

Inicialmente conviene señalar que las presunciones legales en materia fiscal, al estar destinadas a establecer elementos que inciden en el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de la contribución, deben ser aplicadas en forma estricta por la autoridad conforme al primer párrafo del Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación[2], incluso atendiendo a lo previsto en el primer párrafo del Artículo 6o. del citado Código[3], (solo se podrá aplicar una presunción legal vigente en el periodo materia de revisión y, en su caso, de liquidación).

Lo anterior, por la trascendencia que tiene la aplicación de presunciones legales por la autoridad fiscal, sobre el contribuyente o responsable solidario, ya que con ello se determina o modifica la situación fiscal de aquellos ante el fisco, sea porque se determinen ingresos, valor de actos o actividades omitidos, o la aplica-

---

1 Magistrado Integrante de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, Auxiliar Metropolitana y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles.

2 Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

3 Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

ción de tasa de impuesto a cargo diferente a la utilizada por el contribuyente al presentar su declaración, lo que incluso da lugar a que no se tenga derecho a obtener la devolución de saldos a favor que hubieran resultado.

Del análisis de cada una de las presunciones contenidas en las fracciones del Artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, se desprende a qué supuestos específicos están dirigidas y los elementos que se requieren para considerar que se actualiza individualmente dicha presunción, que necesariamente debe obtener la autoridad y atienden a hechos que se pretenden demostrar para poder aplicarla.

La descripción de los elementos que se exigen para que se configure la presunción, está íntimamente relacionada con lo que se pretende establecer legalmente al aplicarla en particular, es decir, queda delimitado en el texto de ley; de ahí que las presunciones no pueden ser utilizadas en forma indistinta, sino es indispensable que se respete el fin de los elementos que son necesarios para que se configure cada presunción, así, trasladar la carga de la prueba al contribuyente sujeto a facultades de revisión y en su caso de liquidación.

Una vez señalado todo lo anterior, se procede al estudio de la presunción a que alude el Artículo 59, fracción IX del Código Fiscal de la Federación, que establece:

> Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos o actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:
>
> …
>
> IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:
>
> a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aún cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

Dicha presunción es específica tratándose de la revisión de operaciones de exportación de bienes que manifiesten los contribuyentes haber realizado, nunca a otro tipo de operaciones, con la finalidad de comprobar si la tasa de impuesto aplicada fue la correcta, por lo siguiente:

Se refiere a corroborar si existen pruebas que demuestren que se adquirieron bienes y que estos fueron exportados, lo cual solo se logra a través de acreditar documentalmente diversos aspectos que deben estar contemplados en la contabilidad del contribuyente, de conformidad con lo previsto por el Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación[4] y 33 de su Reglamento[5], disposiciones que exigen,

---

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

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

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

…

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

que se lleve contabilidad, que esta sea analítica y se cuente con la documentación comprobatoria e idónea de los asientos respectivos, lo que incluye adquisición de

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

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

[5] Artículo 33.- Para los efectos del Artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:

A. Los documentos e información que integran la contabilidad son:

I. Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;

II. Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte;

III. Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos;

IV. Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;

V. Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;

VI. La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones;

VII. La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;

VIII. La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y

IX. Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

B. Los registros o asientos contables deberán:

I. Ser *analíticos* y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;

II. Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior,

el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

Podrán llevarse libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente;

III. *Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;*

IV. Permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción;

V. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;

VI. Formular los estados de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable, de origen y aplicación de recursos, así como las balanzas de comprobación, incluyendo las cuentas de orden y las notas a dichos estados;

VII. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;

VIII. Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales;

IX. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios;

X. *Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción*;

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

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

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

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

Tratándose de operaciones a crédito, a plazos o en parcialidades, por cada pago o abono que se reciba o se realice, incluyendo el anticipo o enganche según corresponda.

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

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

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

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

XVI. Los registros relativos a la opción de diferimiento de la causación de contribuciones conforme a las disposiciones fiscales, en el caso que se celebren contratos de arrendamiento financiero. Dichos registros deberán permitir identificar la parte correspondiente de las operaciones en cada ejercicio fiscal, inclusive mediante cuentas de orden;

XVII. El control de los donativos de los bienes recibidos por las donatarias autorizadas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual deberá permitir identificar a los donantes, los bienes recibidos, los bienes entregados a sus beneficiarios, las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación y el registro de la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen, y

XVIII. Contener el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, conforme a los supuestos siguientes:

a) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que deban pagar el impuesto;

b) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que no deban pagar el impuesto, y cuando el destino de los bienes o servicios varíe y se deba efectuar el ajuste del acreditamiento previsto en el Artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deberá registrar su efecto en la contabilidad.

bienes, pago del valor de los mismos, contar con instalaciones para almacenarlos o capacidad de fabricación o transformación de materiales, contratación de empresas para realizar lo anterior, equipo de transporte o, en su caso, celebración de contratos con empresas transportistas, lugar de entrega de los bienes para su exportación, todo lo cual comprende comprobar la materialidad de las operaciones a fin de demostrar la efectiva realización de las de exportación, con independencia de que se cuente con los pedimentos que documenten el despacho aduanero de los bienes relacionados.

En caso de no acreditar alguno de los requisitos que se enumeran en la fracción IX del Artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad presumirá que no existieron las operaciones de exportación y que los bienes fueron enajenados en territorio nacional, aplicándole la tasa general de impuesto para las operaciones de venta efectuadas en territorio nacional.

Los extremos que debe probar el contribuyente para acreditar las operaciones de exportación, cuando la autoridad ejerce facultades de comprobación y tiene duda de la realidad de las operaciones citadas, son:

- Adquisición, fabricación o transformación de los bienes objeto de exportación.
  - La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate;
  - La existencia material de la operación de adquisición de la materia prima;
  - La capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado, en su caso, si la fabricación o transformación la realizó una empresa diversa, demostrar esta situación.

---

c) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto, como aquéllas por las que no se está obligado al pago del mismo.
Cuando el destino de los bienes o servicios varíe y se deba efectuar el ajuste del acreditamiento previsto en el Artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deberá registrar su efecto en la contabilidad.

- Almacenaje o justificación para no almacenar los bienes objeto de exportación.
  - Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar los bienes;
  - Justificación de las causas por las que el almacenaje no fue necesario.
- Forma de transporte de los bienes que fueron exportados.
  - Que medios utilizó el contribuyente para transportar el bien a territorio extranjero.
  - Si el contribuyente no los transportó, como demuestra las condiciones de la entrega material de los bienes y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado, así como el lugar en donde se realizó dicha entrega.

La presunción de no haber exportado los bienes opera, con independencia de que el contribuyente cuente con el o los pedimentos de exportación que documenten el despacho aduanero del bien, (al no comprobarse alguno de los supuestos señalados en párrafos anteriores).

Atendiendo al contenido de la presunción que nos ocupa, es indiscutible que solo opera tratándose de operaciones de exportación de bienes, nunca en otro tipo de operaciones, como podrían ser: importaciones de bienes, adquisición de mercancías que el contribuyente no relacione con operaciones de exportación o, que la autoridad afirme que no fueron adquiridas por el contribuyente y, por ello, no admita su deducibilidad en el impuesto sobre la renta o acreditamiento en el impuesto al valor agregado, razón de la delimitación expresa de la aplicación de esa presunción.

En efecto, esta presunción se encuentra delimitada solo al tipo de operaciones de bienes que afirma el contribuyente haber exportado y por ello tiene un tratamiento especial en materia tributaria, que puede dar lugar a la generación de saldos a favor del exportador, de ahí que se exigen requisitos tendientes no solo a la adquisición de los bienes, sino a la adquisición de la materia prima para su fabricación o transformación, lugares en donde se almacene, transportación de los mismos, en su caso, lugar de entrega de bienes para su exportación, a qué persona

le fueron entregados; todo lo cual está vinculado específicamente con las operaciones de exportación que se declaren realizadas y que debe ser probado debidamente por quien manifiesta fiscalmente dichas operaciones, con independencia de contar con pedimentos de exportación que documenten el despacho aduanero de los bienes relacionados.

Si bien, el contenido de la fracción IX del Artículo 59 del Código Tributario, contiene procedimientos que la autoridad puede seguir para analizar operaciones diversas en las que puede participar el contribuyente y que tienen efectos fiscales, como sería la adquisición o enajenación de bienes, por el tipo de información y/o documentación que puede requerir al contribuyente, cuando tenga duda de esas operaciones, debe tenerse presente que no podría sustentarse en dicha fracción para presumir que no se llevaron a cabo tales operaciones, porque el texto legal no se lo permite, debido a la finalidad específica que persigue lo previsto en ella, que es comprobar si se aplicó correctamente la tasa del impuesto que fue declarado y acreditado por el contribuyente, relacionada con operaciones que se afirme, fueron de exportación de bienes, por la probable afectación que pudiera sufrir el fisco federal.

Además, conforme al principio de legalidad con el que debe conducirse la autoridad hacendaria en su actuación sobre el contribuyente, es innegable que no podría darle un alcance mayor al que jurídicamente tiene la fracción que nos ocupa, en razón de que al rechazar deducciones o acreditamiento de impuesto, necesariamente debe sustentarse en disposiciones que así se lo permitan, lo cual no va con el alcance y la finalidad de la fracción IX del Artículo 59 del Ordenamiento Tributario, que solo puede verificarse en operaciones de exportación, en donde se aplicó una tasa de impuesto interno que, a criterio de la autoridad, no procedía por no probarse la materialidad de las operaciones.

La información y/o documentación que debe acreditar el exportador, si bien puede aplicarse en los diversos medios de fiscalización para determinar la materialidad de las operaciones declaradas por el contribuyente adecuándose al caso específico, ello no es con apoyo en la fracción IX del Artículo 59 del Código Fiscal de

la Federación, sino con lo previsto en el Artículo 42 de dicho Ordenamiento Legal y otros aplicables, cuando la autoridad ejerce facultades de fiscalización, revisando adquisiciones de bienes o de servicios a los que el contribuyente les da efecto fiscal, pues ello queda inmerso en las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad fiscalizadora, al poder revisar la contabilidad del contribuyente, solicitar información a terceros, corroborar lo proporcionado por ambos, allegándose de toda la información o documentación relacionada con las operaciones registradas o que debió registrar el contribuyente y que, por tanto, lo obligan a demostrar que efectivamente llevó a cabo esas operaciones a las cuales les da o pretende dar efecto fiscal, incluso solicitar información a diversas autoridades fiscales, no fiscales, autoridades fiscales del extranjero, instituciones financieras, fedatarios públicos, etc.

De ahí que los elementos obtenidos por la autoridad deben analizarse en relación al contenido de la contabilidad y documentación comprobatoria de las personas sujetas a un medio de fiscalización y lo previsto en las disposiciones legales que establecen presunciones en materia fiscal.

Determinación de la inexistencia de operaciones dentro de los procedimientos de fiscalización diversos al previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Avelino C. Toscano Toscano

Determinación de la inexistencia de operaciones dentro de los procedimientos de fiscalización diversos al previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Avelino C. TOSCANO TOSCANO[1]

RESUMEN

En el ejercicio de sus facultades de comprobación y de los procedimientos de fiscalización con los que legalmente cuentan las autoridades tributarias, estas pueden allegarse de los elementos formales y materiales necesarios para comprobar la materialidad y existencia de las operaciones a las que los contribuyentes les asignan efectos fiscales, ello con el fin de determinar si han o no cumplido con las obligaciones tributarias a su cargo, y haber calculado correctamente la base gravable al momento de pagar sus contribuciones.

Para el evento de que la autoridad tributaria cuestione la materialidad y existencia de las operaciones manifestadas por los contribuyentes, corresponde a estos la carga de aportar los medios probatorios idóneos para desvirtuar la imputación de operaciones simuladas y acreditar la plena realización material de las operaciones dubitadas.

Así también, frente a la imputación de actos u operaciones simuladas, la autoridad tiene obligación de fundar y motivar debidamente su aseveración, y señalar los documentos o pruebas que pudieran acreditar la materialidad de los actos u operaciones y no externar manifestaciones genéricas al respecto, con el propósito de respetar cabalmente los derechos fundamentales de seguridad y certeza jurídica que tienen rango constitucional en pro de los contribuyentes sujetos a un procedimiento de revisión.

[1] Magistrado de la Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana y Auxiliar en Responsabilidades Administrativas Graves.

ABSTRACT

In exercising their powers of verification and auditing, tax authorities are able to utilize both formal and substantial elements to verify the materiality and existence of items upon which taxpayers have declared on their taxes. The purpose of this is to determine whether the taxpayers have complied with their fiscal obligations, and have correctly calculated their tax bases when paying their contributions.

Concerning taxpayers' operations, the materiality and existence of which are the subject of authorities' inquiries, the burden falls on the taxpayers to provide the appropriate evidence to discredit a claim of simulation of operations.

Thus, the taxpayer will have the burden of proof to confirm the veracity of the operations in question.

Additionally, in alleging that operations have been simulated, tax authorities are obligated to establish and duly justify their assertions, providing evidence that may prove the materiality of those assertions. Fiscal authorities must also refrain from making generic statements regarding the allegations, so as to fully respect the fundamental rights of security and legal certainty, as established by the Constitution to protect taxpayers subject to fiscal auditing procedures.

I. ¿LA AUTORIDAD CUENTA CON ATRIBUCIONES PARA CUESTIONAR GENÉRICAMENTE LA MATERIALIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN?

En primer lugar, conviene tomar en cuenta que la obligación de contribuir al gasto público se encuentra contemplada en el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, disposición de la que se obtiene que su cumplimiento debe verificarse bajo parámetros de legalidad, equidad y proporcionalidad.

El tributo o contribución se origina al actualizarse el hecho imponible, es decir, cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis normativa prevista en la ley, realizando el hecho generador, tal como lo establece el Artículo 2o., fracción I del Código Fiscal de la Federación.

El Artículo 6o., párrafo tercero del mismo Código prevé que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo dispo-

sición expresa en contrario, así como, si la autoridad fiscal hace la determinación, los contribuyentes deberán proporcionar la información necesaria.

Es importante destacar que, si el contribuyente cumple con su obligación de determinar las contribuciones a su cargo, tiene a su favor la presunción de que ha acatado las disposiciones fiscales en los términos que le obligan, así como que su pago es válido y, por ende, liberatorio de obligaciones tributarias.

En forma paralela a la autodeterminación de las contribuciones por parte del contribuyente, se encuentra la facultad que se reserva la autoridad fiscal para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales. Para llevar a cabo tal comprobación, la autoridad hacendaria ha sido investida de atribuciones fiscalizadoras que se despliegan a través de diversos actos, los cuales se encuentran previstos, entre otros, en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones tributarias a su cargo, esto ya sea a través de visitas domiciliarias o con el cotejo de la información proporcionada por los revisados, por tanto, si la autoridad fiscalizadora resta eficacia probatoria a la documentación exhibida, disminuyendo su validez y alcances para efectos fiscales, lo hace al tenor de sus facultades de comprobación contenidas en el Artículo 42, párrafo primero, fracción III del Código Fiscal de la Federación, actuación que solo reside en verificar la autenticidad del documento materia del beneficio fiscal al que se pretende.

Consecuentemente, es deber de la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, atender a la sustancia económica de la operación que se comprueba (a su materialidad) y no limitarse a un simple análisis de elementos formales. Lo anterior se robustece con la siguiente tesis[2]:

> FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES

[2] Tesis VI.3o.A.358 A (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XII, t. 3, septiembre de 2012, p. 1745.

QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES.

Conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas. Así, el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

La comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de la revisión de la materialidad y autenticidad de las operaciones, busca constatar la existencia de estas, su correspondencia entre los actos u operaciones realizados por los contribuyentes y las consecuencias fiscales que se le atribuyen.

De esta manera, una vez analizada a detalle la realidad de la operación que se verifica, la autoridad fiscal comprobará si su contenido es acorde con los efectos que le ha atribuido el contribuyente revisado, por lo que de no ser así, la recalificará o recategorizará con base en su esencia económica, es decir, de acuerdo con su materialidad, determinará cuál es su real impacto contributivo.

Esta atribución consistente en verificar la materialidad y veracidad de las operaciones realizadas por los contribuyentes, como cualquier otra atribución de

la autoridad fiscal, está limitada por los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos. Lo anterior también se robustece con el siguiente precedente de este Tribunal[3]:

> 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.
>
> PRECEDENTE:
> VIII-P-SS-222
> Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1560/16-25-01-5-ST/3503/17 PL-04-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 24 de enero de 2018, por unanimidad de 11 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria:

[3] Tesis VIII-P-SS-270, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año III, núm. 27, octubre de 2018, p. 253.

Lic. Ana María Reyna Ángel. (Tesis aprobada en sesión de 25 de abril de 2018) R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 22. Mayo 2018 p. 36. REITERACIÓN QUE SE PUBLICA:

VIII-P-SS-270

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4827/16-08-01-1/1155/18-PL-04-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 26 de septiembre de 2018, por unanimidad de 10 de votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Lizbeth Dennise Ramírez Valverde.

(Tesis aprobada en sesión de 26 de septiembre de 2018).

Por ello, en los casos en que se cuestione la materialidad de las operaciones, la carga probatoria le corresponde al contribuyente, y así aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad.

Sin embargo, el ejercicio de esta atribución queda sujeta al respeto irrestricto a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, por lo cual la autoridad en los procedimientos de fiscalización derivados del ejercicio de sus facultades de comprobación deberá respetar los principios de exhaustividad, seguridad, certeza jurídica y derechos del contribuyente, a probar y ser oído, contenidos en las fracciones X y XI del Artículo 2o. de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, las cuales son del tenor siguiente:

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

…

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

…

En ese tenor, desde nuestra consideración, no es permisible que la autoridad cuestione de manera genérica la materialidad en los procedimientos de fiscalización, sin realizar un análisis exhaustivo de las pruebas ofrecidas por la contribuyente en dichos procedimientos y que inclusive, ante la duda, la autoridad fiscal está conminada a verificar si efectivamente ocurrieron, atendiendo a la valoración de diversos elementos probatorios, que adminiculados unos enfrente de los otros, no dejen lugar a dudas sobre la existencia del hecho imponible.

De tal suerte que haciendo uso integral de sus facultades de comprobación establecidas en los Artículos 42, fracción II y 63 del Código Fiscal de la Federación, debe allegarse de mayores elementos que le permitan definir con certeza la situación fiscal del contribuyente, ya sea a través de la compulsa con terceros, la verificación de los flujos de efectivo, para cerciorarse de la materialidad de dichas operaciones, e incluso, deberá atender a la correlación entre la posición financiera y la capacidad económica del sujeto revisado, por un lado y, por otro, atendiendo a las operaciones que se le imputan; pues sólo de esta manera se respetan cabalmente los derechos fundamentales de seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes, que tienen rango constitucional.

Bajo esta consideración, es incuestionable que la autoridad está obligada a señalar de manera específica en sus resoluciones definitivas aquellas operaciones que considera son simuladas o inexistentes, fundando y motivando su aseveración de porqué lo considera así, e inclusive señalar los documentos o pruebas que a su parecer debió de haber aportado el contribuyente para acreditar la materialidad de las operaciones, y no realizar manifestaciones generales al momento de calificar como operaciones simuladas o inexistentes las realizadas por los contribuyentes.

Esto es así, porque la autoridad fiscal cuenta con suficiente información que obra en sus diversas bases de datos a que tiene acceso, y que puede utilizar en términos de lo previsto en el Artículo 63, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación, mismo que en su parte conducente dispone:

> Artículo 63.- Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.
>
> …
>
> Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.

Como se advierte de la transcripción anterior, los hechos que conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el Código o en las leyes fiscales, o bien, que consten en los expedientes, documentos o base de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquellos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Luego, si la autoridad tributaria cuenta con diversas facultades y procedimientos de fiscalización que le posibilitan la acumulación de información valiosa en expedientes y base de datos que obran en su poder con motivo del ejercicio de tales atribuciones fiscalizadoras; en nuestra opinión no es ajustado a derecho que al momento de emitir resoluciones definitivas determinantes de créditos fiscales las autoridades se sustenten en cuestionamientos genéricos de las operaciones inexistentes o carentes de materialidad.

II. ¿EL TEXTO DEL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN IX, DEL CÓDIGO FISCALDE LA FEDERACIÓN, PUEDE SER UTILIZADO COMO PARÁMETROS DE INTERPRETACIÓN PARA OPERACIONES DIVERSAS A LAS DE EXPORTACIÓN?

