

MATERIALIDAD. PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA O FACILIDAD PARA NEGAR DEVOLUCIONES Y ELIMINAR DEDUCCIONES.

Autor: **Mtro. Benito Márquez Vázquez**
Catedrático EECP

En contra de la objetividad que brinda la legislación, reglas, jurisprudencias y criterios aplicables sobre los comprobantes fiscales y sus efectos, surgieron dos jurisprudencias innovadoras por parte del Décimo Sexto Circuito del Poder Judicial de la Federación, en las cuales, **sin fundamento y sin facultades para ello, le otorgan potestad a la Autoridad Fiscal para aplicar presunciones** (sin precisar cuáles –ya que la Autoridad sólo puede aplicar las legales-) **respecto de la inexistencia de operaciones y la facultan para resolver que no se materializaron las operaciones usando sólo presunciones** (repito, sin precisar cuál) cuando resuelve sobre la procedencia de una devolución, **sin que tenga que agotar procedimiento legal alguno.**

La primera jurisprudencia con rubro: **COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES, POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUÉLLOS**¹ básicamente se legisla o se afirman falsedades cuando establece **que los artículos 22 y 42 del Código Fiscal de la Federación, cuando otorgan facultades a la Autoridad Fiscal** de verificación a través de requerimientos de información, datos y documentos, así como de comprobación mediante la práctica de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete al contribuyente, **también las autoriza para demostrar la inexistencia de dichas transacciones** con apoyo en presunciones.²

En la siguiente jurisprudencia, además de pretender legislar y emitirse sin fundamento, atenta contra nuestro Estado de Derecho y es contraria a la Constitución misma por faltar a las garantías de legalidad y seguridad jurídica, al establecer:

SALDO A FAVOR. CUANDO SE PRESENTA UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN, LA AUTORIDAD PUEDE HACER USO DE LAS PRESUNCIONES PARA VERIFICAR LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE LAS QUE AQUÉL SE HACE DERIVAR Y, EN SU CASO, CONCLUIR QUE NO SE MATERIALIZARON. El empleo de *la presunción en el ámbito tributario es frecuente y necesario en la medida de la posible existencia de conductas fraudulentas de los sujetos obligados, y tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*; asimismo, la presunción constituye un medio probatorio que se define como la consecuencia que la ley o el juzgador deduce de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido; la primera se denomina legal -cuando la ley la prevé expresamente-, y la segunda humana -cuando de un hecho conocido se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél-, en el entendido de que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el que se presume, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro, es decir, que ese proceso deductivo sea racional y coherente con el hecho que se encuentre plenamente demostrado. Así, **al conceder la ley a la autoridad la facultad de verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar el saldo a favor solicitado, la dota con la atribución para hacer uso de los medios probatorios previstos legalmente, como lo es la presunción, y porque además, el hecho de que los procedimientos previstos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en los que debe decidirse si procede la devolución**

¹ Tesis C.XVI.A. J/20 A, registro 2015100

² Léase artículos 22, 22-D y 42 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2017, época en que se emitieron las jurisprudencias para confirmar que no establecen de forma alguna las facultades aludidas.



EECP

Escuela de Especialidades para Contadores Profesionales, A. C.



COMUNIDAD

solicitada tengan la característica de sumarios, dada la brevedad de sus plazos y lo específico de su objetivo, justifica que no sea legalmente exigible para la autoridad un rango de prueba directa de la inexistencia de las operaciones, de ahí que puede hacer uso de las presunciones; proceder que no puede a priori calificarse de arbitrario, porque debe recordarse que el fisco federal, como órgano del Estado, desarrolla sus funciones bajo los principios de legalidad y buena fe, lo cual implica que dentro de la relación tributaria actúa siempre respetando los derechos de los contribuyentes, y es por ello que sus actos gozan de la presunción de legalidad, conforme al artículo 68 del código aludido, hasta en tanto no se demuestre lo contrario. De modo que cuando se presenta una solicitud de devolución de saldo a favor sustentada en comprobantes fiscales que cumplen los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del ordenamiento referido, **la autoridad puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar ese saldo y, en su caso, concluir que no se materializaron.**

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DECIMOSEXTO CIRCUITO.

Décima Época. Registro: 2015101. Instancia: Plenos de Circuito. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 46, septiembre de 2017, Tomo II. Materia(s): Administrativa. Tesis: PC.XVI.A. J/19 A (10a.)Página: 1001.