A fin de dilucidar la referida pregunta, es oportuno conocer el contenido del vigente Artículo 59, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, el cual es del tenor siguiente:

> Artículo 59.- Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:
>
> …
>
> IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:
>
> a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.
>
> b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.
>
> c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.
>
> La presunción a que se refiere esta fracción operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

El Artículo y fracción citados establecen que las autoridades fiscales presumirán que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajena-

dos en territorio nacional, cuando aquel no exhiba a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

En relación a lo anterior, se estima pertinente conocer la exposición de motivos del Artículo 59, fracción IX del Código Fiscal de la Federación, contenida en el Dictamen de la Cámara de Diputados de 16 de abril de 2009, y que dio origen a su adición al Código Fiscal de la Federación mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación el 9 de junio de 2009, que en su parte conducente establece:

> Exposición de motivos de la Iniciativa
>
> A. Código Fiscal de la Federación
>
> …
>
> 2. Exportaciones
>
> En la iniciativa que se dictamina se expone que se ha observado que uno de los casos más importantes de solicitudes de devolución fraudulentas es la aplicación de la tasa de 0 por ciento del impuesto al valor agregado, al valor de la enajenación de bienes que no se exportan o que se exportan por valores menores a los declarados, por lo que a fin de combatir esta práctica fiscal indebida, se propone modificar el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación con la finalidad de que las presunciones contempladas en dicho artículo tam-

bién sean aplicables para la comprobación de la realización de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones y, por ende, la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales.

Agrega la iniciativa que, con las modificaciones señaladas en el párrafo anterior, se propone establecer supuestos en los que se presume que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional, independientemente de que cuente con el pedimento de exportación, ya que este último documento sólo servirá para probar que el contribuyente cumplió las formalidades relativas a la salida de bienes del territorio nacional; sin embargo, la existencia material de la operación de exportación recaerá en el propio contribuyente, cuando exista requerimiento de las autoridades fiscales.

…

Consideraciones de la comisión

A. Código Fiscal de la Federación

…

2. Exportaciones

Esta comisión dictaminadora coincide con la propuesta del Ejecutivo federal, en el sentido de que el propio contribuyente debe acreditar la existencia material de la operación de exportación cuando exista requerimiento de las autoridades fiscales y con ello combatir la práctica fiscal indebida consistente en aplicar, para los efectos del impuesto al valor agregado, la tasa del 0 por ciento a mercancías que fueron enajenadas y no exportadas. Así las cosas, la que dictamina considera adecuada la propuesta del Ejecutivo federal para modificar el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de que las presunciones contempladas en dicho artículo también sean aplicables para la comprobación de la realización de los actos o actividades por los que se deba pagar contribuciones y, por ende, la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, así como establecer supuestos en los que se presuma que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional, independientemente de que cuente con el pedimento de exportación.

…

Por las razones expuestas, la Comisión de Hacienda y Crédito Público somete a consideración del Pleno el siguiente:

Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo Primero. Se reforman los artículos 32, cuarto párrafo, y 59, primer párrafo; y se adiciona una fracción IX al artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

…

Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

…

IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

…

Transitorio

Único. El presente decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Sala de comisiones de la Cámara de Diputados, a 14 de abril de 2009.

…

De lo anterior, se advierte que los motivos que dieron origen a la incorporación de la fracción IX, al Artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, fue que uno de los casos más importantes de solicitudes de devolución fraudulentas es la aplicación de la tasa de cero por ciento del impuesto al valor agregado, al valor de la enajenación de bienes que no se exportan o que se exportan por valores menores a los declarados, por lo que a fin de combatir esta práctica fiscal indebida, se propuso dicha modificación, con la finalidad de que las presunciones contempladas en dicho precepto también sean aplicables para la comprobación de la realización de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones y, por ende, la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales.

Así, la interpretación teleológica del referido dispositivo, evidencia que el legislador estableció una carga probatoria para que el gobernado demuestre la existencia material de la exportación; por lo cual, deberá acreditarse que efectivamente aconteció la entrega de la mercancía en territorio extranjero, demostrándose las condiciones materiales de esa situación, así como la identidad de la persona que la recibió en aquella latitud; puesto que solo bajo esos términos se acreditará que el bien sí se entregó en el exterior y, por tanto, no podrá presumirse que el mismo se enajenó en territorio nacional.

Así, al establecer el legislador de manera clara que dichas disposiciones serían aplicables en materia de exportaciones, no pueden considerarse las mismas como parámetros de interpretación para operaciones diversas a las de exportación.

III. ¿LA DIFERENCIA DE TEMPORALIDAD ENTRE EL MOMENTO EN QUE ACONTECIERON LAS OPERACIONES Y AQUÉL EN QUE OCURRE LA VERIFICACIÓN FÍSICA DE LA AUTORIDAD, IMPACTA EN LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES?

Como se dijo anteriormente, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones tributarias a su cargo, esto ya sea a través de visitas domiciliarias o con el cotejo de la información proporcionada por los revisados, por tanto, si la autoridad fiscalizadora resta eficacia probatoria a la documentación exhibida, disminuyendo su validez y alcances para efectos fiscales, lo hace al tenor de sus facultades de comprobación contenidas en el Artículo 42, párrafo primero, fracción III del Código Fiscal de la Federación, actuación que solo reside en verificar la autenticidad del documento materia del beneficio fiscal al que se pretende.

En ese sentido, la autoridad debe apreciar que las contribuciones hayan sido determinadas conforme a las disposiciones normativas que resulten aplicables, es decir, que la base gravable corresponda con los actos o actividades gravadas considerando los gastos y deducciones, lo que es congruente con la idea de que todo contribuyente, para obtener un ingreso, ha tenido la necesidad de realizar algunos gastos, los cuales deben ser reconocidos a efecto de calcular el tributo sobre una base real a la capacidad económica y contributiva.

En caso de que la autoridad fiscal decida desplegar sus atribuciones fiscalizadoras, el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación le permite verificar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados hayan cumplido con las disposiciones fiscales, lo que puede hacer a través de una visita domiciliaria, revisión de gabinete, o bien, mediante el cotejo de la información proporcionada por el contribuyente con la que existe en el banco de datos de la propia autoridad fiscal.

Durante la práctica de una visita domiciliaria o de una revisión de gabinete, la autoridad hacendaria, en términos de los Artículos 46 y 48 del Código Fiscal de

la Federación, según el caso, tiene la obligación de asentar en actas parciales o en un oficio de observaciones, de forma circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos en la contabilidad del contribuyente que pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como de otorgarle un plazo específico para que esté en aptitud de presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen esos hechos u omisiones, o bien, corregir su situación fiscal para evitar que se le finque un crédito fiscal con base en la irregularidad advertida en su contabilidad y demás documentación.

Entendiéndose por "circunstanciar", el detallar pormenorizadamente los datos de los libros, registros y toda documentación que integren la contabilidad del contribuyente, así como de los discos, cintas o cualquier medio de procesamiento de datos que este tenga en su poder, o bien, de los objetos y mercancías que se encontraron en el domicilio visitado y de la información proporcionada por terceros que hagan posible la identificación de cada uno de los hechos u omisiones advertidos durante el desarrollo de una visita domiciliaria o una revisión de gabinete.

Por ende, para corroborar que los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contempladas en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, específicamente en las fracciones II, III y V, las cuales podrá ejercer, siempre y cuando no hayan caducado, es decir, dicha verificación puede realizarse en diferente temporalidad entre el momento en que acontecieron las operaciones y aquel en que ocurre la verificación física de la autoridad.

De tal suerte, si durante el ejercicio de las facultades de comprobación, el contribuyente, con el objeto de acreditar el cumplimiento de una obligación fiscal, exhibe diversos documentos, ello no implica que la autoridad hacendaria en automático admita la veracidad de los datos que contengan, menos aún que acceda a la pretensión del causante, puesto que únicamente a través del control que de tales documentos realice, puede tener la certeza de que no son apócrifos y que efectiva-

mente acreditan el acatamiento de esa obligación, que es precisamente el objeto de la revisión.

En efecto, la valoración y, en su caso, desestimación de la contabilidad y demás documentación exhibida por el contribuyente o terceros relacionados con él, son cuestiones propias de las facultades de comprobación que la autoridad fiscal puede llevar a cabo, puesto que el restarle eficacia y validez a tal documentación solo trae consecuencias de índole fiscal, en cuanto a la verificación del debido cumplimiento de las disposiciones en la materia, lo cual encuentra sustento en el Artículo 42, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación.

En otras palabras, la sola exhibición de la contabilidad, documentación e información requerida por la autoridad hacendaria con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, no genera inmediatamente la procedencia de las pretensiones del contribuyente, sino que está sujeta a la comprobación, en el plano fáctico, de las actividades u operaciones que soportan.

En efecto, las facultades previstas en el ordinal 42 del Código Fiscal de la Federación, que permiten a la autoridad fiscalizadora verificar que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones tributarias, incluyen la atribución de realizar todos los actos tendentes a corroborar si las operaciones que se hicieron constar en los documentos que integran la contabilidad del causante, en realidad se ejecutaron.

Sin embargo, dicha verificación puede realizarse en diferente temporalidad entre el momento en que acontecieron las operaciones y aquel en que ocurre la verificación física de la autoridad, limitados temporalmente únicamente por la caducidad de dichas facultades, lo que pudiera afectar la defensa de los contribuyentes, al haber cambiado por el paso de tiempo las cuestiones fácticas o ser de difícil acreditamiento las mismas; por ejemplo, la verificación física a los contribuyentes, a fin de determinar si cuentan con personal y/o activos o son insuficientes para llevar a cabo las operaciones especificadas en los comprobantes fiscales, los cuales al momento de la verificación ya no se tienen, pero esto no acredita fehacientemente que al momento en que acontecieron las operaciones se tenían o no dichos elementos.

IV. OTRAS CUESTIONES QUE ESTIMEN DE INTERÉS: ¿LA AUTORIDAD PUEDE PRIVAR DE EFECTOS FISCALES A UNA OPERACIÓN, QUE A SU CONSIDERACIÓN, NO CUMPLE CON LOS REQUISITOS FORMALES DEL DERECHO COMÚN QUE LA REGULA?

Como hemos sostenido en el primer punto, corresponde al sujeto pasivo de la relación tributaria, la carga probatoria para acreditar la materialidad de sus operaciones y alejar toda sombra de simulación o inexistencia de las mismas.

No obstante esta irrefutable hipótesis, se configura también la otra cara de la moneda en cuanto a la obligación constitucional a cargo de la autoridad fiscal de fundar y motivar debidamente sus resoluciones definitivas que determinen créditos fiscales a cargo de los particulares, en el supuesto que, desde su perspectiva, estos incurren en operaciones simuladas e inexistentes.

Por consiguiente, en ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede allegarse de los elementos formales y materiales necesarios para comprobar la materialidad y veracidad de las operaciones a las que los contribuyentes asignan efectos fiscales, ello a efecto de determinar si estos han o no cumplido con las obligaciones tributarias a su cargo e incluso señalar si la operación surte o no los efectos fiscales manifestados.

En este orden, la revisión material de las operaciones llevada a cabo por las autoridades tributarias, no debe conducirse al extremo de una revisión formal de requisitos de normas no fiscales, o bien, a la calificación de hechos o actos cuya competencia es de autoridades de carácter civil, mercantil o laboral.

Lo anterior es así, ya que cuestiones tales como la existencia del régimen de subcontratación, el cumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social, salud e higiene en el trabajo, los permisos o concesiones otorgados a los prestadores de un servicio, no son materia de su competencia y por tanto, no deben servir de motivación para desestimar los efectos fiscales de una operación, máxime si se considera que la autoridad tributaria cuenta con las suficientes facultades para revisar, desde una perspectiva fiscal, las operaciones de los contribuyentes y que allegándose de los elementos necesarios, puede desentrañar la verdadera naturaleza de la operación que revisa.

Consecuentemente, a nuestro juicio, es indebido que la autoridad fiscal determine que un comprobante fiscal que ampara la prestación de un servicio o la enajenación de un bien no produzca sus efectos fiscales, so pretexto del incumplimiento de alguna salvedad de carácter civil pactada en el contrato respectivo, como podría ser, a manera de ejemplo, la omisión de una de las partes para requerir y obtener de la otra una autorización expresa para la subcontratación de servicios y que por su naturaleza derivara en la expedición de los citados comprobantes fiscales, ya que lo convenido es una situación jurídica que solo atañe al Derecho que rija la relación contractual, pero que no incide ni interesa a la materia fiscal.

Suponer lo contrario implicaría imponer una carga adicional a los contribuyentes al exigirles mayores requisitos a los que señala la ley tributaria, misma que busca gravar los ingresos o actividades que puedan resultar reveladoras de la capacidad económica de los sujetos imputables, sin que resulte relevante para la materia si el título jurídico por el que se realiza la actividad respectiva o se obtiene el ingreso correspondiente, es válido en todos sus aspectos para fines de las disposiciones del Derecho común, ya que la autoridad fiscal no tiene competencia para pronunciarse sobre relaciones jurídicas ajenas a las hipótesis de causación.

Así se sostuvo al resolverse el siguiente juicio contencioso administrativo y tesis publicada[4]:

> RENTA. PARA LA PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN DE UN GASTO DE SUBCONTRATACIÓN LABORAL LA AUTORIDAD FISCAL NO PUEDE RECHAZARLO INVOCANDO EL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS LABORALES.- De conformidad con el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, las deducciones autorizadas, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deberán ser gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la contribuyente y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. Por su parte, el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, regula relaciones de orden estrictamente laboral bajo el régimen de subcontratación, estableciendo una serie de supuestos o condiciones normativas que de no cumplirse,

[4] Tesis VII-CASR-13ME-1, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, año VI, núm. 56, marzo de 2016, p. 802.

generan obligaciones de patrón para el contratante en materia de trabajo y de seguridad social. Ahora bien, el anterior artículo, es una norma eminentemente laboral, es decir no fiscal, por tanto la autoridad fiscal no puede calificar, para rechazar una deducción, la naturaleza de patrón del contribuyente, contratante, ya que todo lo correspondiente a la relación de trabajo regulada en el artículo 123 constitucional, es competencia exclusiva de las autoridades laborales, sin que la tributaria pueda unilateralmente determinar si un contribuyente que dedujo un gasto por subcontratación laboral, tiene o no dicha relación de trabajo con las personas que le prestan sus servicios y exigir las retenciones por sueldos y salarios de los trabajadores subcontratados; consecuentemente para determinar si un contribuyente tiene o no derecho a la deducción de gastos por la prestación de servicios que recibió bajo el régimen de subcontratación, basta con probar el cumplimiento de los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 24926/14-17-13-7.- Resuelto por la Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 3 de septiembre de 2015, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Alberto Machuca Aguirre.- Secretario: Lic. César Iván Contreras López.

Otro ejemplo de lo que se viene exponiendo se presenta en la determinación de ingresos presuntos y el efecto fiscal otorgado por la autoridad tributaria a los contratos de mutuo y pagarés, cuya eficacia probatoria niega por el hecho de que carecen de "fecha cierta", cuando es claro que aquellos documentos, por su naturaleza, la ley civil no exige su registro o certificación notarial y, por ende, en el juicio contencioso administrativo pueden tener eficacia probatoria para desvirtuar la determinación autoritaria de ingresos presuntos, a la luz de adminicularlos con otros elementos probatorios.

Así lo resolvió la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la siguiente tesis[5]:

RENTA.- LOS CONTRATOS DE MUTUO Y PAGARÉS CON LOS QUE LA ACTORA PRETENDE ACREDITAR EN JUICIO QUE LOS INGRESOS

[5] Tesis VII-P-2aS-620, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, año IV, núm. 41, diciembre de 2014, p. 698.

DETERMINADOS DE MANERA PRESUNTIVA SON PRÉSTAMOS QUE LE FUERON OTORGADOS, NO REQUIEREN DE LA FORMALIDAD DE TENER "FECHA CIERTA", PARA CONSIDERARSE QUE TIENEN VALOR PROBATORIO.- El artículo 2384 del Código Civil para el Distrito Federal establece que el mutuo es un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuatario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad. El artículo 2389 del referido ordenamiento establece que consistiendo el préstamo en dinero, pagará el deudor devolviendo una cantidad igual a la recibida conforme a la ley monetaria vigente al tiempo de hacerse el pago, sin que la prescripción sea renunciable. Si se pacta que el pago debe hacerse en moneda extranjera, la alteración que esta experimente en valor, será en daño o beneficio del mutuatario. Por su parte, el artículo 1796 de dicho código indica que los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento; excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes no solo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley. Ahora bien, el Poder Judicial de la Federación en la tesis de jurisprudencia 220, Sexta Época, Tercera Sala, cuyo rubro indica: "DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS"; ha considerado "que los documentos privados tienen fecha cierta cuando han sido presentados a un Registro Público o ante un funcionario en razón de su oficio, o a partir de la muerte de cualquiera de sus firmantes". Por lo que, dada la naturaleza de un contrato de mutuo, no obstante ser documento privado, no es aquella de las que la legislación exija para su existencia, validez y eficacia su registro o certificación notarial, entonces, el mismo puede tener la eficacia correspondiente dentro del juicio, si además existe correspondencia entre los depósitos bancarios, los registros contables y los citados contratos así como el vínculo entre los diversos títulos de crédito y los acuerdos de voluntades aludidos.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3243/12-17-04-5/1244/13-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 17 de junio de 2014, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz.- Secretaria: Lic. María Elda Hernández Bautista.

(Tesis aprobada en sesión de 7 de agosto de 2014).

Determinación de la inexistencia de operaciones dentro de los procedimientos de fiscalización diversos al previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Rita Amparo Velasco de León

Determinación de la inexistencia de operaciones dentro de los procedimientos de fiscalización diversos al previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Rita Amparo VELASCO DE LEÓN[1]

I. ¿LA AUTORIDAD CUENTA CON ATRIBUCIONES PARA CUESTIONAR GENÉRICAMENTE LA MATERIALIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN?

Se considera que la autoridad fiscalizadora sí tiene atribuciones para cuestionar la materialidad de las operaciones en los procedimientos de fiscalización previstos en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, *MAS NO PARA REALIZARLO DE FORMA GENÉRICA*; como se procede a explicar a continuación.

En primer lugar, debe considerarse que se encuentra fuera de discusión, el hecho de que la autoridad pueda o no pronunciarse respecto de la materialidad de las operaciones al ejercer sus facultades de comprobación, tal como lo determinó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia de rubro: "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

[1] Magistrada de la Sala Regional del Centro III. Se agradece la colaboración de las Licenciadas y Licenciados: María Elena Sánchez Navarrete, Leopoldo Rafael Macías Hernández, Noemí Rocha Aguado y Allan Josué MartínezRivas Llanes.

DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN" [2].

Circunstancia que inclusive fue diferenciada por el Legislador del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

En ese orden de ideas, al ejercer sus facultades de comprobación (enfocándonos, en la especie, a la visita domiciliaria y a la revisión de gabinete), la autoridad fiscalizadora cuenta a su disposición con la contabilidad del contribuyente para, entre otras cosas, determinar la materialidad de las operaciones que obren consignadas en los comprobantes fiscales respectivos.

Por tanto, la determinación de la autoridad fiscalizadora respecto de si fue materializada, o no, la operación amparada en determinado comprobante fiscal, definitivamente debe encontrarse debidamente fundada y motivada, pues se debe considerar que dicha autoridad tuvo a su alcance los elementos probatorios que le permitieron dilucidar respecto de dicha circunstancia; debiendo inclusive, en caso de resolver que no se acreditó la materialidad, ser exhaustiva en plasmar el alcance probatorio de los elementos que fueron considerados.

No se debe perder de vista, en lo que ve a la materialidad de las operaciones, el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código, y el ejercicio de las facultades previstas en el diverso 42 del mismo ordenamiento, parten de circunstancias totalmente diferentes; toda vez que, en la primera de las situaciones, la autoridad determina la PRESUNCIÓN *iuris tantum* respecto de la inexistencia de las operaciones por actualizarse determinadas situaciones previstas en el primer párrafo del Artículo 69-B; mientras que en el segundo de los supuestos, la fiscalizadora cuenta con acceso a la información y documentación contable del contribuyente, lo que la obliga a realizar un análisis exhaustivo de los elementos que tenga para, posteriormente, emitir una determinación debidamente fundada y motivada en la que se pronuncie sobre la inexistencia de la operación.