En primer lugar, **es falso que la presunción en el ámbito tributario tenga su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución** Política de los Estados Unidos Mexicanos, si no se atiende al sentido estricto de la legalidad que como garantía se prevé en dicha disposición Constitucional³. En éste sentido, sólo podemos afirmar que las presunciones tienen el sustento Constitucional aludido cuando nos referimos a las presunciones legales establecidas por los artículos 52, 54, 55, 56, 57, 59 al 63, 68, 69-B y 69-B Bis del Código Fiscal de la Federación.

Pretender que el sentido de interpretación del anterior texto Constitucional puede ser tan amplio como para **dotar de facultades omnímodas a la Autoridad Fiscal** para presumir todo tipo de actos **es completamente arbitrario y contrario a las garantías de legalidad y seguridad jurídica** que la propia Constitución sí establece de manera clara, real y objetiva.

Además, la Autoridad Fiscal, cuando ejerce una facultad de comprobación, no ejerce un acto jurisdiccional, como parece que confunden los Magistrados sus funciones, sino que debe observar estrictamente un procedimiento reglado y preexistente para el caso, en lo cual se le faculta para revisar contabilidad, declaraciones, pagos, documentación comprobatoria de operaciones, mercancía y bienes para que, en su caso, pueda la autoridad determinar la omisión del pago de impuestos o el incumplimiento de las disposiciones fiscales; **no es el objetivo de las facultades de comprobación determinar la inexistencia de operaciones, tampoco es materia de las facultades de comprobación el aplicar distintos medios de prueba** como lo afirma la Juzgadora tratando de equiparar la función de la Autoridad Fiscal con la del mismo Tribunal.

En este sentido, **es falso que a la Autoridad Fiscal se le dota con la atribución para hacer uso de los medios probatorios previstos legalmente para verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar el saldo a favor solicitado.** En primer

³ Véase Tesis: 2a. XXX/2009, registro: 167420 de rubro: PRESUNCIONES SOBRE EL INCREMENTO DEL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE. SUS ALCANCES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA y Tesis: 1a. CLXVIII/2014, registro: 2006241 de rubro: DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. SU ANÁLISIS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.



EECP

Escuela de Especialidades para Contadores Profesionales, A. C.



COMUNIDAD

lugar, porque las facultades de comprobación no tienen como objeto revisar la inexistencia de operaciones y, en segundo lugar, **la Autoridad Fiscal, cuando revisa al contribuyente, no ejerce un acto jurisdiccional**, en el cual se le faculte para aplicar todos los medios de prueba; **la finalidad de las facultades de comprobación es verificar que los gobernados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar omisiones o créditos fiscales, así como comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a la autoridad hacendaria**. Esto último así lo definió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las jurisprudencias por contradicción 2a./J. 193/2016, registro: 2013287 y 2a./J. 84/2009, registro: 166779.⁴

En todo caso, **la brevedad en el plazo para decidir si procede o no una devolución no justifica de forma alguna ejercer actos arbitrarios sin sustento legal alguno**, y menos el autorizar el uso de presunciones cuya legalidad no se especifica en el caso concreto.

Respecto del mismo concepto “materialidad de las operaciones”, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicó el 14 de junio de 2019 la jurisprudencia 78/2019, misma que se transcribe:

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 Jurisprudencias consultables bajo los rubros siguiente: **SALDOS A FAVOR. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR SU PROCEDENCIA SE RIGE POR EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE NOVIEMBRE DE 2015, Y ES INDEPENDIENTE DEL DIVERSO DE VERIFICACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES A QUE SE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 46 Y 46-A DEL MISMO ORDENAMIENTO y SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. NO PROCEDE CONCEDERLA CONTRA EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**



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

Es evidente de lo transcrito que nuestra Corte Suprema pretende apoyar al sistema de recaudación fiscal con su aporte de criterios obligatorios para los Tribunales respecto del ejercicio de facultades de comprobación de la Autoridad Fiscal para que determinen inmediatamente y, sin mediar procedimiento legal alguno, la inexistencia de operaciones, **la pregunta obligatoria es cuestionarnos si ello es legal y constitucionalmente válido.**

Al respecto, las facultades del Poder Judicial de la Federación se encuentran constitucionalmente previstas en los artículos 103 hasta el 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁵ y de éstos no se desprende que dicho Poder tenga la facultad de legislar en materia fiscal.

Por lo tanto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se extralimita en sus facultades e inobserva la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos cuando pretende legislar en el sentido de que las facultades de comprobación de la Autoridad incluyen la facultad para verificar la “materialidad” de las operaciones registradas en su contabilidad y, con base en su misma facultad de comprobación, declarar la inexistencia de dichas operaciones. Lo anterior sólo debe estar legislado en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación o en otro precepto de ley.