En conclusión, de considerarse suficiente el hecho de que la autoridad, al ejercer sus facultades de comprobación, se limite a cuestionar genéricamente la

[2] Tesis: 2a./J. 78/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 67, t. III, junio de 2019, p. 2186.

materialidad de una operación o, inclusive, concluya con la presunción de inexistencia de la misma; ocasionaría afectación en la esfera jurídica de la contribuyente, pues el acceso a los elementos de la contabilidad de este, la obliga a pronunciarse de manera exhaustiva, fundada y motivada, respecto de tal determinación, en acatamiento a los Artículos 16 constitucional y 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

II. ¿LA DIFERENCIA DE TEMPORALIDAD ENTRE EL MOMENTO EN QUE ACONTECIERON LAS OPERACIONES Y AQUEL EN QUE OCURRE LA VERIFICACIÓN FÍSICA DE LA AUTORIDAD, IMPACTA EN LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES?

a) *Evidentemente ocasiona un demérito en la posibilidad de defensa de los contribuyentes el simple transcurso del tiempo*, pues estos tienen la obligación de acreditar la materialidad de las operaciones señaladas con cualquier medio de convicción; a pesar de que al entrar en vigor el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, únicamente tenían obligación para resguardar la información que forma parte de la contabilidad, documentación que por sí misma no siempre resulta suficiente para sustentar la existencia de determinada operación.

b) *Se considera que también ocasiona afectación en la esfera jurídica de la contribuyente, el criterio restrictivo que ha adoptado la autoridad fiscalizadora al momento de proceder a la valoración de los elementos probatorios aportados*; pues lejos de considerar que la mayoría de la documentación es de carácter privado y que, por tanto, tiene que ser adminiculada para llegar a determinada convicción, la autoridad únicamente se limita a descalificar los elementos ofrecidos argumentando que no tienen valor probatorio pleno.

Ahora bien, *al tener el contribuyente la carga de la prueba respecto de la materialidad de las operaciones, tal cuestión trasciende en el costo a erogar para acceder a una resolución apegada a derecho*; al verse en la necesidad de allegarse de los servicios prestados por fedatarios públicos, con la finalidad de eludir la deficiente valoración de pruebas que en muchas de las ocasiones realiza la autoridad fiscal; o bien, el que las mismas tengan el alcance probatorio requerido. Lo que es violatorio de lo dispuesto en el Artículo 2o., fracción IX de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, mismo que indica lo siguiente:

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

…

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

III. OTROS TEMAS O ARGUMENTOS QUE SE CONSIDEREN DE INTERÉS

a) *El contribuyente queda en estado de indefensión al tener la carga de acreditar la existencia de las operaciones mediante la exhibición de información y documentación que no necesariamente forma parte de su contabilidad y que, por tanto, no se encuentra obligada a resguardar.*

Lo expuesto toda vez que, el hecho de que se acredite en el asiento contable un ingreso o egreso y se adjunte la documentación comprobatoria relativa, no necesariamente implica la acreditación de la materialidad de la operación amparada, por tratarse de cuestiones diferentes. Resultando que la certeza de la existencia fáctica de determinado acto, requiere un mayor cúmulo de elementos probatorios, tales como la acreditación de los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que ampara determinado comprobante.

Circunstancia que deja en estado de indefensión a la contribuyente, pues para acreditar la existencia de una operación en concreto, esta se encuentra obligada a exhibir pruebas que no necesariamente tienen que formar parte de su contabilidad y que, por tanto, no se encuentra obligada a resguardar.

b) *Se considera de interés el hecho que, en caso de que la autoridad fiscalizadora ya hubiese sustanciado el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; esta se encontraría impedida para cuestionar la materialidad de dichas operaciones en un ulterior ejercicio de facultades de comprobación.*

Ello, en atención a que de permitir que la autoridad ejerza dicho procedimiento y después se pronuncie respecto de la materialidad al ejercer sus facultades de comprobación, implicaría una violación al principio de *Non bis in ídem*, así como a lo dispuesto en los Artículos 53-C, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Efectos temporales de la presunción de inexistencia de operaciones, prevista en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente

Mayra del Socorro Villafuerte Coello

Efectos temporales de la presunción de inexistencia de operaciones, prevista en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente

Mayra del Socorro VILLAFUERTE COELLO[1]

Llevado a cabo el procedimiento establecido en el numeral de referencia, la autoridad hacendaria presumirá que las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos por quien no cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o enajenar los bienes, o en su caso, cuando se encuentre como no localizado, son inexistentes.

No obstante, es importante definir el alcance que tiene tal presunción; es decir, se acota a los comprobantes fiscales emitidos y que se mencionaron en la resolución relativa, a un periodo en específico o se trata de una presunción atemporal en la que una vez que se ubicó un contribuyente, siempre se presumirán inexistentes sus operaciones; cuestión respecto de la cual no existe un criterio vinculante.

Para resolver dicha problemática, deben tenerse en cuenta dos aspectos fundamentales; el primero, relativo a la finalidad del procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones y, el segundo, las consecuencias que podría implicar, la presunción a actos que aún no han nacido a la vida jurídica.

En relación al primer punto, es oportuno mencionar que al resolver la contradicción de tesis 77/2014, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la jurisprudencia 2a./J. 88/2014 (10a.), de rubro y texto siguientes[2]:

---

[1] Magistrada Presidenta y Coordinadora de la Segunda Sala Regional Norte-Este del Estado de México.

[2] *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 10, t. I, septiembre de 2014, p. 858.

SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Resulta improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del citado numeral, consistentes en el eventual dictado de una segunda resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas, en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; ello es así, porque constituye un acto futuro de realización incierta ya que, de acuerdo con el referido procedimiento, antes de que se publique la resolución que defina la situación del contribuyente respecto del cual -en un primer momento- se presumió la inexistencia de las operaciones respaldadas en los comprobantes fiscales (y obviamente, antes de que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación emita un crédito fiscal), se prevé un plazo para que los interesados manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción; lo cual implica que no existe certidumbre de su realización, porque ello dependerá de su conducta a fin de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones atribuida por la autoridad fiscal. Además, arribar a una posición contraria afectaría el interés social y contravendría disposiciones de orden público, acorde con los artículos 128, fracción II y 129, fracción III, de la Ley de Amparo, pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad -por los terceros relacionados- de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

Como se observa, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal consideró que la finalidad del procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, previsto en el numeral referido es, por un lado, sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes y, por otro, evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes, a fin de que quienes utilizaron en su beneficio los comprobantes fiscales traficados autocorrijan su situación o, en su caso, acrediten que la prestación del servicio o la adquisición de los bienes en realidad aconteció, para que aquellos puedan surtir efectos fiscales.

De tal manera que, acorde a la finalidad que persigue el procedimiento instaurado, la consecuencia lógica sería pensar, una vez que los contribuyentes se ubican en la hipótesis prevista, los "efectos generales" que establece el quinto párrafo del numeral en cuestión, son universales, atemporales e indeterminados; es decir, que las operaciones que realice en cualquier tiempo después de haber aparecido en el listado correspondiente, serán inexistentes aun cuando no hayan sido motivo de revisión por parte de la autoridad fiscal.

No obstante, se considera que la presunción debe ser únicamente respecto de los propios comprobantes que haya detectado la autoridad, sin que pueda tener un alcance más amplio.

Para sustentar dicha cuestión, es oportuno tener en cuenta el contenido de los párrafos primero y quinto del numeral en análisis:

> Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas *en tales comprobantes*.
>
> …
>
> Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, *con efectos generales*, que las operaciones contenidas *en los comprobantes fiscales expedidos* por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

…
Énfasis añadido

Los párrafos transcritos establecen, en caso que la autoridad fiscal detecte la emisión de comprobantes fiscales por quien no cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o enajenar los bienes, o en su caso, se encuentre no localizado, podrá presumir que las operaciones consignadas en "tales comprobantes", son simuladas o inexistentes.

En razón de lo anterior, podemos afirmar que los "efectos generales" que establece el quinto párrafo del Artículo en comento, son respecto de los propios comprobantes que haya identificado la autoridad, sin que dicha presunción pueda tener un alcance mayor, pues ello equivaldría a aplicar aquella presunción a actos y comprobantes que aún no han nacido a la vida jurídica, es decir, dar efectos atemporales e ilimitados a la facultad de comprobación ejercida.

Tal cuestión sería contraria al derecho fundamental de seguridad jurídica ya que, los gobernados desconocerían los efectos que pudieran tener las operaciones pasadas, presentes o futuras que no han sido revisadas por la autoridad, porque los "efectos generales" a que alude el quinto párrafo podrían considerarse inexistentes.

En conclusión, la autoridad fiscal debe llevar a cabo el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cada vez que detecte la posible emisión de comprobantes que amparan actividades inexistentes, pues los efectos de presunción no deben considerarse indeterminados en el tiempo, es decir, deben tener una delimitación temporal; de tal manera, esa presunción debe centrarse únicamente en los comprobantes revisados.

Sin que lo anterior sea contrario al fin perseguido con la implementación del procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones, habida cuenta que ello no restringe las facultades de comprobación de la autoridad, pero privilegia el derecho fundamental de seguridad jurídica de los gobernados.

MESA 3

Medios probatorios de la materialidad de las operaciones

La materialidad de las operaciones fiscales en el Derecho Fiscal

Julio Alberto Castañeda Pech

La materialidad de las operaciones fiscales en el Derecho Fiscal

Julio Alberto CASTAÑEDA PECH[1]

I. ELEMENTOS DEMOSTRATIVOS IDÓNEOS PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD

Para hablar de materialidad de las operaciones en términos de lo que dispone el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se estima oportuno, destacar dos elementos.

El primero de ellos concerniente a la incorporación de este precepto normativo a nuestro marco jurídico, que data del dos mil trece y cuya motivación fue la detección del uso indebido de comprobantes fiscales que derivó en un procedimiento especial para revisar mediante una facultad de la que se dotó a la autoridad fiscal, a fin de que los contribuyentes acreditaran que efectivamente materializaron las operaciones que pudieran ser sujetas a observación, para lo cual se aprobó por parte del Congreso de la Unión, el texto publicado en el Diario Oficial de la Federación en el año citado.

El segundo de estos hechos, deriva de una reforma de dos mil dieciocho (cuyo texto se encuentra vigente), que buscó llevar a cabo una reestructura integral, aprobada por el Congreso de la Unión, incorporando la facultad para la autoridad de requerir información adicional al contribuyente, definiendo los plazos para su entrega y para la valoración de pruebas, así como emitir y notificar la resolución definitiva; además de las consecuencias jurídicas en caso de incumplimiento, fortaleciendo así

[1] Magistrado de la Sala Regional del Centro III.

la seguridad jurídica del contribuyente, privilegiándola sobre los procedimientos, plazos y formalismos de la relación tributaria, evitando con ello interpretaciones incorrectas de "las formalidades del procedimiento" y por lo que habremos de pronunciarnos en un tema específico, como los elementos idóneos para acreditar la materialidad de las operaciones y los criterios de valoración jurisdiccional, que a juicio del suscrito debemos considerar en los asuntos que son sometidos bajo la jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Texto original DOF 9 de diciembre de 2013	Texto reformado DOF 25 de junio de 2018
Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.	Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.
En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.	En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los

que deberán presentar en términos de este Código. 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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.	contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución. Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente. Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento. Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo

	cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código. 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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Precisado lo anterior, el tema que se abordará a través de las siguientes reflexiones, buscará atender diversas disyuntivas.

II. ¿CUÁLES SON LOS ELEMENTOS DEMOSTRATIVOS IDÓNEOS PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD?

Para acreditar la materialidad de las operaciones que se amparan, en una verdad axiomática, tanto el contribuyente que expidió comprobantes fiscales como el que le dio efectos fiscales (acorde a los procesos regulados en el Artículo 69-B), tienen en común el requerimiento de la autoridad, que dispone que, los contribuyentes deben contar con la documentación idónea que compruebe que estas realmente

existieron; cabe destacar, los comprobantes fiscales *per se*, resultan insuficientes por lo que deben complementarse de otras pruebas fehacientes o bien hacerle frente a una revisión por parte de la autoridad en ejercicio de sus facultades, prevista en la legislación aplicable.

Debe tenerse en cuenta que el procedimiento previsto en el Artículo 69-B se refiere a una facultad diversa a la ejercida por la autoridad, contemplada en el diverso numeral 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación; por un lado, el primero de ellos versa en cuanto a la expedición y efectos de comprobantes fiscales que amparen la materialidad de las operaciones, mientras que el segundo de ellos se refiere a verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales de manera amplia.

El precepto que se analiza trata dos vertientes distintas; la primera de ellas es la que refiere al contribuyente que expide comprobantes fiscales sin contar con la infraestructura necesaria en su más amplia concepción, para desarrollar las tareas que supuestamente acredita; la segunda se refiere a aquellos contribuyentes que le dan valor fiscal a los comprobantes que se encuentren incluidos en el listado de quienes que no han acreditado la materialidad de sus operaciones.

Conceptualmente, el vocablo materialidad define aquella cualidad de ser material o relativo a la materia física, mientras que el verbo materializar debe entenderse como aquella acción de dar naturaleza material y sensible a un proyecto, a una idea o a un sentimiento.

Entendiéndose por materialidad como aquel atributo que reúnen las operaciones que efectuó determinado individuo o persona moral, ya sea con sus clientes o proveedores, y que cuentan con suficiente evidencia material y sensible para demostrar su efectiva realización.

Cuando una autoridad detecta que un contribuyente no tiene la infraestructura necesaria para llevar a cabo sus actividades, o bien que le está dando valor fiscal a sus comprobantes, tiene la obligación, en aras de propiciar certeza, de que las operaciones que ha llevado a cabo son comprobables a través de documentación verificable y contrastable con lo que informa y hace del conocimiento de la autoridad exactora.

La documentación que los contribuyentes consideren idónea, para desvirtuar una observación por parte de la autoridad fiscal, dependerá del tipo de operación y ramo en que se encuentre, siendo esto un aspecto relevante derivado de la amplia gama de actividades que se ven involucradas en la actividad económica del país y que va desde la adquisición y arrendamiento de maquinaria, prestación de servicios profesionales, transportación de material, ejecución de obra, hasta adquisición de materia prima.

Hay operaciones tangibles e intangibles, en el caso de las últimas, encontramos por ejemplo: la prestación de servicios profesionales como asesorías, labores de administración o trabajos de mantenimiento, que tienen complicaciones para acreditar la materialidad, puesto que un servicio debe estar amparado en documentos que describan la ejecución de la tarea encomendada, adicionada con la contraprestación del pago y a su vez estar relacionada de tal forma que no deje dudas de que la persona física o moral prestó un trabajo determinado, independientemente de las facturas que amparen el cobro o bien el pago de las labores señaladas, que en ocasiones son los únicos documentos que se exhiben y que por ende resultan insuficientes para tener por acreditada una operación al carecer de otros elementos que soporten una transacción en favor de un contribuyente.

Acorde a los criterios de la Sala de mi adscripción, puedo enlistar algunos ejemplos de documentación que se ha analizado para acreditar la materialidad de manera complementaria a las transacciones bancarias, cheques y facturas, como lo son nóminas, bitácoras y memorias de trabajo, papeles de trabajo, relación de almacén con entradas y salidas de material, órdenes de compra, reportes en formatos libres; todos ellos adminiculados con la operación que se pretende constatar.

Vale la pena enfatizar el incremento de compraventa de facturas, que es una realidad e incluso ha llevado el tema a que, en el Senado de la República en el próximo periodo de sesiones a iniciar en septiembre, se modifique el Artículo 113 y se incorpore un Artículo 113-Bis, ambos del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de considerar dentro de los delitos de delincuencia organizada, la adquisición y tráfico de facturas que simulen operaciones inexistentes.

Ahora bien, atendiendo a los criterios de valoración jurisdiccional en relación con la carga probatoria sobre la materialidad de operaciones, caben destacar algunas directrices que en términos de lo previsto por el Artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y los relativos a la valoración de las pruebas de manera supletoria, en términos del Artículo 1o. de la propia ley en comento, con base en el Código Federal de Procedimientos Civiles, el juzgador debe considerar como principios rectores en lo atingente al valor probatorio de las documentales que se ofrezcan.

En la especie, dada la presunción de validez que tienen las actuaciones de la autoridad y que corresponde la carga de la prueba al contribuyente, los medios de convicción que ofrezca este último, deberán estar sujetos a la verificación, contrastación y la adminiculación o vinculación de las documentales con los comprobantes fiscales que son observados por parte de la autoridad y anunciados por el contribuyente sujeto al procedimiento previsto en el Artículo 69-B.

Las operaciones del contribuyente deben ser verificables con soporte documental idóneo para determinar que efectivamente se llevó a cabo una determinada operación, y para ello, como se mencionó con anterioridad, deben estar sujetos a un filtro suficiente, que permita crear convicción de que se realizó o ejecutó materialmente la operación señalada, puesto que es necesario e indispensable que estuvieran respaldadas con elementos que las vincule con una acción en concreto.

Las inconsistencias o el incumplimiento a las obligaciones fiscales por parte de los proveedores que expiden los comprobantes fiscales, pueden cobrar relevancia cuando se encuentran adminiculadas con otros hechos que la autoridad conozca de la consulta de expedientes, bases de datos o del despliegue de sus facultades, con fundamento en el Artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, con el fin de robustecer y crear mayor convicción de estos, para con base en ellos formar una presunción *iuris tantum*, válida por cuanto a la inexistencia de las operaciones que el contribuyente estará en aptitud de desvirtuar.

Lo anterior, en el entendido de que los comprobantes fiscales únicamente son documentos que pretenden dar testimonio sobre algo que supuestamente existió,

como un acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos y realidades con fines tributarios.

En consecuencia, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes, pues como se sostuvo en el punto anterior, de resultar las operaciones inexistentes, los citados comprobantes no tendrían efecto fiscal.

Deben contrastarse, no solo con la factura y pago o transacción, sino que deben constar con un respaldo contable y además con otros elementos que sean bastos para determinar que la operación existió, además de ser adminiculados con todos los medios aportados para determinar la existencia material de las operaciones.

Por tanto, en el caso de que la autoridad, en ejercicio de sus facultades de comprobación, o en términos del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuestione la materialidad de las operaciones señaladas en los comprobantes fiscales, al contar con elementos suficientes para ello, tales como que el proveedor no se encuentra localizable en su domicilio fiscal, inconsistencias en sus declaraciones de impuestos federales, incumplimiento a sus obligaciones fiscales, el que no cuente con activos, personal, etc., corresponde al contribuyente auditado o al que se le haya fincado el procedimiento del citado numeral 69-B la carga probatoria, en cuanto acreditar la existencia y efectiva adquisición de los bienes y servicios consignados en los multicitados comprobantes, a través de la documentación idónea para tal efecto.

Adicionalmente, se comparte un aspecto que será materia de estudio y análisis por parte del Tribunal del que formamos parte, y es lo relativo al plazo de treinta días que tiene la autoridad, para emitir su resolución, ya que de no respetar el mismo, operaría en perjuicio de la autoridad fiscal la figura de la caducidad, en términos de lo que establece la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, que a la letra dice:

> Procedimiento para acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales.

1.5. Para los efectos del artículo 69-B, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los CFDI expedidos por los contribuyentes incluidos en el listado definitivo a que se refiere el tercer párrafo del referido artículo, podrán acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan dichos comprobantes, o bien, corregir su situación fiscal dentro del plazo de treinta días siguientes al de la publicación del listado en el DOF y en el Portal del SAT, ello conforme a la ficha de trámite 157/CFF "Informe y documentación que deberán presentar los contribuyentes a que se refiere la regla 1.5. para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expidieron o que corrigieron su situación fiscal", contenida en el Anexo 1-A.

La autoridad podrá requerir información o documentación adicional, a efecto de resolver lo que en derecho proceda. El contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir del día hábil siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento, para proporcionar la información y documentación solicitada, dicho plazo se podrá ampliar por diez días más, siempre que el contribuyente presente su solicitud dentro del plazo inicial de diez días.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, en caso de que el contribuyente no proporcione la información y documentación requerida, o bien se proporcione incompleta, la autoridad valorará su situación únicamente con las pruebas aportadas y resolverá lo que en derecho proceda.

El plazo máximo con el que contará la autoridad para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan dichos comprobantes, será de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información.

Desde nuestro punto de vista, el plazo de treinta días a que se refiere la regla no se traduce en una validez de las operaciones cuestionadas, sino en todo caso, ante el silencio de la autoridad, se estaría configurando una negativa ficta, que podría impugnarse ante el propio Tribunal.

Por otra parte, es criterio de la Sala de mi adscripción, el hecho de que no se resuelva la solicitud de aclaración presentada, no deja en estado de indefensión al contribuyente puesto que, en términos de lo dispuesto por el Artículo 67 del citado Código, la figura de la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales estaría sujeto al término de los cinco años previsto en dicho numeral.

Se podrá argumentar que existen jurisprudencias cuyos rubros dicen: "PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. SI LA AUTORIDAD FISCAL NO EMITE Y NOTIFICA LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN EL PROCEDIMIENTO RELATIVO, DENTRO DE LOS TREINTA DÍAS SIGUIENTES A AQUEL EN EL QUE EL CONTRIBUYENTE APORTÓ LA INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS QUE LO ORIGINARON, PRECLUYE SU FACULTAD PARA HACERLO." y "PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. PLAZO PARA DECIDIR EN DEFINITIVA SOBRE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (SISTEMA NORMATIVO VIGENTE EN 2016 Y 2017)".

Sin embargo, dichos criterios jurisprudenciales hacen referencia al procedimiento seguido ante el proveedor, no así a los contribuyentes que hayan dado efectos fiscales a los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes que se encuentren en el listado definitivo, y ante el tratamiento de dos procedimientos diversos, de los contribuyentes que emiten y otros que les dan efectos, se estima no puede darse el mismo trato, por analogía o mayoría de razón, dadas las particularidades en el incremento de prácticas nocivas que han afectado las finanzas del Estado, que busca, incluso, endurecer las penas a quienes simulen operaciones que en realidad tienen el carácter de inexistentes.

Medios probatorios en la materialidad de operaciones

Rafael Estrada Sámano

Medios probatorios en la materialidad de operaciones

Rafael ESTRADA SÁMANO[1]

I. EL VALOR DE LOS COMPROBANTES FISCALES EN LOS CASOS DE INEXISTENCIA DE ACTIVIDADES

El 9 de diciembre de 2013 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación una reforma al Código Fiscal de la Federación, mediante la cual se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en cuya virtud se adicionó el Artículo 69-B, del cual se pretende "establecer un procedimiento dirigido a *sancionar y neutralizar el tráfico de comprobantes fiscales*… se ataca la problemática de fraudes tributarios, sancionándose a quienes los adquieren, venden, o colocan y de alguna manera se beneficia de este tipo de actividad ilegal"[2]. Ahora bien, el precepto legal en comento señala lo siguiente:

> Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.
>
> En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del

[1] Magistrado de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
[2] *http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf*, XC, 12 de agosto, 11:30.

Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimes-

tralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Partiendo de la premisa de que el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación dispone que *se presumirá* la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales en los siguientes casos:

a) Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien;
b) Que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

En un principio debemos tener en consideración los siguientes conceptos:

- *Comprobantes fiscales.* Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente –principalmente documental o por cualquier otro medio verificable– de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el Artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular[3].

[3] Tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XX, t. 1, mayo de 2013, p. 524: *https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=comprobantes%2520fiscales%2520concepto&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=16&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2003506&Hit=8&IDs=2017715,2015923,2015731,2014306,2013750,2012147,2010699,2003506,16343-8,165417,168403,177667,181670,183048,188645,188904&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=.*

- *Activos.* "Se refieren a los bienes, recursos y derechos que pertenecen a una entidad económica o que sin pertenecerle, puede disponer de ellos, y de los que puede obtener beneficios económicos a futuro; haberes que pasaron a formar parte de su patrimonio por operaciones ocurridas en el pasado"[4].
- *Personal.* Conjunto de personas que trabajan en un mismo organismo, dependencia, fábricas, taller, etc.[5].
- *Infraestructura.* Conjunto de medios técnicos, servicios e instalaciones necesarios para el desarrollo de una actividad o para que un lugar pueda ser utilizado.
- *Capacidad material.* Conjunto de aptitudes, talento y cualidades, así como de máquinas, herramientas u objetos de cualquier clase, necesarios para el desempeño de un servicio, el ejercicio de una profesión o la realización de una tarea o cometido[6].
- *Prestación de servicios.* Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada como enajenación o uso o goce temporal de bienes[7].
- *Producir.* Crear cosas o servicios con valor económico[8].
- *Comercializar.* Es el acto por medio del cual se dota a los productos de las condiciones y vías de distribución para su venta[9].
- *No localizable.* "Se considera jurídicamente como 'no localizable' a un contribuyente para los efectos de la notificación por estrados en términos del Artículo 134, fracción III del citado ordenamiento, cuando definitivamente haya dejado el domicilio fiscal donde se le busque, por lo que no lo será

---

4 *http://sctj.tfja.gob.mx/SCJI/assembly/detalleTesis?idTesis=42943.*
5 *https://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=personal,* 13 de agosto de 2019, 2:35 p.m.
6 Marmolejo Cervantes, Miguel Ángel *et. al.*, "Pensamiento reflexivo sobre la prudencia constitucional en el ejercicio de la facultad anulatoria contenida en el Artículo 69-B del CFF", *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, p. 4, *http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/pensamientoreflexivosobrelaprudenciaconstitucionalenelejerciciodela.pdf.*
7 Artículo 14, fracción VI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
8 *https://dle.rae.es/?id=UH6ZGRL,* 12 de agosto, 2:00 p.m.
9 *http://sctj.tfja.gob.mx/SCJI/assembly/detalleTesis?idTesis=44807.*

si se informa al notificador que salió temporalmente, porque tácitamente se hizo saber que seguía siendo su domicilio"[10].

Derivado de lo anterior, se concluye que para los términos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, los comprobantes fiscales señalados resultan insuficientes para acreditar la existencia de las operaciones que por estos se avalan, es decir, es nulo el valor de los comprobantes fiscales del contribuyente, existiendo con ello una *presunción iuris tantum* de inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes; por lo que las autoridades fiscales se ven en la necesidad de iniciar el procedimiento señalado en el segundo párrafo de dicho precepto, consistente en que el contribuyente manifieste lo que a su derecho corresponda y aporte la documentación que estime necesaria para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.

Ciertamente, los comprobantes fiscales no cuentan con valor probatorio, y derivado de ello el contribuyente se encuentra obligado a desvirtuar la *presunción* de inexistencia de las operaciones amparadas con los mismos y acreditar que sus comprobantes fiscales se encuentran respaldados con la documentación idónea.

Ahora bien, se considera importante tener en cuenta qué es una *presunción*, y para ello, el Diccionario Jurídico mexicano dispone que "deriva del latín *praesumtio,* acción o efecto de presumir, sospechar, conjeturar, juzgar por inducción"[11]; por su parte, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua la define como: "1. f. Acción y efecto de presumir. / 2. f. Der. Hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad de que sea probado"[12]. Las presunciones legales se dividen en:

- Presunciones absolutas o *juris et de jure*: que no admiten prueba en contrario;
- Presunciones relativas o *juris tantum*: que admiten prueba en contrario, es decir, son aquellas en donde puede invalidarse el hecho presumido en tanto que se demuestre lo contrario con una prueba[13].

---

[10] *https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/2001/2001087.pdf.*

[11] Salazar, Pedro *et. al*., *Diccionario Jurídico mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México-Porrúa, 2016, pp. 2990 y 2991.

[12] *https://dle.rae.es/srv/fetch?id=U7ZEVjW.*

[13] *Ibidem*, 2990 y 2991.

Como ya fue mencionado, el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación contempla una presunción consistente en la *inexistencia de operaciones*, por los siguientes elementos constitutivos:

a) Los comprobantes fiscales que amparan las operaciones hayan sido emitidos por un contribuyente que no cuente con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes.
b) Los comprobantes fiscales hayan sido emitidos por contribuyentes que se encuentren como no localizables.

Por lo cual, se presumirá la inexistencia de las operaciones que recaigan en los elementos mencionados, en tanto que el contribuyente en cuestión no demuestre con *el soporte documental idóneo* la existencia de dichas operaciones, por tanto nos encontramos ante una presunción *iuris tantum.*

Retomando, ya que se deben desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a iniciar el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y que los comprobantes fiscales carecen de valor probatorio, *las pruebas deben ir encaminadas a desvirtuar ese hecho imputado como elemento constitutivo del inicio del procedimiento.*

Asimismo, de conformidad con el párrafo cuarto del ordinal invocado, la autoridad con base en la información recabada puede *desestimar la presunción preliminar de inexistencia de operaciones o bien, confirmar en definitiva*[14].

---

[14] "PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. PLAZO PARA DECIDIR EN DEFINITIVA SOBRE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (SISTEMA NORMATIVO VIGENTE EN 2016 Y 2017)": *https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=articulo%252069%2520presunci%25C3%25B3n&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=27&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2020265&Hit=1&IDs=2020265,2020266,2020068,2019930,2018762,2018763,2017495,2017497,2017453,2017154,2017010,2016876,2014184,2010621,2010274,2010275,2010276,2010277,2010278,2010160&tipoTesis=&Semanario=1&tabla=&Referencia=&Tema=#*.

Lo anterior, en tanto que nos referimos al primer párrafo del Artículo 69-B, que alude al emisor de los comprobantes fiscales, sin embargo, en atención al contribuyente que haya dado efectos fiscales a los comprobantes emitidos por un tercero que se encuentre en la lista de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción que menciona el primer párrafo, se encuentra en una situación más desfavorable, pues en principio, se considera que "las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente (que se encuentra en la lista)… no producen ni produjeron efecto fiscal alguno", por lo cual no existe solo la presunción de la inexistencia, sino que en el caso debe dar certeza que "efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales", no solo deben demostrarse los hechos que le atribuyen, sino que la amplitud de la carga procesal resulta mayor.

En ese sentido, el Décimo Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la Revisión Fiscal R.F. 343/2018, mediante sentencia de fecha 14 de marzo de 2019, resolvió lo referente a la materialidad de la siguiente manera:

> … se advierte esencialmente que la autoridad fiscalizadora determinó que la contribuyente visitada cuenta con depósitos bancarios que no corresponden a los conceptos ahí registrados, porque en el proceso de la revisión, *aun cuando existen contratos, facturas, cotización, cheques y transferencias, no se demostró la realización de los servicios consignados;* y para ello, relacionó dichos datos con las empresas involucradas, por lo que, concluyó que *no existen datos de prueba sobre la materialidad de los servicios prestados,* es decir, que *no se demostró en qué consistieron las operaciones celebradas, ni tampoco la forma, el lugar y el momento* en que se llevaron a cabo esas operaciones.
>
> … si bien la Sala Superior estimó que al adminicular las documentales exhibidas se reflejan los movimientos o modificaciones en el patrimonio del gobernado; esto es, que con la prueba indiciaria se conocían las modificaciones en las empresas aludidas, porque se advierte la relación comercial entre el solicitante del servicio y la actora como contratista y una tercera empresa como subcontratista; es evidente que parte de una premisa incorrecta, ya que la autoridad fiscalizadora sí valoró las pruebas de la actora, empero no pudo

advertir el modo, tiempo y lugar de la prestación de los servicios, es decir, la prestación material de los servicios que registró en su contabilidad y obtuvo ingresos…

… se debe arribar a la conclusión de que no basta con un simple registro y los documentos correspondientes, sino que estos demuestren la efectiva realización de los servicios por los que se obtienen ingresos y se realizan deducciones…"[15]

Cabe precisar que el citado Tribunal Colegiado, dictó la ejecutoria en comento, en razón del procedimiento contenido en el Artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación, relativo a la *determinación presuntiva de ingresos* por depósitos en cuenta bancaria, sin embargo, en lo referente a la *materialidad* de los servicios prestados, puede servir para ilustrar *los medios de prueba idóneos* para acreditar la materialidad de las operaciones, en lo referente al Artículo 69-B, de lo cual, puede discurrirse lo siguiente:

- Aun siendo presentados los comprobantes fiscales, estos resultan insuficientes para acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en los mismos;
- Para demostrar la materialidad de las operaciones, las pruebas ofrecidas deben demostrar el *modo, forma, lugar,* y *tiempo* de las operaciones que pretenden acreditarse;
- Las pruebas deben demostrar la efectiva realización de las operaciones señaladas en la contabilidad y consignadas en los comprobantes fiscales.

Por tal razón, para el efecto de acreditar la existencia de las operaciones, se debe aportar la documentación necesaria que cumpla con los elementos señalados anteriormente, sin demeritar el valor de los comprobantes fiscales pero que resultan insuficientes para los fines de lo que se pretende acreditar por las razones previamente expuestas.

---

[15] *http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?a.rch=88/00880000234990590004003.doc_1&sec=Maria_del_Carmen_Vega__Sanchez&svp=1.*

II. CONTENIDO QUE PUDIERA INCORPORARSE EN LOS COMPROBANTES FISCALES QUE DEMUESTRE LA MATERIALIDAD

Del Diccionario Jurídico mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, se desprende el siguiente concepto: "Comprobantes Fiscales. I. Comprobante: que comprueba. Comprobar: del latín *comprobare*, de *cum*, con, y *probare*, aprobar; verificar, confirmar una cosa, cotejándola con otra o repitiendo las demostraciones que la prueban y acreditan como cierta. II. Son los documentos necesarios para poder deducir o acreditar fiscalmente…".

De ahí válidamente se afirme que los comprobantes fiscales únicamente son documentos que pretenden dar testimonio sobre algo que supuestamente existió, como un acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos y realidades con fines tributarios. En consecuencia, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes, pues de resultar aquellas inexistentes o inverosímiles, estos no pueden tener efecto fiscal alguno.

Los requisitos que los comprobantes fiscales, en términos del Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación deben contener, son los siguientes:

> Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el Artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:
>
> I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.
>
> II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.
>
> III. El lugar y fecha de expedición.
>
> IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
>
> Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de

Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero y del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se específica:

a) Los que se expidan a las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 73, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo es-

tablecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

El valor del vehículo enajenado deberá estar expresado en el comprobante correspondiente en moneda nacional.

Para efectos de esta fracción se entiende por automóvil la definición contenida en el artículo 5 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

VI. El valor unitario consignado en número.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A), D), F), G), I) y J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación, señalando además, el valor total de la operación, y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

> Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.
>
> Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.
>
> Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.
>
> El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación.

Por su parte, dispone la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expidieron o que corrigieron su situación fiscal, se debe contar con un informe y documentación que deberán presentar los contribuyentes, en los siguientes términos; aviso digitalizado con:

- Relación de comprobantes fiscales y respaldo de la documentación e información con la que compruebe la realización de las operaciones que amparan dichos comprobantes;
- En su caso, la declaración o declaraciones complementarias a través de las cuales corrigió su situación fiscal.

Considerando concretamente el punto referente a la relación de comprobantes fiscales y respaldo de la documentación e información con la que se compruebe la realización de las operaciones que amparan los mismos, *podrían agregarse al comprobante fiscal, datos esenciales que vinculen lo amparado en el comprobante con la documentación pública o privada en poder del contribuyente.*

Por otra parte, en la práctica, la descripción del servicio prestado suele indicarse en los comprobantes fiscales de manera muy general, lo que trae como

consecuencia que en un determinado momento sea difícil y a veces imposible, relacionar estos con otros medios de prueba, para demostrar la materialidad de la operación. Ante ello, podría incorporarse en los comprobantes fiscales el servicio prestado o el uso o goce que amparen, *de manera clara, específica, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, a fin de que esos comprobantes puedan adminicularse con otro tipo de pruebas y poder verificar la materialidad de las operaciones que amparan*; lo que no impide que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o sobre lo que se otorga el uso o goce, como se desprende de la jurisprudencia que señala[16]: "COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN".

El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los *comprobantes fiscales*, se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce, delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los *comprobantes fiscales* no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que am-

[16] 2a./J. 161/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 50, t. I, enero de 2018, p. 355.

paren, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado, el uso o goce de manera clara, proporcionando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que, mediante los *comprobantes fiscales* correspondientes, se solicite.

III. ¿CUÁLES SON LOS ELEMENTOS DEMOSTRATIVOS IDÓNEOS PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD? EL PAPEL DE LA CONTABILIDAD CONTRA LOS COMPROBANTES FISCALES

Las personas físicas y las morales cuentan con diversos elementos demostrativos idóneos para acreditar la materialidad, como son los documentos previstos en diversas leyes que guardan relación con las normas fiscales.

En primer lugar, se menciona al Código Fiscal de la Federación; el *Artículo 28* prevé en esencia que la contabilidad se integrará, entre otros, por: libros, sistemas y registros contables, toda aquella documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales y con la que se acrediten sus ingresos y deducciones, como los papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, y los que obliguen otras leyes.

También el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 33, establece la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción y los elementos adicionales que integran la contabilidad; se refiere que los documentos e información que integran la contabilidad son:

I. Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;

II. Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como *su documentación soporte*;

III. Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos;

IV. Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;

V. Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;

VI. La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones;

VII. La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;

VIII. La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y

IX. Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

En términos generales, el contribuyente tiene a su alcance diversos medios de prueba previstos en la contabilidad. Así, con *los libros sociales*:

- Se pueden ofrecer *las actas que hayan sido celebradas*, cuya regulación también obra en los Artículos 36 al 41 del Código de Comercio, así como en los Artículos 178 a 206 de la Ley General de Sociedades Mercantiles;
- Acreditar los socios o accionistas, estando regulados en los Artículos 73 y 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, es decir, se puede acre-

ditar el nombre y el domicilio de cada uno, con indicación de sus aportaciones y la transmisión de las partes sociales;

- Las sesiones de Consejo, prevenidas en el Artículo 143 de la Ley General de Sociedades Mercantiles;
- Aumento o disminución de capital social, previsto por el Artículo 219 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Los libros sociales tienen valor probatorio conforme se establece por el numeral 295, fracción I del Código de Comercio.

A fin de acreditar el elemento humano para la fabricación de productos, para la prestación de servicios, ello se puede hacer a través de la demostración de que cuenta con trabajadores, que realizó contratos de prestación de servicios o subcontrató la prestación de los mismos, conforme se prevé en la Ley Federal del Trabajo.

Se pueden acreditar la infraestructura por medio de contratos de arrendamiento, pagos de servicios de luz, agua o recibos telefónicos.

Por tanto, a fin de acreditar la materialidad de las operaciones, los contribuyentes pueden sustentarse en diversas leyes relacionadas con las disposiciones fiscales, como son el Código de Comercio, las Normas de Información Financiera, la contabilidad, documentos con los que comprueben los inmuebles, muebles, inventarios, intangibles y servicios.

También se pueden acreditar las prestaciones de servicios con los contratos celebrados con sus proveedores, o en su caso, con la información que se realice con terceros.

Cabe precisar que todas las facturas deben tener un soporte documental, ya que por sí solas no son elementos demostrativos idóneos para acreditar la materialidad de las operaciones.

IV. CRITERIOS DE VALORACIÓN JURISDICCIONAL EN RELACIÓN CON LA CARGA PROBATORIA SOBRE LA MATERIALIDAD

La labor de los jueces, a la hora de valorar los hechos en aquellos asuntos en los que el actor aduce que sus operaciones gravadas por los impuestos, son reales

y existentes y, por ello, no es legal que la demandada haya determinado ingresos presuntos o rechazado sus deducciones, aduciendo que ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, como lo previene el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, nos lleva a la reflexión de que los juzgadores, para comprender la realidad económica a la que aplicamos el derecho, deben acudir a diversos medios probatorios que integren la capacidad reflexiva que permita interpretar el derecho según la realidad social del tiempo actual y conforme a los preceptos legales que se encuentran en las diversas disposiciones fiscales que regulan la materia tributaria.

Así entonces, el juez valorará las pruebas ofrecidas en el juicio, examinando cada una, para que al momento de fijar los hechos relevantes, dichas pruebas sustenten debidamente la valoración y alcance que les otorgue, teniendo presente que en la mayoría de los casos, la carga probatoria mayor la tiene el actor, ya que deberá desvirtuar la determinación de la demandada, en el sentido de que sus operaciones no se encuentran materializadas o que las pruebas que ofreció en sede administrativa, no fueron suficientes para demostrar dicha materialidad.