Además, el establecer en su jurisprudencia que la Autoridad Fiscal puede dejar de aplicar el procedimiento previsto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación cuando ejerce sus facultades de comprobación es contradecir la garantía de legalidad prevista por el artículo 16 de la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece que la Autoridad Fiscal sólo puede hacer lo que la ley expresamente le permite.

Dicha jurisprudencia en lugar de acatar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, premia la actuación arbitraria de la Autoridad Fiscal y legisla actos que no se encuentran en ley; de hecho, ni siquiera se encuentran previstos en el proyecto de reformas fiscales para el próximo año 2020.

Por otra parte, la misma ausencia total de fundamento legal en la existencia del concepto materialidad se encuentra en los criterios de los Magistrados de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa cuando generaron sus tesis con los siguientes rubros:

1.- COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD;

2.- 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

⁵ Léase los artículos referidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ESTOS SE PRETENDE;

3.- MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES REVISADAS POR LA AUTORIDAD FISCAL. LA FECHA DEL CONTRATO CELEBRADO CON UN PROVEEDOR NO ES RELEVANTE PARA ACREDITAR LA EXISTENCIA DEL SERVICIO PACTADO;

4.- MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES REVISADAS POR LA AUTORIDAD FISCAL. EL CONTRATO CELEBRADO CON UN PROVEEDOR NO CONSTITUYE PRUEBA IDÓNEA PARA ACREDITAR LA EXISTENCIA DEL SERVICIO PACTADO;

5.- 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 y

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

Todas las anteriores tesis son consultables en las Revistas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de los meses de octubre y noviembre del año 2018 y/o en su propia página del Tribunal.⁶

También en el presente año la misma Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha generado las tesis sobre el concepto materialidad con los siguientes rubros:

1.- PAGARÉS ORDINARIOS, CARECEN DE ALCANCE PROBATORIO PARA DEMOSTRAR LA MATERIALIDAD DE UN CONTRATO DE MUTUO;

2.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SI LA AUTORIDAD CUESTIONA LA MATERIALIDAD DE LA FUENTE DE LOS DIVIDENDOS, ENTONCES EL CONTRIBUYENTE DEBE PROBARLA SI PRETENDE LA DEVOLUCIÓN DEL TRIBUTO CORRESPONDIENTE.

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

4.- 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.- 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, y

⁶ Buscar en www.tfja.gob.mx consulta de tesis y jurisprudencia con las siguientes claves: VIII-P-SS-270; VIII-J-1aS-52; VIII-P-2aS-363; VIII-P-2aS-362; VIII-P-1aS-466 y VIII-P-2aS-357.



EECP

Escuela de Especialidades para Contadores Profesionales, A. C.



COMUNIDAD

6.- COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER EL EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD.

Las anteriores tesis son consultables como precedentes y jurisprudencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa con las claves VIII-P-1aS-491, VIII-P-2aS-404, VIII-J-2aS-62, VIII-J-1aS-66, VIII-P-1aS-585 y VIII-J-SS-118 publicadas en los meses de enero, febrero, marzo, mayo y septiembre respectivamente.

Pues bien, desde el origen de la primera tesis y en la jurisprudencia del Pleno reciente, la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, partiendo de lo resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis 1a. CLXXX/2013, registro 2003506 y 1a. CXCVII/2013, registro 2003829⁷, confirmó que el hecho de 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, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en éste; sin embargo, a diferencia de dicha Fuente de su criterio, **legisla y establece supuestos sin fundamento legal alguno al precisar que 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 y ...**le corresponde al demandante aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad.**

También señala en sus tesis que *el valor probatorio de una factura, siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad; que, 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** y que **la autoridad puede válidamente cuestionar la materialidad** de una operación, porque esa es precisamente la finalidad de las compulsas; además, que ante el cuestionamiento por parte de la autoridad fiscal, respecto de la existencia de las operaciones que el contribuyente fiscalizado manifestó haber realizado, **un contrato solo podrá probar la celebración de ese convenio, mas no es idóneo para acreditar la existencia material** del acto o servicio que ampara.*

Asimismo, que la Autoridad tiene facultades para cuestionar la materialidad de los hechos que sustentan los ingresos gravados y los gastos deducidos y que, con base en las facultades de comprobación, puede desconocer los efectos fiscales de los actos jurídicos consignados en la contabilidad.

Lo antes señalado del rubro y texto de las tesis podemos sintetizarlo en las siguientes afirmaciones:

⁷ Tesis consultables en la página de la Suprema Corte de Justicia de la Nación www.scjn.gob.mx, Semanario Judicial de la Federación bajo los rubros: **COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES** y **COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS.**



EECP

Escuela de Especialidades para Contadores Profesionales, A. C.



COMUNIDAD

i) El concepto “materialidad de una operación” es tan importante que debe ser plenamente demostrado por el contribuyente.

ii) Puede desconocerse el efecto fiscal de los comprobantes fiscales, de las facturas y de los actos jurídicos consignados en la contabilidad, tanto para acumular ingresos como para acreditar deducciones, si no se acredita su materialidad.

iii) Un pagaré ordinario no tiene el alcance probatorio necesario para acreditar la materialidad de un contrato de mutuo y un contrato con un proveedor no constituye prueba idónea para acreditar la existencia del servicio pactado.

Por ende, podemos concluir, del texto de las tesis analizadas, que **la materialidad de las operaciones de un contribuyente no puede acreditarse –porque no son pruebas idóneas para ello-, con la contabilidad, con los contratos, con las facturas, con los registros contables ni con los comprobantes fiscales que reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, lo anterior es la totalidad de documentación idónea que legalmente se encuentra prevista conforme a la legislación actual vigente y exactamente aplicable.**

Entonces debemos preguntarnos: ¿Cuál Sí es prueba idónea para acreditar la materialidad de las operaciones? -si hubiera obligación legal de hacerlo-.

En contrapartida, se afirma, que contrario a lo establecido en las tesis y jurisprudencia de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y de la misma Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, **ninguna de las facultades de comprobación previstas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, conllevan la facultad de determinar la inexistencia de operaciones** de un contribuyente –para ello ya existe el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual provee de todo un procedimiento reglado-. De hecho, cuando el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se refiere a la facultad de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, a la Administración General de Grandes Contribuyentes y a la Administración General de Hidrocarburos, lo hace señalando como facultad para⁸ **“Llevar a cabo todos los actos y procedimientos previstos en el Código Fiscal de la Federación relacionados con la emisión de comprobantes que amparen operaciones inexistentes respecto de los asuntos a que se refiere este artículo”**; dentro de **dichos actos y procedimientos ninguno se encuentra previsto como facultad de comprobación en el Código Fiscal de la Federación.**

Nótese, la facultad legal para determinar que los comprobantes amparan operaciones inexistentes sí existe para la Autoridad Fiscal, pero ello dentro del marco de legalidad previsto conforme a los actos y procedimientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, **no con base en las facultades de revisión o comprobación** que posee la Autoridad y le son del todo discrecionales.

En todo caso, es justo y correcto atender al principio según el cual el fondo siempre debe prevalecer respecto de la forma, también se está de acuerdo con la idea de que “la ley tributaria

⁸ Artículos 22, fracción VIII; 25, fracción XVIII; 28, fracción XLIX y 30, fracción XLIX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.



EECP

Escuela de Especialidades para Contadores Profesionales, A. C.



COMUNIDAD

no puede ser eludida por el abuso de las formas jurídicas permitidas por el derecho⁹; no obstante ello, debe ponderarse que la actuación de la Autoridad Fiscal sólo debe darse dentro del marco Constitucional y legalmente existente en sus facultades y procedimientos y ello es lo principal que deben observar y hacer valer en sus sentencias los Tribunales.

Pues debe recordarse que, según la misma Constitución, en su artículo 14, una sentencia en materia civil debe ser emitida conforme a la ley, su interpretación legal o en los principios generales del Derecho; conforme al artículo 16, primer párrafo, cualquier acto de molestia, emitido por parte de la Autoridad, debe ser por escrito, fundada y motivada y tener una “causa legal del procedimiento”, lo último ha sido interpretado con la expresión: LA AUTORIDAD SÓLO PUEDE HACER AQUELLO QUE LA LEY EXPRESAMENTE LE PERMITE; es decir, se prohíben los actos arbitrarios, en los cuales no exista un fundamento legal aplicable.