Por lo que, tratándose de aquellos asuntos en los que la litis comprenda si una operación mercantil o comercial está plenamente materializada, se pueden observar los siguientes criterios:

a) Las pruebas documentales que se ofrecen y que conforme al Artículo 46, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo hacen prueba plena, permitirán tener un soporte para que aquellos documentos que no tengan esa calidad, puedan adminicularse con los primeros, logrando con ello un conocimiento mayor de la litis. Como ejemplo de tales documentos, se pueden tener instrumentos públicos, oficios emitidos por el Servicio de Administración Tributaria u otra autoridad federal o local, así como sentencias emitidas por este Tribunal y el Poder Judicial Federal, que en muchos casos constituyen hechos notorios.

En el caso de documentales privadas, que son las que en mayor número se ofrecen en los juicios, su valor probatorio dependerá, por ejemplo, de que las fac-

turas se encuentren debidamente respaldadas con la documentación que conforma la contabilidad de las empresas, por lo que no es suficiente que se tengan los registros contables, sino lo que será preponderante es, se cuente entre otras cosas, con las balanzas de comprobación, pólizas contables, movimientos de almacén, órdenes de compra, inventarios, medios de transportación y envío de mercancías, etc.

Otra prueba que también se ofrece en estos casos, son los contratos de prestación y/o adquisición de servicios, mismos que aun cuando se encuentren certificados ante un notario público, no serán una prueba suficiente si no tienen un respaldo documental que demuestre que materialmente se prestaron tales servicios.

b) En el caso de las actas de auditoría, incluidas las compulsas, cuyo valor probatorio se regula en la fracción II, del Artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, las mismas generalmente otorgan una valor indiciario cuando se adminiculan con los restantes medios probatorios ofrecidos por las partes, pues el hecho de que otros contribuyentes relacionados con la empresa auditada, no se encuentren localizables o no hayan presentado las declaraciones de impuestos o informativas, ni cuenten con empleados para el desarrollo de su actividad comercial, o con una infraestructura para tales efectos, o bienes muebles o inmuebles, permitirá tener la convicción plena que no hay operaciones materiales que amparen los ingresos obtenidos ni las deducciones declaradas.

c) La prueba pericial en contabilidad, que en muchos de los casos se ofrece en estos juicios, únicamente tendrá eficacia probatoria, si se encuentra adminiculada con los restantes medios de prueba, aportados por las partes, que demuestren los extremos de sus pretensiones, pues por sí sola no es suficiente, máxime que siempre el juez tiene la facultad y el deber de examinar la concatenación lógica y la fuerza convincente del dictamen y que en muchos asuntos se ha podido advertir que tales dictámenes abordan cuestiones jurídicas, que no les compete abordar a los peritos.

V. OTRAS CUESTIONES QUE SE ESTIMEN RELEVANTES EN LA MATERIA

El juzgador tiene la facultad de adminicular diversas pruebas a fin de acreditar la "prueba indiciaria" o "prueba presuncional", la cual constituye propiamente una vía de demostración indirecta, pues se parte de la base de que no existe una prue-

ba directa de un hecho que precisa ser acreditado, pero sí de otros hechos que entrelazados a través de un razonamiento inferencial llevan a su demostración.

Dicha figura se encuentra prevista en la tesis mencionada a continuación, misma que establece[17]:

> PRUEBA INDICIARIA. NATURALEZA Y OPERATIVIDAD. Esta figura que recibe ese nombre de la interpretación del artículo 286 del Código Federal de Procedimientos Penales, también identificada como "prueba presuncional", derivada de igual intelección del artículo 261 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, más que prueba por sí, constituye propiamente una vía de demostración indirecta, pues se parte de la base de que no hay prueba directa de un hecho que precisa ser acreditado –pues si la hubiera sería innecesario transitar por la indirecta–, pero sí los hay de otros hechos que entrelazados a través de un razonamiento inferencial, regido por la lógica del rompecabezas –conforme a la cual ninguna pieza por sí proporciona la imagen completa, pero sí resulta del debido acomodo de todas ellas– llevan a su demostración, de manera que su operatividad consiste en el método de la hipótesis que llega a ser acreditada, más que por la simple suma de varios indicios, por el producto que se extrae de la interrelación de todos ellos. De ahí que la indiciaria presupone: a) que los hechos que se toman como indicios estén acreditados, pues no cabe construir certeza sobre la base de simples probabilidades; no que se trate de hechos de los que sólo se tiene un indicio, 2) que concurra una pluralidad y variedad de hechos demostrados, generadores de esos indicios, 3) que guarden relación con el hecho que se trata de demostrar y 4) que exista concordancia entre ellos. Y satisfechos esos presupuestos, la indiciaria se desarrolla mediante el enlace de esos hechos (verdad conocida), para extraer como producto la demostración de la hipótesis (verdad buscada), haciendo uso del método inductivo –no deductivo–, constatando que esta conclusión sea única, o bien, que de existir hipótesis alternativas se eliminen por ser inverosímiles o por carecer de respaldo probatorio, es decir, cerciorándose de que no existan indicios, de fuerza probatoria tal que, si bien no la destruyen totalmente, sí la debilitan a tal grado que impidan su operatividad.

---

[17] Tesis I.1o.P. J/19, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, septiembre de 2009, p. 2982.

Medios probatorios en la materialidad de operaciones
Criterios de valoración jurisdiccional en relación con la carga probatoria sobre la materialidad

Gustavo Arturo Esquivel Vázquez

Medios probatorios en la materialidad de operaciones[1] Criterios de valoración jurisdiccional en relación con la carga probatoria sobre la materialidad

Gustavo Arturo ESQUIVEL VÁZQUEZ[2]

SÍNTESIS

Se diserta acerca de a quién corresponde la carga de la prueba, en el sentido de que el juzgador debe ajustarse a las reglas prescritas en los ordenamientos aplicables y a las presunciones establecidas en las leyes, para posteriormente llevar a cabo la valoración del cúmulo probatorio con que se cuente y en ejercicio de la sana crítica, tomando en consideración la factibilidad de los hechos a probar, así como la posibilidad de hacerlo en relación a hechos y conductas de terceros, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso, sin que ello signifique soslayar los dispositivos jurídicos en materia de carga de la prueba, para determinar lo conducente.

I. DESARROLLO DEL COMENTARIO

La pregunta inicial de a quién corresponde probar su acción o su excepción, ha sido resuelta de manera general con la solución de quien afirma debe probar, contemplada en el Artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles y las soluciones particulares de los Artículos 82 a 84 y 86 del referido Código[3], a lo que se añade

[1] De conformidad con las Bases segunda, tercera y sexta de la Convocatoria para el Simposio de Magistrados 2019, se presenta la siguiente aportación.

[2] Doctor en Derecho con Mención Honorífica. Magistrado Presidente de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, Auxiliar Metropolitana y Sala Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles.

[3] ARTÍCULO 81.- El actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones. ARTÍCULO 82.- El que niega sólo está obligado a probar: I.- Cuando la negación

que en materia de derecho administrativo al contar el acto administrativo con la característica de la presunción de legalidad, de conformidad con los Artículos 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 8o. de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, ante la negativa lisa y llana formulada por el particular de los hechos que motiven al acto de autoridad, corresponde a la autoridad acreditarlos.

En ese contexto, no debe perderse de vista que adicionalmente a las reglas antes mencionadas sobre la carga de la prueba, se debe atender a las reglas de valoración de las pruebas que establece el Artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo[4], que contempla dos sistemas, el de valoración tasada y el de sana crítica.

Con frecuencia ocurre que una contribuyente pretende deducir una erogación por la prestación de un servicio y la autoridad fiscal cuestiona la materialidad de los servicios prestados a la contribuyente, la motivación del rechazo evidentemente resulta casuística, pero es posible mencionar que de manera recurrente se

envuelva la afirmación expresa de un hecho; II.- Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante, y III.- Cuando se desconozca la capacidad. ARTÍCULO 83.- El que funda su derecho en una regla general no necesita probar que su caso siguió la regla general y no la excepción; pero quien alega que el caso está en la excepción de una regla general, debe probar que así es. ARTÍCULO 84.- El que afirma que otro contrajo una liga jurídica, sólo debe probar el hecho o acto que la originó, y no que la obligación subsiste. ARTÍCULO 86.- Sólo los hechos estarán sujetos a prueba, así como los usos o costumbres en que se funde el derecho.

[4] ARTÍCULO 46.- La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones: I. Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado. II. Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas. III. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala. Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración se estará a lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles. Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la Sala adquiera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en las fracciones anteriores, debiendo fundar razonadamente esta parte de su sentencia.

indica que al tercero prestador del servicio no se le localiza en su domicilio, que no se identifica abundantemente a las personas que realizaron el servicio o que no se demuestra la realización efectiva de la prestación del servicio.

Toda vez que con la *materialidad* se está en presencia de un concepto jurídico impreciso y que la autoridad debe motivar apropiadamente, los juzgadores deben valorar adecuadamente los elementos de convicción y las presunciones con que se cuentan.

Al respecto resulta pertinente mencionar la siguiente opinión: "Si una de las funciones principales del derecho es la regulación de la conducta, el cumplimiento de esta función requiere que en el proceso se apliquen las consecuencias jurídicas previstas en las normas si, y sólo si se han producido efectivamente los hechos condicionantes de esas consecuencias. Para ello, la prueba como actividad tiene la función de comprobar la producción de esos hechos condicionantes o, lo que es lo mismo, de determinar el valor de verdad de los enunciados que describen su ocurrencia"[5].

Así como esta otra: "Además, dado que la inferencia probatoria no sólo toma como reglas de inferencia máximas de experiencia y presunciones, sino también definiciones y teorías (al menos cuando hay que interpretar los hechos probados), es importante que el juez esté al tanto del análisis de 'conceptos fácticos', como los de acción, causalidad, intención, consecuencia no intencional, omisión,…"[6].

De tal forma que al momento de resolver acerca de a quién corresponde la carga de la prueba, el juzgador debe ajustarse a las reglas prescritas en los ordenamientos aplicables y a las presunciones establecidas en las leyes, para posteriormente llevar a cabo la valoración del cúmulo probatorio exhibido en autos y en ejercicio de la sana crítica, tomando en consideración la factibilidad de los hechos a probar, así como la posibilidad de hacerlo en relación a hechos y conductas de terceros, se determine lo conducente.

La problemática es compleja, finalmente y a guisa de ejemplo es de mencionarse que se dictó una sentencia que resultó terminal al no ser recurrida por ninguna de las partes, analizándose el asunto en los siguientes términos:

---

[5] Ferrer Beltrán, Jordi, "La valoración de la prueba", en *Estudios sobre la Prueba*, 2ª. reimpresión, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2017, pp. 29 y 30.

[6] González Lagier, Daniel, "Argumentación y prueba judicial", en *Estudios sobre la Prueba*, 2ª. reimpresión, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2017, pp. 130 y 131.

En primer lugar, es de mencionarse que la autoridad sustentó básicamente su observación a la contribuyente en el hecho de que no se acreditó la materialidad de los gastos en que incurrió.

No existió negativa de la autoridad fiscal de que le fueron proporcionados por la contribuyente diversos documentos vinculados con la prestación del servicio de que se trató, sin embargo, la autoridad demandada en sus diversas actuaciones negó que pudieran acreditar que el servicio se prestó efectivamente.

Una vez analizadas las pruebas correspondientes, la Sala resolvió que el concepto de materialidad es un concepto jurídico impreciso y que la autoridad al aplicarlo debe motivar minuciosamente su resolución, de tal manera que cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece la posibilidad de deducir ciertos gastos, la autoridad que afirma tener la duda sobre la materialidad de las operaciones también tiene la carga de la prueba; máxime que en ningún momento se desahogaron compulsas, las que debieron buscar verificar (cruzar información) sobre las operaciones que la contribuyente manifestó realizar con un tercero, para corroborar si efectivamente se realizaron, a través de la fiscalización de este, compulsa que en juicio, la autoridad no acreditó haber realizado.

Por lo tanto, resultó ilegal la resolución de la autoridad mediante la cual se determinó un crédito fiscal, que en el mencionado caso en particular no hubiese llevado a cabo las compulsas que buscaran verificar (cruzar información) sobre las operaciones que un contribuyente manifestó realizar con una tercera persona, la que a su vez fue considerada tercera en la relación tributaria entre la contribuyente ahora actora y el Fisco, con el objetivo de corroborar si efectivamente se realizaron los gastos que pretendió deducir.

II. CONCLUSIÓN

La carga de la prueba respecto de la *materialidad*, deberá resolverse atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso, atendiendo los dispositivos jurídicos en materia de carga de la prueba y a las presunciones establecidas en las leyes, para posteriormente llevar a cabo la valoración del cúmulo probatorio correspondiente y en ejercicio de la sana crítica, tomando en consideración la factibilidad de los hechos a probar, así como la posibilidad de hacerlo en relación a hechos y conductas de terceros.

La suficiencia de la prueba en el supuesto del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

María Zaragoza Sigler

La suficiencia de la prueba en el supuesto del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

María ZARAGOZA SIGLER[1]

SUMARIO

I. *Panorama general*. II. *La prueba.* III. *Estándar de prueba.* IV. *Fuentes de información.*

I. PANORAMA GENERAL

En el año 2013 se adiciona el Artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación cuyo propósito primordial era combatir prácticas elusivas y evasivas en el pago de contribuciones, mediante la simulación de operaciones amparadas por comprobantes fiscales que cumplían con los requisitos señalados en el propio Código Tributario[2].

De acuerdo con la iniciativa de ley, en estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales. El adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y, a su vez, los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

[1] Magistrada Presidenta de la Tercera Sala Regional Metropolitana.

[2] Este Artículo fue reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el día 25 de junio de 2018.

Señaló que derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de este;
2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron;
3. Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es solo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones;
4. No tienen personal o este no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales;
5. No tienen activos o estos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales;
6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento;
7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos, después de haber manejado cantidades elevadas;
8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes;
9. Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables;
10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones, o bien, estas son mayores por escaso margen;
11. Prestan servicios y, a la vez, reciben servicios por casi exactamente los mismos montos; y

12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios[3].

De ahí que se concluyó que ese tipo de estrategias irregulares no solo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o "comisión" por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió, con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria, lo que convierte a dicha práctica en totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella[4].

Actualmente, la autoridad sustenta que el erario deja de recibir más de medio billón de pesos al año por la defraudación fiscal que se comete con el uso de facturas falsas, aunado a que se tiene detectado que en los últimos seis años se han emitido 8.8 millones de facturas apócrifas en México, por un monto de casi 2 billones de pesos, un quebranto en la recaudación fiscal de al menos 510 mil millones de pesos[5].

Ante tales afirmaciones, no queda duda alguna que el propósito de una norma como la contenida en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es de orden público e interés social, mediante la cual se trata de proteger el interés fiscal del Estado y que, en esencia, otorga la facultad a la autoridad fiscal de presumir la inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales cuando se detecte que se emitieron sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

---

[3] "Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y del Código Fiscal de la Federación, presentada por el Ejecutivo Federal el 8 de septiembre de 2013", *Gaceta Parlamentaria*, año XVI, núm. 3857-C, Anexo C, Cámara de Diputados, LXII Legislatura, p. 109.

[4] *Ibidem*, pp. 106, 110, 111.

[5] Arvizu, Juan. "Facturas falsas quitan a erario medio billón al año", *Periódico El Universal*, Sección Nación, núm. 37145, Ciudad de México, 28 de julio de 2019, p. 10.

La disposición prevé un procedimiento en el cual, la autoridad le hace saber dicha circunstancia al contribuyente a fin de que presente documentación e información que desvirtúe la presunción de inexistencia de las operaciones, con lo que se garantiza su derecho de audiencia y, después de valorar las probanzas y defensas presentadas, emitirá una resolución que debe notificar al contribuyente de que se trate. Si como resultado se estima que la operación es inexistente la autoridad fiscal publicará un listado, en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, con lo cual, todas las personas físicas o morales diferentes a la expedicionaria del comprobante, que le hubieren dado algún uso estarán obligadas a corregir su situación fiscal mediante la presentación de la declaración complementaria que corresponda[6].

[6] Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá reque-

Cabe aclarar que este procedimiento se aplica solamente a los comprobantes que fueron observados por la autoridad fiscal, mismos que debieron ser identificados y hechos del conocimiento del contribuyente emisor y no de forma generalizada, respecto de todas las operaciones o transacciones realizadas por el contribuyente.

II. LA PRUEBA

Aún y con la noble finalidad con la que fue concebido el Artículo 69-B antes aludido, en la práctica cotidiana, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa tiene la encomienda de resolver los juicios que los contribuyentes promueven en contra de

rir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

las resoluciones emitidas por la autoridad tributaria en términos de dicha norma y pronunciarse sobre su validez o nulidad.

A reserva de que la demanda presentada haga valer conceptos de impugnación de forma, o bien, haga referencia respecto de si opera o no la caducidad del procedimiento en instancia administrativa; considero que en el fondo lo relevante es una cuestión de prueba en la que debe demostrarse si la operación amparada con el comprobante fiscal cuestionado realmente existió.

Debe distinguirse entre una factura falsa en su forma y aquella que lo es de su contenido. Esta última se emite por una empresa existente en el momento de su expedición, cumple con los requisitos que al efecto señala el Código Fiscal de la Federación, pero que su contenido es apócrifo o simulado[7].

En tal contexto, estamos ante un asunto de suficiencia de la prueba en el juicio contencioso administrativo.

De acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), en los juicios que se tramiten ante el Tribunal, el actor tiene la carga de la prueba, siendo admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades (Artículo 40 de la LFPCA).

Esto implica que es el contribuyente emisor del comprobante fiscal cuya operación se presume inexistente, quien debe aportar los medios probatorios que demuestren que dicha operación existió y produjo sus efectos en el mundo jurídico, por ejemplo, que efectivamente se efectuó una enajenación o que realmente se prestó un servicio.

En una circunstancia normal, el comprobante fiscal puede servir como prueba de que la operación descrita en él fue realizada y tuvo un valor monetario de transacción entre dos partes, sin embargo, al tratarse de una operación que la autoridad fiscal presume inexistente, ese comprobante no es idóneo para demostrar

[7] Fernández Sagardi, Augusto, *Código Fiscal de la Federación. Comentado y correlacionado,* 5ª. ed., México, Thomson Reuters, 2019, p. 442.

la materialización de la operación. Así, la carga de la prueba en este caso se vuelve una obligación para el actor, en el sentido de demostrar la materialidad de la operación que la autoridad presume inexistente.

Para tal efecto, puede presentar todos los medios de prueba que la ley le permite, como documentales públicas y privadas, testimoniales, periciales, inspección judicial, instrumental de actuaciones, etcétera, a fin de demostrar en juicio lo que a su interés convenga. Si bien la norma no lo señala expresamente, se infiere que está obligado a conservar toda la información o documentación relacionada con la operación respectiva que posteriormente le servirá como medio de prueba.

No obstante, en aras de llegar a la verdad, el Magistrado Instructor siempre tendrá al alcance la facultad legal de allegarse de oficio los medios de prueba que considere necesarios, aun y cuando no hubiesen sido ofrecidos por las partes (Artículo 41 de la LFPCA).

III. ESTÁNDAR DE PRUEBA

Dentro del proceso, el juzgador deberá dilucidar la verdad material respecto de la operación cuestionada y se "tendrá por verdadero" aquello que resultó probado y en la medida en que resulta probado, por lo que la decisión del juzgador deberá motivarse de acuerdo con la mejor aproximación posible a la realidad empírica de los hechos que son determinados dentro de la *litis*[8].

La decisión jurisdiccional expresada en la sentencia debe ser justificada racionalmente y valorando la prueba con criterios objetivos cuya motivación demuestre solidez, racionalidad y legitimidad en la decisión tomada[9].

Si bien en nuestro sistema jurídico vigente en materia fiscal no se tiene propiamente un estándar de prueba generalmente aceptado, en el caso concreto estamos ante una situación que, por un lado, representa un grave problema que atenta sensiblemente contra las finanzas públicas e implica una clara injusticia respecto de

[8] Taruffo, Michelle, "Algunos comentarios sobre la valoración de la prueba", *Discusiones: Prueba y conocimiento*, 2008, núm. 3, Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, pp. 81-97, *http://www.cervantesvirtual.com/obra/algunos-comentarios-sobre-la-valoracion-de-la-prueba/*, consulta realizada en Internet el 8 de agosto de 2019, 11:25 h, pp. 86 y 87.

[9] *Ibidem*, p. 91.

contribuyentes que cumplen cabalmente con el pago de sus contribuciones, pero, a la vez, el contribuyente sujeto de la resolución que presume la inexistencia de operaciones puede ver afectados sus derechos con consecuencias dañinas para la sana operación de su negocio.

De ahí la importancia que el juzgador dirima el conflicto con un alto estándar de prueba que permita, en la medida de lo posible, desentrañar la verdad material de los hechos en el asunto concreto.

Bajo tal premisa también deberá analizarse si la resolución correspondiente cumple cabalmente con los requisitos de fundamentación y motivación, y en este punto, la autoridad fiscalizadora de ninguna forma puede llegar a la presunción de inexistencia de la operación basándose en criterios meramente subjetivos, so pretexto de un fin meramente recaudatorio.

La función de la averiguación de la verdad puede verse menguada cuando se reconoce la existencia de valores no-epistémicos (derecho de los acusados, seguridad nacional), quasi-epistémicos (vg. los que distribuyen el error como el *indubio pro reo*) pero que, a la vez, priman sobre el objetivo de la búsqueda de la verdad. Entonces, el proceso intelectual que el juzgador lleva a cabo para asumir una decisión obtenida de la información proporcionada por los medios de prueba tomará la forma de un razonamiento inductivo conforme a las reglas de la lógica, en el cual, puede haber un margen de error para llegar a la verdad[10].

De ese modo, el estándar de prueba aplicado en la resolución de juicios relativos al contexto del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación deberá responder a la fiabilidad de sustentar la afirmación de la existencia o inexistencia de la operación cuestionada como un pilar de la decisión resolutora del conflicto. Para tal efecto, las reglas que rigen el procedimiento contencioso permiten aplicar criterios, ya sea de prueba tasada o bien de libre valoración de la prueba, dependiendo de la misma, pero sea cual fuere el sistema que resulte aplicable, el magistrado deberá motivar su sentencia de tal forma que la decisión se encuentre

[10] Reyes Molina, Sebastián, "Estándares de prueba y 'Moral Hazard'", *Revista Nuevo Derecho*, Colombia, Universidad de Envigado, vol. 11, núm. 16, enero-junio de 2015, p. 5.

investida de un alto grado de certeza en la comprobación de la hipótesis que al efecto sustente, ya sea la nulidad o la validez de la resolución impugnada.

En este caso, el estándar de prueba debe servir al juzgador como un parámetro de la noción de la distribución del error que como sociedad estamos dispuestos a asumir; por ejemplo, en materia penal, un falso positivo (condena falsa) tiene un impacto potencialmente más grave que uno falso negativo (absolución falsa). Pero ante el hecho de una práctica evasiva del pago de contribuciones que, por un lado afecta de forma grave los ingresos públicos y, por el otro, es inequitativa respecto de los contribuyentes que sí cumplen con el pago del impuesto, el magistrado o la Sala del conocimiento, deberá ponderar la conveniencia del grado de estándar de prueba que aplique en la resolución del caso, considerando por un lado, la repercusión de la práctica tildada de ilegal en el orden público misma que fue realizada de forma intencional y, por el otro, dado el caso, otorgando la más amplia protección al actor cuando se alegue una violación a sus derechos humanos.

Consecuentemente, en el contexto del proceso se verá si existen elementos de juicio suficientes para establecer que determinados hechos se han producido realmente y la perspectiva de la valoración jurisdiccional será forzosamente analítica, es decir, que las pruebas se refieran a todos los hechos concretos que componen la situación que es objeto del juicio. En un segundo momento, se establecerá cuáles hechos fueron realmente probados y darán lugar a establecer la verdad de lo acontecido[11].

Mientras más objetividad conlleve la valoración de la prueba bajo un estándar elevado y se ofrezca una motivación detallada, racional y objetiva, mayor será la posibilidad de emitir no solo una sentencia apegada a la legalidad, sino que permitirá emitir una decisión justa.

[11] Taruffo, Michele, "Tres observaciones sobre 'Porqué un estándar de prueba subjetivo y ambiguo no es un estándar', de Larry Laundan", *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, núm. 28, 2005, *https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10004/1/Doxa_28_09.pdf*, pp. 124 y 125, consulta realizada en Internet el día 10 de agosto de 2019.

IV. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. *Bibliografía*

ARVIZU, Juan. "*Facturas falsas quitan a erario medio billón al año*", *Periódico El Universal*, Sección Nación, núm. 37145, Ciudad de México, 28 de julio de 2019, p. 80.

BECERRA BAUTISTA, José, *El proceso civil en México*, 12ª. ed., México, Porrúa, 1986, p. 809.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *Código Fiscal de la Federación. Comentado y correlacionado*, 5ª. ed., México, Thomson Reuters, 2019, p. 818.

REYES MOLINA, Sebastián, "Estándares de prueba y 'Moral Hazard'", *Revista Nuevo Derecho,* Colombia, Universidad de Envigado, vol. 11, núm. 16, enero-junio de 2015, p. 5.

RODRÍGUEZ SERPA, Freney Asdrubal *et. al.*, "De la valoración racional de la prueba en la verdad procesal a la teoría de la probabilidad preponderante", *Jurídicas CUC*, Colombia, Universidad de la Costa, vol. 14, núm. 1, enero-diciembre de 2018, pp. 259-286.

TARUFFO, Michelle, "Algunos comentarios sobre la valoración de la prueba", *Discusiones: Prueba y conocimiento*, 2008, núm. 3, Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, pp. 81-97, *http://www.cervantesvirtual.com/obra/algunos-comentarios-sobre-la-valoracion-de-la-prueba/*, consulta realizada en Internet el 8 de agosto de 2019, 11:25 h, pp. 86 y 87.

TARUFFO, Michele, "Tres observaciones sobre 'Porqué un estándar de prueba subjetivo y ambiguo no es un estándar', de Larry Laundan", *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, núm. 28, 2005, *https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10004/1/Doxa_28_09.pdf*, pp. 124 y 125, consulta realizada en Internet el día 10 de agosto de 2019.

2. *Legislativas*

Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1981, y sus reformas, *http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_160519.pdf.*

"Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, presentada por el Ejecutivo Federal el 8 de septiembre de 2013", *Gaceta Parlamentaria*, año XVI, núm. 3857-C, Anexo C, Cámara de Diputados, LXII Legislatura, p. 280.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, Diario Oficial de la Federación, 1° de diciembre de 2005, y sus reformas, *http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf.*

TERCERA PARTE

CONFERENCIA DE EXPERTOS FISCALES

Materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal

Carlos Romero Aranda

Materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal[1]

Carlos ROMERO ARANDA[2]

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Buenas tardes a todos, muchas gracias a nuestros ponentes por estar con nosotros, platicando sobre el tema de "Materialidad de Operaciones en el Derecho Fiscal". Sin mayor dilación iniciaremos con una serie de preguntas a cada uno de nuestros invitados, y la primera de ellas es para el Procurador Carlos Romero Aranda. Sabemos que han proliferado cada vez más empresas de papel, por lo que el combate a las facturas se convierte en una actividad importante para el Estado. ¿Cuál es la razón de este actuar?

- Dr. Carlos Romero Aranda

Muchas gracias por la invitación y es un honor compartir el foro con tan ilustres fiscalistas. El tema de las empresas fantasma se vuelve mucho más delicado desde el momento en que, según cálculos del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y de la Universidad de Puebla, tenemos dos puntos del PIB por concepto de defraudación, esto es, alrededor de quinientos mil millones de pesos que se calculan al año, por la vía de empresas fantasmas y, pues como se ha mencionado, coloquialmente ya es un deporte nacional; de 2014 a 2018 son dos millones de millones de pesos y eso atenta contra la economía nacional, el establecimiento del Estado de Derecho y las finanzas públicas.

[1] Ponencia correspondiente a la Mesa de Expertos Fiscales, realizada en el Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa 2019.

[2] Procurador Fiscal de la Federación.

Si hacemos un cómputo, podemos ejemplificar que el costo de lo que se defrauda por esta causa equivale como a dos aeropuertos de la Ciudad de México; por eso el carácter tan especial y trascendente que tiene, el atacar a estas empresas. Esa es la razón por la cual se presentó una iniciativa, que ahora se está discutiendo en la Cámara de Senadores, para equiparar a las empresas factureras con delincuencia organizada, darle un carácter excepcional y con ello combatirlos con los elementos esenciales que nos permita este marco.

¿Cuál es ese esquema?, ¿cuál es el problema que nosotros tenemos en las investigaciones? Nosotros presentamos o nos llega un asunto delicado, solicitamos la situación fiscal del contribuyente, requerimos la contabilidad, la circunstancia corporativa de la empresa y nos encontramos con testaferros, personas que no tienen la capacidad económica para llevar a cabo estas operaciones, esto es, que se dedican al aseo, a la limpieza, personas de escasos recursos, albañiles; entonces, ¿qué es lo que buscamos con esto? Llegar a las cabezas. Si nos topamos con domicilios fiscales, que son unas covachas rentadas, con empresas que supuestamente venden intangibles y no tienen, por ejemplo, software y ni una sola computadora comprada, sin activos, al revisar la contabilidad, analizamos la situación fiscal y resulta que tienen cantidades millonarias de flujos de efectivo y cifras millonarias de impuestos omitidos, entonces, al llegar a estos domicilios en el escenario actual no tenemos hacia dónde ir.

Por tanto, lo que buscamos, a través de un carácter excepcional, por conducto de la Fiscalía y mediante orden judicial, criterios de oportunidad para que estos testaferros y personas de escasos recursos –no criminalizando la pobreza–, nos pongan a la cabeza y nos digan quién los trajo y quién los puso, conocer al beneficiario final y también, mediante escuchas, determinar cómo opera esta red criminal, tener infiltrados. Sabemos que muchos de estos esquemas se manejan con domicilios en donde tienen el dinero en efectivo, luego, queremos que nos permitan hacer cateos y llevar ese dinero a las arcas públicas.

Estos son los elementos que nos permite tal reforma; tenemos un problema actualmente de finanzas públicas, que si atacamos frontalmente, si quitamos o disminuimos la evasión, podremos resolver parcialmente.

El otro aspecto por atender, ponderando el equilibrio entre la parte persecutoria y criminal, es la parte recaudatoria contra el que compra las facturas. Ella no puede ser catalogada con delincuencia organizada, porque precisamente no hace de su actividad una forma permanente y reiterada, sino simplemente son empresas que tienen una actividad lícita y, por bajar su carga tributaria, compran estas facturas; no se les quiere criminalizar, no es un contribuyente peligroso, pero sí queremos que haya recaudación. Entonces, vamos a dar el beneficio de no ejercer acción penal, siempre y cuando le quiten los efectos fiscales a estos comprobantes y cumplan con sus obligaciones pagando las contribuciones omitidas.

Eso es lo que a *groso modo* tiene la reforma que se está presentando. Ha habido mucha controversia por lo mismo, pero realmente lo que pretendemos es atacar a estas organizaciones criminales, que son precisamente las que permiten que no haya materialidad, y como lo comentabas, lo que escuchábamos en los foros, no ha habido casos donde realmente se ha podido acreditar la materialidad, se han caído los procedimientos por vicios formales, pero no propiamente porque acrediten la materialidad; ese es el tema por el cual consideramos que estos esquemas son de importancia y trascendencia para el Estado mexicano.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Procurador, ¿usted cree que la enajenación y adquisición de comprobantes alcanzaría a llegar a ser un problema de seguridad nacional, o no llega a ese punto?

- Dr. Carlos Romero Aranda

Para mí es un problema de seguridad nacional, porque pone en peligro la estabilidad de las finanzas públicas y el equilibrio del Estado mexicano, al generar una desestabilización, sobre todo cuando vemos que estos esquemas tienen dos vertientes, uno que es el comentado en este momento, la defraudación o el desvío de recursos, la omisión de contribuciones; pero un elemento adicional es el que hemos visto y mencionado como estafa maestra: donde existen desvíos de recursos públicos, participan las maquinarias de lavado de dinero, la defraudación fiscal de EFOS y EDOS, y después, se encaminan hacia otros fines específicos, llámense campañas electorales, beneficiarios en particular o redes de "factureros" propiamente.

Así, no solo es un tema de defraudación fiscal, sino uno todavía en mayor grado, que lo convierte en ataque a la seguridad nacional; esa es la razón por la cual se está endureciendo la política criminal fiscal por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con trascendencia también en el sentido que, si se está vigilando y siendo muy minucioso en el ejercicio del gasto público, reduciendo las estructuras públicas, estamos ya en una austeridad republicana y, en algunos casos, de pobreza franciscana, lo que queremos es precisamente que no haya fugas de dinero y todos paguemos.

Por otra parte, estos esquemas también generan escenarios de competencia desleal; cuántas veces hay quienes dicen: Oye perdón, ¿tú eres fiscalista de los que son así?, ¿o fiscalistas como estos, que realmente hacen que no pagues al fisco federal?; o cuántos señalan: "¿Oye, cómo puedo seguir trabajando si el de junto no paga impuestos, no paga cuotas de seguridad social y se mete en esquemas de *outsourcing* que son totalmente agresivos?". Se les contesta: "No, tú no te puedes meter en eso por lo que la ley establece y son estos riesgos, de acuerdo con el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación". Al año siguiente cuestionan: "Oye, me está tronando mi competencia, ¿qué puedo hacer?". Le respondes: "No, es que yo creo que tú no debes entrar por a), b), por c) y d)". En el tercer año ya está metido en este esquema.

Así, ¿cómo puedes competir como empresario, cuando tienes estos entornos de defraudación fiscal que te permiten estar en un escenario de desigualdad? Entonces, estos esquemas, por donde se les vea, son desiguales, totalmente competencia desleal entre los competidores.

En el ámbito laboral de *outsourcing*, estos planteamientos son todavía más perversos, cuando se ofrecen tales servicios: "No, yo me encargo de que no pagues seguro social, no vas a pagar impuestos y vamos a remunerar a tu trabajador de una manera, donde le daremos algunos beneficios adicionales, como una tarjeta que otorgue cinco por ciento de descuento en diversos establecimientos; además, te vamos a cuidar para que sea muy difícil que te demande". Entonces, al trabajador le quitan la opción de poderse jubilar dignamente, pues lo registran con un sa-

lario mínimo, por lo mismo, la pensión que va a tener es ínfima; le niegan la opción para demandar de una manera fácil, porque no sabe quién le paga.

Si bien, con una reforma en 2014 se estableció una responsabilidad solidaria, en todo caso es un trabajador que nunca va a acceder a una vivienda porque las cuotas que paga al INFONAVIT son mínimas, entonces, se está castigando a toda esa generación, a que no tenga una casa ni una pensión, a una pobreza que están generando.

A final de cuentas, ¿a qué están obligando al patrón? A que no tenga una seguridad jurídica porque lo van a demandar, si lo quieren hacer, y perderá; si se ubica en los supuestos del Artículo 69-B, va a tener que pagar las contribuciones omitidas, quitarle los efectos fiscales al comprobante, y no solo eso, puede ser atacado penalmente por la autoridad, al ser visualizado como simulación o hasta defraudación fiscal, en su caso.

Cuando analizamos así el esquema, realmente quien ganó fue el "facturero", por esa razón consideramos que el tema sí ataca la seguridad nacional.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Procurador, ante estos problemas de poder acreditar la materialidad, ¿cree viable o posible que la autoridad estableciera ciertos parámetros de cómo llevarla a cabo?

- Dr. Carlos Romero Aranda

Yo creo que no debiera existir un parámetro para llevar a cabo la materialidad, porque en estos casos quien tiene la carga de la prueba es el contribuyente, porque tiene a su alcance todos los medios probatorios reales; a final de cuentas, nuestra realidad es una, avanza día con día, entonces, de imponer parámetros, estás limitando el poder demostrar.

Considero que el extremo en comento debe estar abierto, para que con cualquier medio de prueba el particular pueda acreditar la materialidad y, en el caso de los juzgadores, en su facultad de mejor proveer, pudieran allegarse de todos los elementos conducentes a la verdad, coadyuvar con el particular para llegar a probar la materialidad.

Es muy distinta la materia penal, donde quien tiene la carga de la prueba es la autoridad, pero no para acreditar la materialidad sino el engaño.

En materia administrativa, quiero nada más tocar dos puntos de lo que mencionaba Don Rubén Aguirre, en cuanto a las labores de investigación. Comparto plenamente que no tienen que ser los auditores, sino investigadores reales los que lleven a cabo todos estos escenarios para llegar a las redes, porque cuando uno analiza toda la red, se da cuenta que sí es delincuencia organizada.

Respecto a la compensación universal, puedo decir abiertamente, y se ha mencionado, consta hasta en la exposición de motivos, los factureros empezaron a utilizar los saldos a favor que tenían de las empresas fantasmas, que resultaban ficticios; los empezaron a compensar con saldos a cargo por asimilados a salarios, siendo la forma como se llevaban el dinero hacia las cabezas o los beneficiarios finales; en 2016, la cantidad a compensar eran 90 mil millones de pesos, que fue la que se reportó; para 2017 subió a 130 mil millones, y para 2018 fueron 260 mil millones. La economía no creció en esos parámetros, ¿qué es lo que sucedió? Migraron estas mafias, se transformaron, lo que antes era una empresa normal hoy es una empresa facturera, pero aún más, hay empresas que se les llaman híbridas, donde es muy difícil poder determinar si hay una materialidad o no, pues realizan operaciones fantasmas y operaciones reales.

Yo comparto plenamente el criterio de Don Rubén, sobre todo atacar los bancos, no se cree que puedan actuar estas redes si no hay gente coludida dentro de las instituciones bancarias y ya tenemos identificados algunos casos. Nada más quería yo aclarar estos puntos para decir que estamos en el mismo canal.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Procurador, hablando de los comprobantes, pareciera que pierden un poco su valor, que ya no comprueban lo que aparentemente representan. ¿Habría la intención de modificar el Artículo 29-B del Código Fiscal de la Federación?

- Dr. Carlos Romero Aranda

Yo creo que no es tanto que se modifique o no, o que no se constaten los comprobantes, la situación y la realidad van cambiando día con día. Antes podías hacer

deducible un comprobante, una operación si era estrictamente indispensable para la generación del ingreso, si la tenías registrada en contabilidad, y contabas con el comprobante fiscal respectivo; no se adentraba propiamente a la materialidad de la operación que estabas realizando.

A partir del 2014 se introdujo precisamente el tema de la materialidad, por lo tanto, no creo tanto en que se modifique el Artículo 29-A, sino es cuestión de valoración de la operación; hay criterios, por ejemplo, de la Sala Exclusiva de Fondo, donde establecen que cada caso en específico se tiene que analizar, para determinar si hay materialidad o no hay materialidad; entonces aquí aplica lo mismo.

Por regla general, está bien que el comprobante fiscal tenga estos requisitos del 29 y 29-A, pero será la autoridad, en sus facultades de comprobación, quien determine si hubo propiamente una materialidad o no, o si hay los elementos esenciales para poderlo hacer. Los casos que mencionaba propiamente Don Rubén, como las asesorías que él da; el primer requisito es que es un abogado, tiene una cédula profesional, está autorizado, legitimado para dar esa asesoría, y puede tener algunos elementos como son los correos o alguna situación de opinión, de los cuales pueda acreditar precisamente que sí la dio; como actividades jurídicas, técnicas, contables, administrativas, son intangibles. Sin embargo, no es que cambies los Artículos 29 o 29-A, hay que analizar el caso en concreto para determinar la materialidad, que es un elemento adicional que se fue presentando a lo largo de la realidad que está aconteciendo con estas mafias, que son las que operan este tipo de redes.

Creo que también la autoridad no debe buscar solamente todo lo que incluya el 69-B y demás temas que estamos hablando; más que a los EDOS, a quienes debe abocarse la autoridad en perseguir es a los EFOS, que son realmente los que obtienen el beneficio y constituyen esta red criminal.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Procurador, la última pregunta antes de que tenga oportunidad de rendir sus conclusiones. ¿Se justificaría en todos los casos, o en cuáles sí, una prisión oficiosa en caso de delitos fiscales?