La Autoridad Fiscal está facultada para presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, pero para ello se debe seguir un procedimiento legal previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, **el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y su procedimiento que se refiere a la legalidad del caso de una presunción de simulación de operaciones no es materia de controversia cuando se resuelve sobre la procedencia de una devolución o se niega valor a los comprobantes fiscales que sustentan deducciones o acreditamientos en la contabilidad revisada en ejercicio de una facultad de comprobación.**

Por lo anterior, es evidente que las pretensiones de legislar sobre el concepto materialidad y el atribuirle a la Autoridad Fiscal facultades que no posee legalmente ni como facultad de comprobación ni aun en el Reglamento Interior cuando ejerce actos de fiscalización o aún atribuirle facultades para presumir, sin que exista presunción legal aplicable, es violatorio de las garantías de legalidad y de seguridad jurídica, previstas por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Autoridad Fiscal puede, en su caso, ejercer cualquiera de sus facultades de comprobación que le son propias, inclusive ejercer acción penal en contra de los contribuyentes, **dichas facultades que siempre posee la autoridad** y que no son materia de controversia, **sólo las puede ejercer apegándose a la legalidad del caso**, recordemos...LA AUTORIDAD FISCAL SÓLO PUEDE HACER LO QUE LA LEY EXPRESAMENTE LE PERMITE (Artículo 16 Constitucional, primer párrafo, “causa legal del procedimiento”).

Reconocer que la simple presunción de la Autoridad es suficiente y que el Poder Judicial de la Federación así como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa lo avalan con sus tesis y jurisprudencias antes señaladas es apostarle a la desintegración de nuestro Estado de Derecho, para lo cual no se requiere división de poderes ni una Constitución que establezca el debido proceso para actos privativos (artículo 14) –como quitarle el derecho de devolución, de deducción o de acreditamiento a un contribuyente— ni el que la Autoridad Fiscal deba fundamentar, con precepto legal exactamente aplicable, el por qué no es procedente una devolución de impuestos, no es acreditable o no es deducible un gasto legalmente demostrado con comprobantes que cumplen todos y cada uno

⁹ Citado en la EXPOSICIÓN DE MOTIVOS AL PROYECTO QUE REFORMA EL ARTÍCULO 50. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A CARGO DE LA DIPUTADA MINERVA HERNÁNDEZ RAMOS, DELGRUPO PARLAMENTARIO DEL PAN, consultable en la siguiente liga: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2016/04/asun_3366414_20160420_1460483636.pdf



EECP

Escuela de Especialidades para Contadores Profesionales, A. C.



COMUNIDAD

de los requisitos previstos en la legislación y reglas aplicables (fundamentación y motivación y “causa legal del procedimiento”) **mismas garantías y principios constitucionales que son ignorados en las tesis analizadas.**

CONCLUSIONES:

1.- La materialidad como concepto legal no existe y menos existen parámetros legales en su aplicación. (completa inseguridad jurídica, o subjetivismo)

2.- Pretender favorecer al interés del Fisco Federal no justifica, jurídicamente, emitir criterios inconstitucionales o carentes de sustento legal.

3.- Con el ejercicio de facultades de comprobación no debe resolverse sobre la presunción de inexistencia o simulación de operaciones. Con el procedimiento reglado del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, sí.

4.- Si conforme a las tesis analizadas, el cumplimiento de las disposiciones legales de los artículos 29 y 29 A del Código Fiscal de la Federación, los contratos de fecha cierta, los estados de cuenta bancarios, las facturas, los registros contables o aun una prueba pericial contable, no son suficientes ni idóneos para demostrar la materialidad de una operación económica, deberá preguntarse si existen otros documentos para ello y, si existen ¿Cuáles son?

5.- Si la totalidad de la legislación aplicable a la contabilidad, a los registros contables, a los comprobantes fiscales, a los contratos y demás actos jurídicos es completamente ignorada por un tribunal de legalidad, como lo es el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, entonces ¿Cuál facultad jurisdiccional puede ejercer al respecto? ¿Acaso, su función se limita sólo a confirmar lo que presume la Autoridad Fiscal?

6.- Si no existen pruebas idóneas para acreditar la materialidad de las operaciones y los contribuyentes únicamente pueden acreditar sus operaciones con la totalidad de la documentación contable conforme se encuentra legislado, podemos concluir que ello es un latente estado de indefensión, para el supuesto de que sean auditados y la Autoridad Fiscal decida ejercer su facultad omnímoda de presumir que no se demuestra la materialidad de sus operaciones.

7.- Tal vez nuestros juzgadores, incluidos los de nuestro Máximo Tribunal, no lo adviertan, pero están dejando en completo estado de indefensión a los gobernados con sus criterios sobre un concepto de “materialidad de operaciones” que no existe legalmente, y menos existen parámetros de su aplicación, por lo que igual inobservan a la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que deben fielmente proteger.