- Dr. Carlos Romero Aranda

Conforme a la reforma que se está discutiendo en el Senado, en el caso de delincuencia organizada, uno de los beneficios para la autoridad es la prisión preventiva oficiosa, de actualizarse ciertos supuestos, ¿y cuáles son estos?

Que sea una actividad permanente y reiterada; las hipótesis que mencionaba Don Rubén, las que comparto plenamente, no pueden ser consideradas como delincuencia organizada, porque no es una actividad permanente ni reiterada, llevada a cabo por tres o más personas, cuyo único objeto sea evadir y dañar las finanzas públicas; o sea, no son organizaciones que se conjuntan de forma permanente y organizada para perjudicar las finanzas públicas, sino simplemente son empresas que tienen un giro lícito y llevan a cabo algunas operaciones para evadir al fisco federal.

Estoy de acuerdo que se considere la prisión preventiva oficiosa, el proyecto se encuentra en ese sentido, tratando de regresar al esquema anterior o hasta antes de 2016, pero con mayor garantía, cuando el delito fiscal se considere calificado y el monto de lo defraudado no sea, como estaba hasta ese año, que fueran dos millones y pico de pesos, sino actualmente tienen que ser casi ocho millones de pesos para considerar la prisión preventiva oficiosa y las calificativas que establece el precepto 108 del Código Fiscal de la Federación; en esos casos, consideramos que sí debe existir prisión preventiva oficiosa, y ya en los demás, solo de ser necesario o que consideremos puedan fugarse.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Escuchamos sus consideraciones finales señor Procurador.

- Dr. Carlos Romero Aranda

Quisiera nada más, antes de dar las conclusiones, comentar algunos puntos en relación con el Artículo 113-Bis y con el 108 del Código Fiscal de la Federación, de la pregunta que le hicieron al Licenciado Pueblita.

Estimo que sí deben de coexistir ambos, porque el 113-Bis es un delito de conducta, incluso muchos de los que están cuestionando la reforma que se discute

aseveran: "Oye, es que si está el Artículo 113-Bis, pues con eso es suficiente". Nosotros vamos por el 108 y 109, que se relacionen, que pudieran ser considerados como delincuencia organizada; primero, aunque es más difícil de probar en el 108 y 109 –a nosotros nos complica más la existencia–, pero da mayor seguridad jurídica, porque cada asunto que llevemos tiene que estar "perfectamente probado"; el beneficio implícito, a pesar de ser más complicado el demostrar ante un Juez, es que precisamente tendremos la reparación del daño; con eso nosotros podemos pedirle a la persona por la cual denunciamos o querellamos, que nos repare el daño, a diferencia del 113-Bis, no obstante sea mucho más fácil de probar; con que yo enseñe el comprobante y acredite que no hay una materialidad se verificó el delito, pero ahí es uno de mera conducta, no vamos a conseguir una reparación del daño y al fisco federal lo que le conviene es que tengamos una recuperación, por eso cabe mediar un equilibrio entre la parte criminal y la recaudatoria. De ahí consideramos que sí deben coexistir los dos delitos, contrario a lo que opinan algunos abogados y personas que han atacado la reforma mencionada.

Comparto plenamente también el tema del *outsourcing*, al que van dirigidas estas reformas también. ¿Por qué? Ahí sí tienes identificado quién es el que presta el servicio, al cliente que recibe el servicio. El esquema que utilizan es el de factureras, el grupo innombrable que menciona usted es precisamente uno de los patrocinadores de una de las entrevistas que hizo Pedro Ferris de Con, y la persona que comparece a criticar la reforma es su Directora Jurídica, disfrazada como la Directora General de la Asociación de Capital Humano; entonces, vemos que sí está doliéndoles esta reforma, y sí, en efecto, comparto plenamente que la percepción afuera es "no pasa nada, lo podemos seguir haciendo y no pasa nada"; el nivel de riesgo es mínimo, por eso, tenemos que elevarlo, y en mi opinión, establecer la cuestión como delincuencia organizada.

Hay mucho desconocimiento de la reforma que se está presentando, por eso yo pediría incluso que revisaran la exposición de motivos, que es parte propiamente de la misma y es el espíritu del legislador, cuando se tiene que interpretar. Ahí precisamente se refiere que vamos por el facturero como delincuencia organizada, a ellos hay que atacar, al beneficiario final son a los que vamos a tratar de llegar, por

medio de los criterios de oportunidad, los cateos, los infiltrados, las escuchas telefónicas y a ellos es a quien detendremos con prisión preventiva oficiosa. Si llegas a cualquiera de estos *outsourcing* y le dices: "Oye, tienes un crédito de cincuenta millones de pesos; págalo y ahí queda"; te pagan los cincuenta millones y al día siguiente siguen operando. Esos son los que tienes que desactivar; el que compra el servicio no es un delincuente peligroso, sí tenemos que seguirle una investigación, pero se le va a dar oportunidad para que no iniciemos acción penal, siempre y cuando le quiten los efectos fiscales al comprobante y paguen las contribuciones que adeudan, tratando que no tengan sanción penal. Los demás contribuyentes, si no se ubican en los supuestos del 108, así como en todas sus calificativas, y el monto de lo defraudado es hasta ocho millones de pesos, no tienen ningún problema; no cualquier persona que compra comprobantes cae en los supuestos de defraudación fiscal, no es delincuencia organizada, pero lo están generalizando y eso no es cierto; el trato de delincuencia organizada únicamente está dirigido contra el "facturero".

Son temas que hay que socializar y comunicar. Es una reforma que sí se necesita, que no se presta a abusos porque el primer filtro es el SAT; el segundo es la Procuraduría Fiscal; el tercero es la Fiscalía y, todavía, un juez de control; estamos en un Estado garantista.

De los asuntos que presentamos en Procuraduría Fiscal, los números de los ganados son muy altos, los tenemos realmente probados. Muchos dicen: "Oye, por cualquier asunto nos van a agarrar". Los asuntos que tenemos en Procuraduría Fiscal son montos millonarios, entonces, lo que buscamos también es dar certeza jurídica y que no vayamos a atacar a todos los contribuyentes con ese terrorismo fiscal que están predicando, pero sí tenemos que cambiar la perspectiva de que pasan las cosas, y también la política fiscal hay que modificarla; muchos de los esquemas que se hicieron en el pasado, con todas las justificaciones que pudiera haber, eran premiar al incumplido, desde el PROAFI 1, PROAFI 2, cuenta nueva y borrón, decreto de condonación de recargos y multas, y el Artículo Tercero Transitorio de condonación de recargos y multas; todos eran para beneficiar al incumplido, pero el cumplido nunca tenía ningún beneficio.

Ahora, el primer requisito para entrar al decreto de estímulos fiscales de la frontera norte, es tener un domicilio fiscal allí, pero también el que estés al corriente en tus obligaciones fiscales y no tengas operaciones con empresas del 69-B; si tienes, regularízate y bienvenido; pero tenemos que cambiar precisamente a beneficiar al cumplido y no al incumplido, por eso el Presidente firmó también el decreto de no condonación, para que efectivamente los beneficios sean a los que cumplan, y a los que no, pues se les sancione debidamente.

Creo, pues, estos son más o menos los temas que yo quería compartir. Muchas gracias. Déjenos trabajar, nada más como comentario, nuestros resultados no son como la UIF, nosotros tenemos que hacer investigaciones muy profundas y queremos que los asuntos lleguen y tengan resultados positivos; pero yo puedo asegurar que en pocos meses tendremos algunos, incluso hasta en la prensa.

Materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal

Rubén Aguirre Pangburn

Materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal[1]

Rubén AGUIRRE PANGBURN[2]

- Lic. Rubén Aguirre Pangburn

Cuando fui Subdirector del impuesto sobre la renta, allá a mediados de los años 70's, había empresas que pagaban intereses a bancos que eran simples placas, puestas en un despacho de abogados en Panamá, existían formalmente, en los papeles, pero no eran verdaderamente bancos, no había, como dicen ahora, materialidad.

Esto de materialidad a mí me molesta un poco, lo estoy usando porque es la forma como lo manejan, porque creo que la expresión correcta no es materialidad, ni tampoco se circunscribe a operaciones; cuando trabajamos el IVA, utilizamos las expresiones actos o actividades, porque por un lado incluye los actos civiles mientras que las operaciones se suponen mercantiles, entonces ahí no entran los abogados, por ejemplo; yo creo que esa expresión está mal, y tampoco entrarían actos individuales de comercio, que no son propiamente operaciones en plural, creo que habría que cambiar la terminología.

Volviendo a lo que se quiere significar como materialidad, mucho de lo que hacen las grandes empresas transnacionales, o sea, todo el sistema de evasión internacional se maneja de tal manera que, si hay un negocio en China o en Japón, se incorpora un comisionista en Macao, que se lleva la utilidad de China y de Japón,

[1] Ponencia correspondiente a la Mesa de Expertos Fiscales, realizada en el Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa 2019.

[2] Expresidente del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

o buena parte de ella. Realmente no hay materialidad ni en el desempeño de la comisión ni en el ingreso que está obteniendo ese comisionista; es un esquema para bajar los impuestos a pagar.

Hace unos cuantos años Google pagó el 1% de sus ingresos como impuesto mundial y lo pagó en Luxemburgo. ¿Cómo se trata de contrarrestar estos esquemas? Algo que se acerca a lo que aquí se maneja son, por una parte, lo que la Unión Europea está haciendo y que resolvió en el 2018 para los paraísos fiscales que, aunque formalmente no forman parte de los países miembros, están íntimamente relacionados con ellos, por ejemplo, la Isla de Man, Jersey, las Islas Vírgenes Británicas y otros territorios con potestad tributaria autónoma pero que forman parte o están relacionados con la Gran Bretaña. Estos Estados o territorios semi-autónomos se han visto obligados a promulgar ordenamientos que podríamos agrupar con el nombre de leyes de sustancia económica, en ellas se hace la distinción entre actividades relevantes y no relevantes; las primeras son una serie de actividades, las más importantes, en donde las empresas tienen que probar la sustancia económica de las mismas; para las no relevantes tienen que probar aspectos más sencillos.

A nivel de los tratados para evitar la doble imposición hay otros mecanismos, uno de ellos también se acerca a las preocupaciones de la llamada materialidad. Se trata de la prueba del propósito principal, ya no basta con el concepto tradicional de beneficiario efectivo, quien algunas veces no es tal. El propósito principal de lo que se está haciendo por conducto de esquemas sofisticados es obtener la ventaja de un tratado al que no se tiene derecho y con las nuevas reglas de BEPS, se espera puedan ser rechazadas. Un poco antes o mucho antes, hay reglas que en México nunca quiso (el Congreso, ¿hay algunos Senadores y Diputados por aquí de aquella época?), que buscaban evitar el abuso del derecho; quiero nada más leer una porque guarda relación con lo que estamos viendo, está en la Ley General Tributaria Española:

> Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los

que concurren las siguientes circunstancias: que individualmente considerados o en su conjunto sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

Y otra, que su utilización no resulte en efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En conclusión, las preocupaciones alrededor de lo que estamos llamando materialidad no son únicas ni exclusivas de México, sin embargo, no creo que en otros lados se dé esta situación al extremo que lo estamos sufriendo, este tipo de abuso normalmente se limitaba a las grandes empresas con operaciones complicadas e internacionales; aquí se está es generalizando, creo que eso está muy mal y es necesario tomar medidas.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Licenciado Don Rubén, usted ya lo fue una vez, pero si volviera a ser Jefe del Servicio de Administración Tributaria (SAT), ¿qué recomendaría para los EFOS? Vamos a hablar de los EFOS primero, luego le peguntaré lo mismo para los EDOS.

- Lic. Rubén Aguirre Pangburn

Lo primero es que, para los EFOS, lo que se requiere es una óptica más policíaca que contable. Tienen que participar auditores, porque ese es el instrumento que tiene el SAT, pero los contadores deben trabajar con reglas muy estrictas, con programación diferente, además de estricta, y con mucha supervisión, porque si no, las visitas van a dar lugar a corrupción y arbitrariedades.

De ahí que sea necesario que se formen grupos aparte, porque van a trabajar con reglas diferentes, aquí no importa la recaudación, lo primero es que hay que quitarles a los auditores que participen, su meta de cuánto liquidaron; el objetivo no es liquidar, es desarticular la red completa y hacer lo que está diciendo el señor Procurador Fiscal, o sea, tomar a todos, ir hasta las cabezas y meterlos a la cárcel, ese es el objetivo.

Creo por las noticias (es mi única fuente de información), que son auditores los que están trabajando, buscando algo que les pueda aumentar su rendimiento en las liquidaciones, y considero que aquí hay que trabajar con otro criterio, ver realmente quiénes son verdaderamente factureros, porque tenemos empresas totalmente fantasmas; escuché una explicación de Javier Laynez, cuando se presentó la iniciativa, en donde él se refería fundamentalmente a empresas que se creaban y se disolvían, se creaban otras que las sustituían para, a su vez, disolverse, y así sucesivamente; siempre creándolas y disolviéndolas rápidamente, dificultando con ello las formas tradicionales de fiscalización. El objetivo principal era obtener devoluciones indebidas de IVA. Seguramente el sistema fue creciendo y variando, los factureros no necesariamente buscaban vender sus facturas, sino aprovecharlas con sus propias empresas, eso también puede explicar, quizás, el crecimiento inusitado de las compensaciones que hubo en algún momento. Por eso estimo que los auditores deben trabajar con reglas distintas, por ejemplo, cuando descubrimos el PEMEX-GATE, no fue con los auditores de Auditoría Fiscal, sino con auditores de la Unidad de Supervisión que entraron, investigaron, descubrieron la manipulación, obtuvieron las pruebas y salieron. Estos fueron substituidos por los auditores de Auditoría Fiscal Federal para terminar la auditoría o, en su caso, cerrarla. Es necesario actuar con una auditoría dirigida a descubrir los factureros y obtener pruebas. Es necesario verificar en bancos, prácticamente de forma obligatoria, en todos los casos, e ir a la red, no al caso concreto.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Licenciado Don Rubén, nos habló ya de los EFOS, y de los EDOS, como Jefe del SAT, ¿qué haría?

- Lic. Rubén Aguirre Pangburn

Aquí hay dos problemas: uno son los verdaderos EDOS, y otros son los falsos EDOS. Quiero referirme a estos últimos. Por ejemplo, alguien me paga una iguala, pueden pasar meses sin que me consulte, las consultas pueden ser por teléfono; si inician una auditoría a la empresa que paga la iguala y el auditor pregunta: "¿cuánto

estás pagando?, ¿qué servicio te prestó?", ¿dónde está la materialidad? Pues no hay más que un contrato por una iguala, es todo lo que hay, puede que por ahí haya algún correo electrónico, cuando me han pedido precisar alguna cosa en un correo, o que ellos mismos me han mandado un correo, ¿dónde está la materialidad de un servicio inmaterial? Pues está muy difícil de probar.

Sin embargo, obviamente, tenemos un problema de facturas, tenemos "factureros" y claro, tenemos quienes se benefician de esas facturas falsas. Creo que el problema es que estas auditorías deben tener un procedimiento distinto. El ideal sería que cuando llegan los auditores y se encuentran con un posible EDO, tengan que dejar esa auditoría para que entre un grupo especial, no sé si hay capacidad administrativa para hacer eso.

La auditoría de los EDOS tiene que ser con criterios específicos. Lo que el auditor debe descubrir, no es simplemente si acredita o no la materialidad y le puede fincar diferencias adicionales, tiene que ver el efecto de la posible factura falsa en la utilidad fiscal y preguntarse: ¿son facturas que se compraron al final del ejercicio para bajar la utilidad? ¿Es una empresa que está reduciendo su utilidad en forma permanente?

Es necesario auditar el ejercicio a la luz de lo acontecido en varios ejercicios anteriores: ¿Cómo se ha estado comportando el contribuyente? ¿Cuál es su tamaño? Creo que aquí hay que aplicar algún criterio "*De minimis*", quitar toda la chiquillería y priorizar lo que tenga sustancia. Los auditores en estos casos deben buscar las pruebas de un posible delito fiscal y no tratar de aumentar las cantidades a liquidar rechazando muchos servicios por falta de materialidad. En estos casos, los auditores no deben ser evaluados por el monto de lo liquidado, sino por su contribución para descubrir facturas realmente falsas.

Además, se puede manejar administrativamente por etapas, empezar con deducciones de cierto tamaño, ya sea como proporción de las utilidades de la empresa o por el monto total y bajarlo conforme se vaya teniendo éxito. No irse contra cualquier servicio a ver qué pasa, porque yo creo que por ahí puede haber muchos problemas y sobre todo muchas injusticias.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Perfecto, muchas gracias. Don Rubén. ¿Encuentra usted contradicción entre este tema que estamos comentando y la tendencia de que prime la sustancia sobre la forma?

- Lic. Rubén Aguirre Pangburn

La Ley del Impuesto sobre la Renta permite deducir los gastos, costos e inversiones, por lo tanto, supone que se hace el gasto, se incurre en el costo o se han realizado las inversiones. En esos casos se podrán deducir unos y depreciar o amortizar otros; por otra parte, la ley prevé formas que facilitan probar lo anterior, porque si no, lo que tendríamos serían documentos privados, que como tales no tendrían mucho valor probatorio.

La Ley da a esos documentos privados ciertas formalidades para que puedan servir como prueba, eso no significa, por ejemplo, como antiguamente se presentaban comprobantes ante el Tribunal, que si como magistrado me presentan cajas de comprobantes que no le exhibieron a Auditoría, pues para mí son documentos privados, si se los hicieron llegar a Auditoría y los validó, su valor probatorio es diferente. En la actualidad esto ha cambiado, los comprobantes son electrónicos y están sujetos a muchos controles, sin embargo, no se puede concluir, que únicamente son necesarios los comprobantes para deducir. El efecto contrario también es malo, como contribuyente puedo demostrar que hice el gasto, pero diría el auditor "no tienes el comprobante ni el cheque para abono en cuenta, y como no los tienes, no es deducible"; sin embargo, son medios de comprobación y puede haber otras formas para comprobar que el gasto se realizó y quien lo recibió acumuló. Podría decir el contribuyente: "Además, son empresas mías las dos, lo puedo comprobar".

No es posible, pues hay criterios de la Suprema Corte, demasiado formalistas; tampoco estoy de acuerdo con el otro formalismo, creer porque se tiene el comprobante, es factible hacer la deducción. No, siempre ha habido necesidad de comprobar que efectivamente se hizo el gasto, lo que pasa es que tratándose de servicios no tenemos forma de comprobar y probablemente el tema de materialidad tiene que ver

con los servicios y con la amortización de intangibles. Con el solo comprobante no basta para probar una adquisición, tiene que estar en el inventario, reflejarse en el mismo, o sea, hay partidas que desde siempre han estado en la contabilidad; hay que privilegiar la materia sobre la forma y me gusta más la expresión de sustancia económica, tomándola como concepto jurídico indeterminado que, en cada caso, el juez va determinar.

Quizá habría que agregar algunos lineamientos en la ley para facilitar esa determinación, pero sin llegar a acotar, ni que llegue a ser una norma cerrada, sino una norma semiabierta en donde haya un campo donde el juzgador pueda evitar los excesos que se pueden cometer.

Algo que me preocupa mucho y que también tiene que ver con la substancia sobre la forma, aunque no esté expresado en esos términos y aquí me pongo en el papel de exmagistrado, es la defensa para la empresa que adquirió los comprobantes; darse cuenta con la cantidad de proveedores que puede tener, que estos fueron boletinados para actuar dentro del plazo que ahí se señala, hay un problema; la solución podría consistir en permitir en el recurso y, con el permiso de la Suprema Corte, en el juicio, se presenten pruebas y así abrimos la defensa. No obligar acudir al recurso, para después llegar al Tribunal; el día que el recurso vuelva a funcionar como en alguna época lo hizo, el número de juicios va a bajar, pero para eso hay que cambiar toda una costumbre que se dio y que tiene que ver con las contralorías más que con los funcionarios que resolvían los recursos.

Me preocupa que al final del respectivo Artículo hay una presunción para efectos penales que, como ya se dijo, está en contra de la presunción de inocencia y que por tanto no debería existir. La delincuencia organizada tampoco debe ser para todos los EDOS, porque además no siempre son organizaciones de hecho; otros EDOS son seudo-sociedades mercantiles con domicilio falso, con representantes ficticios, todo eso apoya para tratarlos como delincuencia organizada, pero no a una empresa constituida que trabaja, que tiene activos, aunque haga trampa, compre comprobantes, no debe ser tratada como delincuencia organizada.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Licenciado Don Rubén, igualmente última pregunta antes de que nos pueda verter sus conclusiones. El procedimiento del 69-B inicia con una presunción de inexistencia, ¿no implicaría una violación al principio de buena fe de las acciones de los contribuyentes?

- Lic. Rubén Aguirre Pangburn

El Artículo 1o. de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal estableció una serie de principios, y uno de ellos el de presunción de inocencia. La Corte previamente había resuelto que al Derecho Administrativo Sancionador no le aplicaba la presunción de inocencia porque había presunción de validez. Lo que sería tanto como considerar que la presunción de validez es presunción de culpabilidad; en mi opinión, ahí está subyacente una interpretación incorrecta. Ahora ya no hay discusión, está en la ley; sin embargo, se debe aplicar únicamente al Derecho Administrativo Sancionador y no a todo el Derecho Administrativo y menos al Fiscal.

Las presunciones son muy viejas y muy útiles. ¿Cuántas presunciones tenemos en la ley y desde cuándo? Si el particular incurre en los hechos que contiene la hipótesis normativa que dispara la presunción, lo importante es que el disparador sea correcto, y ahí es donde yo volvería a repetir.

Preferiría un concepto jurídico indeterminado como sustancia económica con alguna precisión para dejar abierta la defensa. Si la autoridad consideró probada la hipótesis fáctica de la presunción, entonces aplica, pero si a juicio de los tribunales, los hechos no se dieron o se apreciaron incorrectamente, entonces la presunción no funcionó. El tema no es que la presunción sea mala, sino en que el disparador de la presunción sea correcto y se pruebe por la autoridad; debe distinguirse entre la carga de la prueba que tiene la autoridad para disparar la presunción y la carga de la prueba que tiene el particular para contrarrestar la presunción, una vez detonada.

-Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Licenciado Don Rubén, sus conclusiones por favor.

-Lic. Rubén Aguirre Pangburn

Únicamente quisiera agregar que la cárcel no debe servir para recaudar; la autoridad no debe obtener la prisión preventiva para lograr el pago y luego perdonar, esa práctica debe desaparecer.

Por otra parte, mientras los EFOS no sean sancionados, no van a cambiar su conducta y hasta ahora, en la prensa, no hay noticias sobre un EFO que esté en prisión.

Materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal

Arturo Pueblita Fernández

Materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal[1]

Arturo PUEBLITA FERNÁNDEZ[2]

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Licenciado Pueblita, trayendo a colación el tema del que habló el licenciado Rubén, respecto de la materialidad de las operaciones, ¿cuál sería el fundamento jurídico a nuestro derecho de este concepto? ¿Dónde lo encontramos?

- Lic. Arturo Pueblita Fernández

Muchas gracias, agradezco la invitación para participar en este evento. Coincido con don Rubén, este tema de determinación de la materialidad de las operaciones es un concepto que no tiene un trasfondo jurídico como tal, lo vemos aparecer por primera vez en el 2013, cuando se presentan las iniciativas de reforma al Código Fiscal de la Federación, con la inclusión del Artículo 69-B del Código vigente a partir del 2014, en donde se empieza a hablar en específico de la materialidad de operaciones, como si todas las operaciones forzosamente tuvieran que ser materiales, existen muchas actividades humanas que por su contenido normal terminarían siendo inmateriales; no digo que sea el caso, pues si nos pagaran a los Ponentes de esta mesa por venir a dar la plática, si nos dijeran que las fotografías van a ser suficientes para acreditar la materialidad o si el testimonio de las personas que asistieron va a ser suficiente para acreditar la materialidad.

[1] Ponencia correspondiente a la Mesa de Expertos Fiscales, realizada en el Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa 2019.

[2] Licenciado en Derecho por la Universidad Iberoamericana. Cursó la especialidad y la maestría en Derecho Fiscal en la Universidad Panamericana.

Me ha tocado ver en muchas ocasiones que las autoridades terminan solicitando, para acreditar esa materialidad, que se dé una lista de los nombres de todos los asistentes, los grados académicos de los diferentes Ponentes, que se acredite que efectivamente eran expertos en las materias que estaban hablando, y desde mi punto de vista este concepto de la materialidad, es mucho más económico que jurídico, tuviera que ser analizado desde una perspectiva más amplia y profunda, ¿pero a qué se debe esto?

Este Artículo 69-B surge justamente para combatir un cáncer que venimos arrastrando con las finanzas públicas desde hace muchos años, que son esta simulación de operaciones, esta es un concepto mayormente jurídico que el de materialidad de las operaciones, tiene una característica diferente. ¿Por qué no se abordó este tema a través de simulación, sino de la materialidad de las operaciones? Esto guarda relación con que, presumir la inexistencia de las operaciones se puede dar a través de una presunción establecida en la norma, mientras que la simulación requeriría del acreditamiento de la existencia de un ánimo por parte de la persona que está realizando el acto, para efectuar situaciones que no acontecieron o tienen una naturaleza diferente; entonces, en ese sentido, el concepto de materialidad de operaciones tiene su fundamento en el Artículo 69-B, se establecen una serie de elementos que van a delimitar lo que debe entenderse por operaciones que se puedan acreditar o no, pero eso es un trabajo que los juzgadores, los intérpretes de la norma, tanto autoridades como abogados, nos hemos dado cuenta que siguen quedando tremendamente al aire, que nos han generado en algunas situaciones abuso para algunos contribuyentes que pueden estar realizando operaciones reales, y también en muchos otros casos, a verdaderos evasores, las personas que realmente forman parte del crimen organizado, aunque no esté tipificado como tal, me queda claro que son cárteles que se dedican a estafar las finanzas públicas de manera profesional; también se han visto beneficiados de lagunas de este mismo sistema del Artículo 69-B, por lo cual creo que debería resultar o buscar –aprovechando que está aquí el Procurador Fiscal– una verdadera reforma también en esta parte administrativa del precepto en cuestión, con conceptos más jurídicos, profundos, mejor deta-

llados, utilizando las experiencias que se han tenido en estos últimos cinco años. Muchas gracias.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Lic. Pueblita, nos había ya dejado entrever algún problema de acreditar la materialidad en prestación de servicios; puso el ejemplo de pedir currículums y fotos, ¿cómo se acreditaría la materialidad tratándose de actos de prestación de servicios?

- Lic. Arturo Pueblita Fernández

Bueno, es uno de los temas más complicados que se tendría que acreditar, yo creo que para llegar a establecer los mecanismos de determinación de la existencia de operaciones, tratándose de prestación de servicios, tendría que hacerse antes que nada una diferenciación entre cuál es la finalidad y qué es lo que se busca con el Artículo 69-B del Código Fiscal.

Lo que se está buscando es detectar aquellas operaciones o entidades que tienen signos inequívocos de tratarse de organismos y de empresas que están simulando operaciones, que están emitiendo comprobantes fiscales, para que sean deducidos por terceros, con la única finalidad de evitar la carga del impuesto, eso es para lo que debe servir el Artículo 69-B del Código Fiscal, detectar patrones previamente determinados de qué es lo que están haciendo algunos contribuyentes, y de esta forma llegar y atacar estas redes de las que hablaba justamente don Rubén.

¿Qué es lo que está sucediendo en la práctica con el Artículo 69-B? En ocasiones, para temas de solicitudes de devolución o incluso en auditorías que se realizan conforme al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades, para reconocer el derecho al acreditamiento a efectos del IVA o para tomar una deducción, aplican directamente estos criterios y pretenden trasladar, de manera inmediata al contribuyente, la obligación en cuanto demostrar la materialidad.

En muchas ocasiones se establecen como primeros requisitos para acreditar la materialidad la existencia de un contrato; en la mayoría de las veces, los contratos pueden ser consensuales, si no se establece la obligación de sujetarlos a algún tipo de formalidad; ahora, por un tema de *complaints,* dentro de las empresas de

responsabilidad preventiva, siempre como parte de una sana práctica corporativa, se les recomienda a los contribuyentes, que tengan celebrados los contratos, incluso pueden llegar a tener contratos NARP, hay operaciones constantes con un determinado proveedor, y entonces el establecimiento y la firma de contratos, e ir cubriendo algunos otros requisitos que efectivamente conduzcan a demostrar la existencia de las operaciones.

Esto es importante, pero debe ser algo preventivo para las empresas, y tampoco se pueden fijar situaciones generales, y como una regla absoluta, requisitos *sine qua non* que deban cumplirse para acreditar la existencia de operaciones, y reiterando, determinar que se trata de operaciones inexistentes, se da únicamente en el marco del Artículo 69-B, mismo que establece cuál es el efecto jurídico de aquellas personas que terminan siendo listadas como entidades, empresas, personas físicas o personas morales, que remitieron facturas por operaciones inexistentes, tienen que estar ahí, en ese listado. Si en una solicitud de devolución o una auditoría, las autoridades fiscales exigen que se acredite la materialidad de una prestación de servicios, sin que el prestador de los mismos esté en ese listado, desde mi punto de vista, eso sería ilegal, estarían dando una aplicación extensiva a la duda.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Licenciado Pueblita, bueno, pues es un tema sumamente complejo y de difícil manera de acreditar. ¿Qué les recomendaría a los contribuyentes? ¿Tendrían que tomar alguna medida adicional, alguna precaución particular? ¿Tienen que cambiar su manera en cómo llevan su registro para evitar caer en este problema de materialidad?

- Lic. Arturo Pueblita Fernández

Sí, definitivamente, algo que ya apuntaba al tema es que a muchos de los abogados fiscalistas, como lo dijo el señor Procurador, nos preguntan: "¿y tú eres…?, te quiero consultar para ver cuánto me vas a ahorrar"; le dices: "yo te voy a ahorrar problemas, no te voy a ahorrar impuestos, como tal"; y contestan: "no, es que tengo un amigo que me ayuda y que si le pago el 6% pues me desaparece las broncas"; entonces respondo: "pues no le puedo competir a tu conocido y cuando tengas

dolores de cabeza porque los descubran, no vengas conmigo porque no vas a tener defensa".

Existen muchos casos y también eso ha sido parte del impacto de las reformas que vinieron en el 2014. Con la entrada en vigor del Artículo 69-B, estos criterios de determinación de la materialidad de las operaciones se empezaron a aplicar y a determinar si tenían activos, personal y capacidad técnica, para situaciones que habían acaecido con anterioridad a la entrada en vigor en la norma, y eso generó que muchas de las auditorías empezaran a aplicar esos criterios y que las autoridades, de manera automática, empezaran a rechazar deducciones; me parece que eso terminaba siendo tremendamente injusto, y como lo mencioné en mi intervención anterior, hasta ilegal, porque para que puedan aplicar estas consecuencias, tendría que estar el proveedor del servicio o del bien en estas listas del 69-B; pero hoy en día, en el 2019, nadie se puede sorprender cuando se hagan auditorías retroactivas hasta el 2015, pues ya la norma estaba vigente, desde entonces ya existía también la obligación corporativa y la obligación de los propios contribuyentes de saber que habían cambiado las reglas del juego, tener una serie de cuidados adicionales para acreditar que las operaciones se estaban pagando a nuestros proveedores.

Yo lo he visto, por ejemplo, en un caso específico con unos contribuyentes que son clientes de la firma. Tienen una empresa que se encarga de reciclar papel y cartón; parte de lo que nosotros hicimos con ellos fue decirles: "tienes un problema porque tú le estás comprando papel y desperdicio a personas que no tienen forma de acreditar o de darte un comprobante fiscal"; por tal motivo, existen facilidades para tomar las deducciones a través de la autofacturación, establecidas en las propias disposiciones fiscales, pero tienes que acreditar lo que está entrando y lo que está saliendo, así que cuentan en la planta industrial con una báscula, por donde entran y salen los camiones, entonces, los cuidados a los que llegamos, fue pedirle a un corredor público que estuviera haciendo certificaciones mensuales de entradas y salidas de material a través de la báscula, mismas que tienen que coincidir con los cortes; así como certificaciones de los videos de seguridad, de las cámaras de seguridad de la planta, porque nosotros sabemos que el riesgo para nuestro cliente no es que le

rechazaran las deducciones, sino que posteriormente dijeran que es una empresa facturera, ¿no? Además, ellos revenden ese producto a empresas grandes, que terminan metiendo a las máquinas y que vuelven a utilizar ese desperdicio de papel.

Sin lugar a dudas, se deben de tomar muchas medidas preventivas y abonar la sensibilidad por parte de las autoridades fiscales y de los propios juzgadores de que tampoco pueden solicitar pruebas infalibles de la existencia y materialidad de los servicios, entenderse también que, los contribuyentes, están obligados a acreditar razonablemente la existencia de las operaciones, y no existe tampoco una norma o, como lo mencionaba el mismo Procurador, no se pueden establecer administrativamente condiciones indispensables que se deban de cubrir, no es un recetario. Muchas gracias.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Licenciado Pueblita, ¿cuál sería la diferencia entre simulación y no acreditar la materialidad de algún acto, y habría cambio de efectos en ambas posiciones?

-Lic. Arturo Pueblita Fernández

Sí, por supuesto; el efecto de estar simulando operaciones, o lo que sucede con las redes de empresas "factureras", es que en realidad están simulando la prestación de servicios o la existencia de actividades que están siendo facturadas y que son operaciones que no existieron, realmente no hay ningún tipo de prestación de servicio que respalde esas actividades y comprobantes que se están emitiendo. Estamos hablando propiamente de la simulación, concepto que está definido para efectos penales con la existencia de un ánimo de defraudar y de generar una expectativa de algo que no existe en el sistema jurídico mexicano.

La simulación está regulada para efectos de la materia civil en el Código Civil, pero tiene que ver específicamente con cuestiones de fraude a acreedores, cuando existe algún adeudo entre dos comerciantes o entre dos personas en una relación de comercio o en una relación de Derecho Civil, que se realicen, o que se traten o pretendan realizar, plasmar o simular la existencia de actos que en realidad no existen, con la única finalidad de dejar en insolvencia a los deudores; la

diferencia jurídicamente hablando, y desde mi punto de vista, no se podrían aplicar las disposiciones de carácter civil a la materia tributaria, en específico en el tema de simulación, si no existiera un crédito fiscal previamente determinado y únicamente la simulación pudiera existir dentro del procedimiento administrativo de ejecución; pero las definiciones de simulación de carácter penal sí serían aplicables a la materia tributaria sancionadora y ahí sí podríamos estar hablando de imposición de multas.

Si lo vemos de una perspectiva administrativa o una penal, para acreditar la existencia de una actuación, de una conducta dolosa, ilegal, punible, todas estas características tendría que acreditarse y la finalidad de realizar una operación inexistente solventándola en una simulación; las operaciones inexistentes, en resumen, son una modalidad que asume el Artículo 69-B del Código Fiscal, para la determinación de operaciones genéricas y que establecen una presunción que debe ser desvirtuada en el mismo procedimiento establecido en él, para eso debe servir, mientras que ya para efectos específicos de la existencia de un delito, que también lo puede estar cometiendo el EDO, sin que se le confiera el tratamiento de delincuencia organizada, pero sí estaría realizando un delito de defraudación fiscal, en ese caso, se tendría que acreditar que esas operaciones o comprobantes fiscales, a los que se les dieron efectos, fueron realmente simulados y ahí devendría este concepto de la simulación para efectos penales, por defraudación fiscal; mientras que la inexistencia de operaciones funcionaría para la determinación administrativa en cuanto a que una persona emite facturas falsas y existen terceros que las deducen.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Licenciado Pueblita, última pregunta antes de conclusiones. ¿Considera que fue necesario adicionar el Artículo 113-Bis, si el precepto 108 ya consideraba delito fiscal la omisión total o parcial de contribuciones haciendo uso de engaños? Finalmente un CFDI que ampara operaciones inexistentes ¿es un engaño *per se*?

- Lic. Arturo Pueblita Fernández

Bueno, eso debería contestarlo el Procurador Fiscal. Creo que la existencia de ambos tipos ha venido a complicar de cierta forma la instauración o la persecución de

estos verdaderos delincuentes, que han estado afectando las finanzas públicas durante los últimos años; el hecho de haber establecido un tipo penal específico para las operaciones, emisión de facturas de operaciones inexistentes, terminó generando una situación más laxa y de confusión, incluso para los agentes del Ministerio Público que van a perseguir este tipo de delitos, y yo considero que sí tiene que haber una reestructuración de los tipos penales, estoy convencido.

En ese sentido, coincido con algunos puntos de la reforma en materia penal tributaria que se está discutiendo en el Congreso de la Unión, en donde sí se requieren modificaciones a los tipos penales, desde mi punto de vista, sí debe darse un tratamiento equiparable a delincuencia organizada, o es delincuencia organizada quienes se reúnen con la finalidad de defraudar al fisco a través de estos esquemas abusivos, no nada más en las operaciones simuladas del Artículo 69-B, sino también los temas de *outsourcing*; concuerdo con lo que mencionaba al principio de la conferencia el señor Procurador, en el sentido de que muchos abogados llevamos varios años, diciéndoles a nuestros clientes: "No te metas en esquemas abusivos de *outsourcing,* realmente tendrás un problema"; los conflictos no los tienen ellos, sino los contribuyentes que deducen las operaciones y vemos que pasan los años y realmente no les ha sucedido nada.

Esto es un tema que había sido descubierto y apuntado desde la academia, desde las autoridades fiscales, en diferentes ámbitos y no ha sucedido nada en los últimos diez años contra estos esquemas abusivos de *outsourcing*; se hicieron algunas reformas en el 2014, que únicamente cambiaron internamente formas de operación, cumplir con algunos requisitos, pero realmente no hemos visto grandes resultados para estos grandes cárteles, que además se las dan de grandes empresarios, haciendo anuncios en medios masivos de comunicación, que son dueños de las mismas empresas que les dan beneficios a las personas que están en esta situación de *outsourcing* irregular e ilegal, con el tema más grave –que como lo decía el Procurador–, los están condenando a la pobreza, sin pensiones, sin vivienda, afectando realmente a terceros, a las finanzas públicas y a los trabajadores. Muchas gracias.

- Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Licenciado Pueblita, sus conclusiones.

- Lic. Arturo Pueblita Fernández

Bueno, para terminar con este tema de la materialidad de operaciones, quisiera dejar muy claro que este concepto debe ser utilizado exclusivamente para efectos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y sucede algo similar con el procedimiento de discrepancia fiscal del Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pueden en procedimientos de fiscalización del Artículo 42, en visitas domiciliarias, en revisiones de gabinete, aplicarse los mismos criterios que están previstos para el Artículo 69-B o para la discrepancia de ingresos, para el caso de las personas físicas; tampoco para efectos de las devoluciones de IVA.

¿Qué es lo que debe de cambiar o qué es lo que se debe de hacer? No digo que pasen deducciones y acreditamientos de IVA de forma indebida, lo que debe cambiar es que las autoridades fiscales, si determinan en un procedimiento de fiscalización o en un procedimiento de devolución, que existen actividades que entrañan operaciones cuya materialidad no se puede acreditar, que inicien respecto de esos contribuyentes que emitieron los comprobantes fiscales el procedimiento del 69-B, y a partir de ahí se active toda la maquinaria, se actualicen las presunciones y terminar con la emisión de los listados del Artículo 69-B.

Aquí viene otro tema, también por parte de las mismas autoridades, es muy común ver sobre todo en cuestiones de auditoría fiscal, que llegan las autoridades, apartan al contribuyente, le inician facultades, se desaparecen ochos meses y regresa el SAT después, ahora sí a terminar lo que habían empezado, mientras tanto generando actualizaciones y recargos; esa práctica también debe cambiar: si las autoridades tienen, en los términos del Artículo 46-A, un año para el ejercicio de sus facultades, si empiezan actuar desde el día uno, les daría tiempo perfectamente, si detectan comprobantes fiscales de operaciones que no se puede acreditar la materialidad, iniciar simultáneamente el procedimiento del 69-B; así, al finalizar la auditoría ya existieran las listas de las personas que están en estas situaciones y de esa manera detectar a los EFOS y personas que están deduciendo estas operaciones inexistentes. Muchas gracias.

TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA