



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

---

**El fondo sobre la forma y la materialidad de las operaciones, en  
relación con la evasión de impuestos por estrategias agresivas.**

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta

Luis Felipe Dorantes Chávez

Ciudad de México

2019.

**ÍNDICE**

## Contenido

INTRODUCCIÓN .....	3
CAPÍTULO I .....	5
LAS DEDUCCIONES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES .....	5
I.- Principios Constitucionales .....	6
II.- ¿Son las deducciones una concesión del legislador o atiende a los principios constitucionales?.....	11
CAPÍTULO II .....	14
Análisis de la Jurisprudencia “COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVCIO, 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” .....	14
I.- Criterio sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito. ....	14
II.- El criterio sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. ....	21
III.- Contradicción de Tesis resuelta por la Segunda Sala de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. ....	24
CAPÍTULO III .....	29
EVASIÓN DE IMPUESTOS POR ESTRATEGIAS AGRESIVAS Y LAS ACCIONES QUE HAN IMPLEMENTADO LAS AUTORIDADES .....	29
I.- Estrategias agresivas y acciones por parte de la Autoridad.....	30
II.- Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. ....	34
III.- Procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en la práctica. ....	38
IV.-¿Al tratarse de una presunción, la carga de la prueba es únicamente del contribuyente? 58	
CONCLUSIONES .....	61
Bibliografía .....	62
I.- Libros.....	62
II. Tesis.....	63
III. Documentos en Internet. ....	64
IV Leyes.....	65

## INTRODUCCIÓN

Hace aproximadamente unos quince años empezaron a surgir grupos de supuestos “asesores fiscales” vendiendo la supuesta panacea al pago de impuestos, a través de servicios de “Outsourcing”, y me refiero a la práctica de elusión fiscal que muchos supuestos asesores brindan, y no a la figura actualmente regulada en la Ley, ya que existen firmas dentro del marco jurídico y otras en un marco de ilegalidad, siendo ésta última una práctica indebida que afecta tanto a la recaudación de impuestos así como a la clase trabajadora en el país.

Por poner algunos ejemplos de un marco ilegal, ofrecían un esquema a través de una Sociedad Cooperativa (SC), en donde a través de un fraude a la Ley, los empleados de las empresas eran absorbidos como supuestos socios cooperativistas, quienes percibían una cantidad de dinero por concepto de alimentos (en realidad su salario), monto que según dichos supuestos asesores, no era un ingreso gravable para los socios cooperativistas (empleados del cliente) y a su vez, el cliente a través de una factura que le emitía la SC hacía deducible la totalidad de su nómina. Este esquema en la actualidad ya no es un producto que vendan estos supuestos asesores fiscales.

Otro esquema que manejan, es crear empresas facturadoras (EFOS), en donde las mismas constan de objetos sociales en los que cabe desde construir una casa hasta un cohete a la luna, para así facturarle al gusto del cliente una cantidad de dinero por una operación ficticia, de tal manera que el cliente hace deducible dicho monto, y los EFOS le regresan el dinero en efectivo restándole una comisión, haciendo una operación simulada.

En la actualidad, los outsourcing ilegales no ofrecen la panacea como muchos de estos supuestos asesores le prometen a las empresas, sino una posible contingencia inclusive de carácter penal. No se trata de tener una factura y un contrato de pésima calidad para poder sustentar como deducible un supuesto gasto.

Parte de la causa de que existiera un auge en la práctica de creación y ofrecimiento de esquemas que simulan operaciones fue el aprovecharse de los formalismos jurídicos a los que en nuestro país estamos acostumbrados, sin atender el verdadero fondo del asunto.

Actualmente existe un sinnúmero de reglas y criterios tanto en la Legislación Fiscal como de naturaleza administrativa que emite el Servicio de Administración Tributaria e incluso en las instancias jurisdiccionales.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha tomado un papel fundamental para el paso del estudio del derecho administrativo desde un punto de vista únicamente formal al estudio desde un punto de vista de fondo. Tal como se verá del estudio de la Jurisprudencia analizada en el presente trabajo.

Gracias a la labor que ha hecho nuestro máximo Tribunal en criterios jurisprudenciales como el realizado a través de la Tesis de Jurisprudencia 2ª./J. 161/2017, actualmente tanto la autoridad fiscal, así como las autoridades jurisdiccionales buscan más atender al fondo que a la forma, es decir que más que auditar que se deben cumplir con los requisitos formales de los comprobantes fiscales, se busca la efectiva materialidad o no de la operación en su caso.

Ahora, a la autoridad se le debe de probar fehacientemente que ese “servicio” realmente se prestó y no fue simplemente una simulación de actos. Se debe de contar con todo el respaldo que dé autenticidad a una operación, amén de que, de no ser real, dichas deducciones serán rechazadas al finalizar las facultades de comprobación de la autoridad, debiendo el contribuyente pagar dichas cantidades más multas, recargos y actualizaciones, siendo más del doble de lo que en su momento supuestamente se pudo ahorrar el contribuyente.

Sin embargo, si bien el impulso que ha otorgado la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de criterios como el analizado en el presente trabajo, siendo el estudio de fondo una medida idónea el mercado de esquemas agresivos, en la práctica se han estado cometiendo abusos a muchos contribuyentes que no tienen que ver con dichas prácticas, por lo que en mi opinión tendrían las autoridades encargadas de aplicar la normatividad respectiva dentro de sus ámbitos competenciales, buscar en todo momento el respeto a los derechos fundamentales y sobre todo a la verdad jurídica buscando la justicia.

## CAPÍTULO I

### LAS DEDUCCIONES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

En el presente capítulo se explica la importancia que tienen las deducciones en materia de impuestos, ya que las mismas permiten disminuir de la base gravable los gastos que son estrictamente indispensables a fin de poder generar el ingreso.

El Estado para cumplir sus funciones requiere de recursos que le permitan realizar las actividades necesarias para generar bienestar social a favor de los ciudadanos, esto es, por una parte el Estado tiene el derecho de exigir a los gobernados prestaciones económicas suficientes que le permitan sufragar su operación, y por otra parte los ciudadanos tienen el derecho de exigir un mínimo de garantías sociales que se traducen en seguridad, prestación de servicios e infraestructura para el desarrollo de las necesidades colectivas del país, a esta relación se le identifica como *relación tributaria* o *relación jurídico tributaria*, en la que el Estado es el **sujeto activo** que puede exigir el pago de una prestación, y el gobernado o contribuyente es el **sujeto pasivo** que se encuentra obligado a pagarla.

La palabra "*fiscal*" deriva del latín "*fiscum*", que en la antigua Roma identificaba a la cesta o bolsa en la que se recogían los impuestos a cargo de los ciudadanos, y que con la evolución social se utilizó no sólo para identificar a la cesta sino en general a toda la organización del gubernamental para la recolección de impuestos.

Bajo esa óptica, aparece el término deducción, el cual se identifica con los conceptos que disminuyen a los ingresos, a fin de determinar una utilidad real, es decir, pagar impuestos sobre una cantidad que refleja el ingreso neto de los contribuyentes a fin de reflejar su verdadera capacidad económica, de ahí la importancia de las deducciones.

Esa relación entre el Estado, los ciudadanos y los servicios públicos tiene como sustrato la obligación de pago de impuestos administrada a través del ejercicio de la actividad financiera del Estado, sin embargo, el dicho pago debe de ser adecuado a ciertos principios que permiten tributar de manera justa al erario público.

En el caso de nuestro país, del artículo 31 de nuestra Constitución fracción IV, se desprende la obligación que como mexicanos tenemos de contribuir al gasto público así como los principios que deben regir para los tributos.

Dicha fracción a la letra establece<sup>1</sup>:

**“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:**

**IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”**

De la misma, se desprenden algunos de los principios que en materia tributaria deben ser respetados, situación que resulta relevante, considerando que el tema a desarrollar es de naturaleza fiscal y por lo tanto es necesario atender los principios de recaudación constitucionales. Siendo los más relevantes el de Legalidad, Preeminencia de la Ley, Reserva de Ley, Proporcionalidad y Equidad, mismos que se desarrollarán brevemente y se señalarán cuáles son sus implicaciones respecto de los estímulos fiscales.

## **I.- Principios Constitucionales**

### **1. Legalidad**

En materia tributaria, el principio de legalidad se desprende de los artículos 14 y 16 constitucionales, en relación con el último apartado de la fracción IV en la parte que refiere “que dispongan las leyes”. En ese sentido, el mismo supone que no puede haber tributos sin estar previamente establecidos en ley.

El principio de legalidad comprende a su vez dos principios, (i) el de preeminencia de la ley y (ii) el de reserva de ley.

La Dra. Sitali Torruco Salcedo en su obra, *El Principio de Legalidad en el Ordenamiento Jurídico Mexicano* señala lo siguiente:

*“El principio de legalidad, considerado uno de los logros más importantes del Estado de derecho, comprende en sí dos figuras jurídicas: el principio de legalidad administrativa, o también llamado preeminencia de la ley y la reserva de ley. Distinción que tiene su origen en el hecho de que cada uno de estos institutos surte efectos en diferentes campos del derecho.”<sup>2</sup>*

### **2. Principio de preeminencia de la ley**

El principio de preeminencia de la ley se refiere a la situación que los tributos deben estar contemplados en la ley, y como lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación, dicha circunstancia abarca también que la ley se contengan “los caracteres esenciales del contrato del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de manera expresa en la ley.

---

<sup>1</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>2</sup> Torruco Salcedo, Sitali, *EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO MEXICANO*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, p1.

*Lo anterior se recoge del principio nullum tributum sine lege o “no hay tributo sin ley”.*

Este principio es reconocido por los criterios jurisprudenciales emitidos por el Poder Judicial de la Federación, señalando como ejemplo: “IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY”.<sup>3</sup>

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "*contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

### **3. Principio de Reserva de Ley**

Se refiere a que existen ciertos actos que solo pueden ser reglados y establecidos en una ley. Lo anterior se refiere a que dada la importancia de algunas materias que afectan los derechos de los gobernados de manera directa, éstas deben ser realizadas a través del Congreso de la Unión (que representa a los ciudadanos) mediante un procedimiento especial, el proceso legislativo. Es decir, se trata de cuestiones reservadas a la ley. De ahí que no puedan establecerse los elementos esenciales del tributo a través de un reglamento o reglas de carácter general, siendo que los reglamentos son una facultad exclusiva del ejecutivo.

En ese orden de ideas, el Poder Judicial Federal determinó que es suficiente que los elementos esenciales del tributo se describan en la ley y estén desarrollados en ordenamientos de menor jerarquía para que se cumpla con el principio de reserva de ley. Sin embargo, se tendría que analizar caso por caso para saber si efectivamente de la ley se desprenden los elementos esenciales o un ordenamiento que no tiene el carácter de ley.

Al efecto se hace mención a la siguiente Tesis Jurisprudencial: “*LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER*

---

<sup>3</sup> Tesis de Jurisprudencia, sin número, Séptima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte, Registro 232796, pág. 172.

*RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.* <sup>4</sup>

#### **4. Proporcionalidad y equidad**

Estos principios están señalados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional cuando especifica que los mexicanos debemos contribuir de manera “proporcional y equitativa”.

El Diccionario de la Real Academia Española<sup>5</sup> nos señala qué debe entenderse por proporcional: conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

El principio de proporcionalidad se refiere al principio que debemos de contribuir en proporción a nuestra capacidad económica, de manera que pague más, quién más ingreso perciba y quien más gaste.

Asimismo, el Diccionario de la Real Academia Española nos señala lo que debe entenderse por equidad. Equidad<sup>6</sup>. (Del lat. *aequitas*, *-ātis*). 1. f. Igualdad de ánimo. 2. f. Bondadosa templanza habitual. Propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley. 3. f. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.

El principio de equidad denota un estado de igualdad o justicia. En ese sentido se debe de tratar como iguales a los que se ubiquen en la misma situación. Es decir igual a los iguales y desigual a los que no lo sean.

La postura del Poder Judicial trata de diferenciar el estudio de estos principios pues en el razonamiento que hace, la naturaleza jurídica de cada uno es distinta. La proporcionalidad debe atender a la capacidad contributiva de los gobernados y la equidad a los iguales y desigual a los desiguales.

Sirve como apoyo el siguiente criterio jurisprudencial. *“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES*<sup>7</sup>

Existen reconocidos estudiosos de los temas fiscales, como Emilio Margain Manautou, que señalan que si bien se pudiera partir del estudio de los principios como un solo concepto; asimismo, afirma que derivado de la evolución que experimentaron los mismos, deben estudiarse por separado.

Al respecto manifiesta lo siguiente.

---

<sup>4</sup> Tesis Aislada P. XLII/2006, Novena Época, Gaceta Semanario Judicial de la Federación. Tomo XIII, Mayo 2006, Registro 175059. p. 15

<sup>5</sup> Real Academia Española <https://dle.rae.es/?w=proporcionalidad>.

<sup>6</sup> Real Academia Española <https://dle.rae.es/?id=FzCUhhq>.

<sup>7</sup> Tesis de Jurisprudencia 3ª/J. 4/91, Octava Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, febrero 1991, Registro 207061, pág. 60

*“Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras “proporcional y equidad”. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”<sup>8</sup>*

En ese sentido parecería que la postura de Margain se fija en el desarrollo e interpretación realizada por la Suprema Corte de Justicia, en el sentido, que al ser nuestro máximo órgano jurisdiccional, fija las posturas de la evolución que tienen los mismos.

No obstante, existen otros tratadistas que señalan que la proporcionalidad y equidad denotan en conjunto la idea de justicia tributaria y por eso su estudio debe realizarse en conjunto y no por separado.

Por ejemplo, el maestro Sergio Francisco de la Garza parte de dicha postura al señalar lo siguiente.

*“Nosotros consideramos que la exigencia de la proporcionalidad y equidad que establece la Fracc. IV del Art. 31 Constitucional es una justicia tributaria que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos.*

(...)

*Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general, y que el requisito de la justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todas las partes del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada, y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad son relevantes”<sup>9</sup>*

Derivado de lo anterior, podríamos decir que si el principio de proporcionalidad atiende a la capacidad contributiva, el de equidad lo hace con las

---

<sup>8</sup> Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997, p 58 y 59.

<sup>9</sup> De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, 14ª Edición, 1986. P257 y 258.

personas que tengan esa misma capacidad contributiva de una manera igual y así encontrar la justicia tributaria.

En ese sentido el maestro Adolfo Arrijoa Vizcaino señala las discrepancias que pudieran existir en torno al estudio de estos principios, lo siguiente.

*“Discrepancias perfectamente explicables porque, aun cuando el texto constitucional emplea el disyuntivo “y” (“Proporcionalidad y equitativa”) y no el alternativo “o”, si se parte del supuesto, no comprobado pero bastante probable, de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, se llega a la conclusión de que en realidad los Principios de Proporcionalidad y Equidad equivalen a uno solo, puesto que Smith de manera expresa sostuvo que, “en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de Proporcionalidad) consiste en lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición”.<sup>10</sup>*

Es así como podríamos concluir, que si bien son dos principios con características diferentes y su estudio puede ser realizado de manera independiente, los dos deben de contemplarse en las contribuciones a fin de que puedan ser constitucionales.

## **5. Principio de generalidad**

El principio de generalidad también se desprende del artículo 31 constitucional cuando señala que las obligaciones contenidas son para todos los mexicanos. Es un criterio definido no porque se refiera a “los mexicanos” se entienda que los extranjeros no deben pagar impuestos. Si bien en la redacción del artículo se desprende una falta de técnica jurídica, tanto la doctrina como el poder judicial de la federación han establecido que el mismo debe ser interpretado de una manera extensiva, para así concluir que el mismo es aplicable para todos los que deban de tributar conforme a las leyes fiscales dentro del territorio nacional.

El principio de generalidad no es un principio exclusivo de la materia fiscal, es una característica que debe de tener toda ley dentro de nuestro ordenamiento jurídico. La ley debe ser general y abstracta. Entendiéndose por lo anterior que una vez que la ley determina cierta hipótesis jurídica, lo debe hacer de manera general para que cualquiera que se coloque en la hipótesis regulada se le aplique la ley. La generalidad va precisamente en contra de leyes que se destinen a sujetos determinados, atendiendo a criterios subjetivos. Es decir, prohíbe que se produzcan leyes con el fin de aplicarlas en casos concretos. La ley debe encaminarse a regular conductas de manera general.

---

<sup>10</sup> Arrijoa, Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 14ª Edición, 1999, P 255.

El maestro Adolfo Arrijoa Vizcaino señala al respecto lo siguiente.

*“...estimamos que el Principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en la leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.”<sup>11</sup>*

No debe confundirse la violación al principio de generalidad, con la creación de una ley especial. Las leyes especiales son generales en la medida en que gravan conductas específicas a cualquier sujeto que se coloque dentro de las mismas.

En ese sentido, el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no viola el principio, al establecer el Régimen de las Personas Morales con Fines No Lucrativos, pues las disposiciones no vienen encaminadas a regular un caso específico para después perder su vigencia. En el caso de una disposición especial, si bien se aplican a categorías de sujetos relacionados por algunas características, siempre que cualquier cumpla dichas características, le será aplicable la misma por lo que una ley especial, no viola el principio en cuestión siempre y cuando cumpla con las características antes señaladas.

Una vez puntualizados los principios constitucionales, es necesario señalar, cómo inciden las deducciones dentro de los mismos, o si la deducción es independiente.

## **II.- ¿Son las deducciones una concesión del legislador o atiende a los principios constitucionales?**

Abundando un poco más en el principio de proporcionalidad tributaria, derivado del cual, los ciudadanos debemos de contribuir a los gastos públicos en función de nuestra respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada a nuestros ingresos es que cobra relevancia el tema de la deducción.

En ese sentido, como mencionamos, el principio de proporcionalidad se encuentra directamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, por lo que debe de reconocerse los gastos que son estrictamente necesarios para la generación del ingreso.

De ahí que sea importante no sólo atender al ingreso bruto aisladamente, no obstante que en el caso por ejemplo del impuesto sobre la renta el objeto sea el ingreso, sino a la utilidad fiscal, lo que implica que deben ser considerados como por ejemplo serían los costos de dicha producción de ingreso.

---

<sup>11</sup> Arrijoa Vizcaino, Adolfo, op. cit, p 248.

Al respecto de la capacidad, el maestro Dino Jarach señala:

*“También el concepto de capacidad tributaria deriva de la misma naturaleza del hecho imponible, y se resuelve en el criterio de atribución de éste al contribuyente. En efecto, la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables.”<sup>12</sup>*

En ese orden de ideas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que en materia de impuesto sobre la renta, un desembolso será deducible si está íntimamente relacionado con la intención de producir ingreso, o si parece lógicamente diseñado para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos.

En este sentido, parece que si bien se debe cumplir con requisitos formales para efectos de que pueda ser procedente la deducción o el acreditamiento en su caso, podemos señalar que si el gasto es “estrictamente indispensable”, debe ser procedente dicha deducción o acreditamiento atendiendo al principio de proporcionalidad tributaria.

Si bien el concepto de “estrictamente indispensable” es un concepto jurídico indeterminado, no por ello eso genera inseguridad jurídica, pues se debe atender a cada caso en particular a efectos de ver si el giro del contribuyente en cuestión depende de dichos gastos como “estrictamente indispensables”.

El maestro Juan Carlos Izaza al respecto señala:

*“La teoría de los conceptos jurídicos indeterminados es de origen alemán, llamada también como conceptos flexibles o de goma. Dicha doctrina distingue la discrecionalidad de los conceptos jurídicos indeterminados. Éstos hacen referencia a conceptos legales que, por abstractos, universales y generales, requieren de términos latos ante la imposibilidad de comprender todas las hipótesis posibles a las que pueda aplicarse la norma.*

*El concepto jurídico indeterminado no admite la discrecionalidad que por su naturaleza permite resultados diferentes o contradictorios, pero legales todos. La recta interpretación de un concepto jurídico indeterminado produce un resultado unívoco, unidad de solución; es lo opuesto a la discrecionalidad que ofrece*

---

<sup>12</sup> JARACH ,Dino, “El Hecho Imponible”, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A. Buenos Aires, 1943, pág. 146.

*pluralidad de soluciones, incluso contradictorias y sin que esto altere su validez formal.”<sup>13</sup>*

Es en relación que al ser el concepto “estrictamente indispensable” indeterminado, es que se debe atender al caso concreto a fin de determinar si el gasto es deducible o acreditable en su caso. Pero si la conclusión es que si es “estrictamente indispensable” para la generación del ingreso, debe dicho gasto poder ser restado a la base gravable, a fin de poder determinar la verdadera capacidad contributiva.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que existen igualmente deducciones permitidas por el legislador que no necesariamente se encuentran íntimamente vinculadas a la generación del ingreso. Y que dichas deducciones sí son concesiones del legislador, las cuales son otorgadas atendiendo a alguna circunstancia particular ajena a lo “estrictamente indispensable”, como lo sería un desembolso por consumo personal.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación diferenció las deducciones en Estructurales y no Estructurales misma que se desprende de la jurisprudencia *“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.”*<sup>14</sup>

En ese sentido, se diferencian las deducciones en:

1. Estructurales, las que son necesarias para la generación de ingresos, motivo por el cual deben ser reconocidas por el principio de proporcionalidad, ya que inciden directamente en la generación del ingreso.

2. No Estructurales, que se consideran así por no ser necesarias para la obtención del ingreso, es decir no hay una vinculación directa para la generación del mismo, y por lo tanto su deducibilidad o no puede ser otorgada por el legislador de manera discrecional o no, pues normalmente atienden a fines extrafiscales.

Una vez puntualizado lo anterior, resulta conveniente analizar la jurisprudencia resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

---

<sup>13</sup> IZAZA ARTEAGA, Juan Carlos, *Estudio del Concepto “Estrictamente Indispensable” como Principal Requisito de las Deducciones en el ISR y el IETU*, Themis, México, Primera Edición, noviembre de 2008, pág. 15.

<sup>14</sup> Tesis de Jurisprudencia 1ª./J. 15/2011, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXIII, febrero de 2011, Registro 162889, pág. 170.

## CAPÍTULO II

**Análisis de la Jurisprudencia “COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBN 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”.**

Dicha jurisprudencia se emitió por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación bajo la Tesis 2ª./J. 161/2017, Décima Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación el viernes 12 de enero de 2018, con número de registro 2015945.

La Sala dirimió la controversia, mediante 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.

Los puntos a dilucidar en dicha contradicción de tesis fueron:

*“¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?”*

*“¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?”*

Para desarrollar lo anterior, es importante fijar la postura que cada uno de los Tribunales Colegiados sostuvo.

### **I.- Criterio sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito.**

#### **1. Litis**

La litis controvertida se centró en determinar si era correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción del servicio de almacenaje sin considerar que dicho cobro se realiza a los pignorantes, por la guarda, custodia, control, supervisión, distribución y logística de almacenaje, mismo que corresponde y tiene

relación directa con el pago del gasto de almacenaje que se le efectuaba al contribuyente, siendo que éste estimaba como un gasto estrictamente indispensable y por lo tanto ser procedente su deducción al estar directamente vinculado con su actividad.

Argumentaba el contribuyente en el juicio de nulidad, que no existe un precepto legal que llegue al extremo de obligar, para su deducibilidad, que el comprobante señale el tiempo en que se realizó el servicio, ni que se describa “plenamente” el servicio que amparan, por lo estimaban, la autoridad fiscalizadora solicitaba más requisitos que los establecidos en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en relación con el 31, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Señalaban que el concepto de “almacenaje correspondiente” al mes de que se tratara debía administrarse con el Contrato de prestación de servicios que tenían entre la contribuyente y la suministradora de dichos servicios, de donde se desprende, entre otros, que ese servicio se prestaba al no contar con el personal especializado para realizar dichas funciones, como se desprende en el Manual de Procedimientos Operativos. Que del análisis del contrato se desprende el lugar del almacenaje, y la infraestructura adecuada para el cumplimiento del mismo, señalando que el servicio prestado consiste en “supervisar las entradas y las salidas de las prendas dejadas por los pignorantes, que se efectúan durante las operaciones diarias de la sucursal y también que debían custodiar dichas prendas que están en bóveda.

Se ofrecieron como prueba, los reportes de existencia de prendas vencidas y en operación, mismas que igual acreditan la relación de bienes dejados en prenda por los pignorantes.

Que en ese sentido tanto la autoridad fiscalizadora como la resolutora tuvieron todo el caudal probatorio que acredita que tales gastos son estrictamente indispensables y que su no realización afecta la actividad preponderante de la contribuyente y que no se debió de restarle valor a las facturas por el solo hecho de que en las mismas no se precisara en qué consistió el “servicio de almacenaje”.

Al respecto de las facturas que acreditan los gastos de administración, la contribuyente argumentó en las etapas procesales que aportó la documentación pertinente para acreditar que los servicios de administración, supervisión, valuación y control fueron estrictamente indispensables para la realización de su actividad.

Igualmente por los gastos por instrucciones, procedimientos y en general lineamientos contenidos en los sistemas que constituyen un secreto industrial, así como los servicios que presta otro proveedor por pago de sueldos y comisiones a los vendedores de la empresa en relaciones humanas, comunicación, capacitación, adiestramiento, higiene, seguridad social, relaciones obrero-patronales, estudios de mercado y sistemas de información y la guarda, custodia, control, supervisión, distribución y logística de almacenaje de valores, títulos, valores y mercancías en

general, además que dicho proveedor se encuentra obligado a proveerle el personal especializado para llevar a cabo las funciones de gerencia y valuación que de acuerdo al giro de la empresa se requieran, y por lo tanto todos esos gastos son estrictamente indispensables.

Asimismo, recibió servicios en “asesoría y litigio fiscal” que van de acuerdo con el objeto social de su proveedor y que coincide con los documentos que amparan las operaciones celebradas con la referida empresa, así como las facturas y su correspondiente pago. Siendo que los gastos por servicios legales son estrictamente indispensables para la operación del contribuyente.

También le fueron proporcionados servicios de contaduría pública, que abarcan las actividades de contabilidad, auditoría interna y externa, finanzas, contraloría externa, organización contable, sistemas de costos y presupuestos, reexpresión y análisis de estados financieros, realización de asientos contables, elaboración de balances de comprobación mensuales, informes y análisis económico-financiero, estudio comparativo de la cuenta de resultados, actualización de contabilidad atrasadas, auditoría contable interna, supervisión de cumplimiento de obligaciones fiscales, revisión y elaboración de declaraciones de pagos provisionales y declaración anual de personas físicas y morales, así como el proveerle de recursos humanos necesarios que le coadyuven a cumplir con su objeto social.

Alega en ese sentido que todos los servicios cumplen con los requisitos que establece la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en relación con el 31, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ya que de los mismos no se desprende que el servicio deba ser descrito “plenamente”, además de que se desprende de cada uno de los contratos las actividades realizadas ya de manera específica, lo que al valorarse en conjunto debe concluirse que el impuesto al valor agregado que amparan los respectivos comprobantes es acreditable y tales gastos debieron considerarse como deducibles para efectos del impuesto empresarial a tasa única.

La autoridad demandada señaló que son ineficaces los conceptos de impugnación, y que es legal el rechazo de las deducciones controvertidas al no sustentarse con la documentación comprobatoria respectiva, que no se describen “plenamente” los servicios prestados y por lo tanto no se acredita que los mismos sean estrictamente indispensables.

La Sala estimó parcialmente fundados los conceptos de impugnación. Para ello realiza un análisis de los elementos que en el caso concreto determinan la deducibilidad de los gastos efectuados.

En su estudio señala que por gastos se deben entender “las erogaciones o salidas de dinero o bienes del patrimonio de una persona física o moral sin recuperación”.

Asimismo, se apoya en la Jurisprudencia 1a./J. 103/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, diciembre de 2009, visible en la pág. 108, que tiene como rubro “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL, y asimismo en la Tesis 1a./XLVI/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, abril de 2009, pág. 589, cuyo rubro es “RENDA. LA PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO RELATIVO NO ESTÁ CONDICIONADA AL HECHO DE QUE LAS EROGACIONES RESPECTIVAS SE VINCULEN NECESARIAMENTE CON LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE DEL CONTRIBUYENTE.

Atendiendo a dichos criterios es que la Sala parte del supuesto que para que un gasto sea considerado como estrictamente indispensable, los mismos DEBEN ESTAR ENCAMINADOS A LA OBTENCIÓN DE UN INGRESO, atendiendo a la mecánica de la Ley del Impuesto sobre la Renta que grava ingresos.

#### **A. Gastos de Venta.**

De la revisión que la Sala efectuó a los contratos prendarios, facturas de ingresos, reportes mensuales por los conceptos de renovaciones de contratos, liquidaciones de contratos, liquidaciones extemporáneas de contratos, prendas vendidas por vencimientos de contratos, pagos a cuenta, etc., se conoció que la contribuyente obtuvo ingresos por “la prestación de servicios relativos al préstamo de mutuo con intereses, con garantía prendaria”, hecho por el cual esta obligada al pago por sus ingresos en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta lo cual es reconocido por la autoridad fiscalizadora en autos.

Al respecto del tema desarrollado en el presente trabajo es que se atiende a los aspectos específicos que señala la Sala en el sentido de que no se justifica el rechazo de las deducciones:

- a. Porque los comprobantes que las amparan no precisan el lugar y tiempo en los que se proporcionó el servicio y a qué títulos valor corresponden.
- b. Ni por la falta de descripción plena del servicio de que se trate.
- c. Ni porque esos gastos no estuvieren relacionados con la actividad del contribuyente.
- d. Que respecto del requisito de que el comprobante necesite precisar el lugar y el tiempo en que se proporcionó el servicio, no existe un fundamento que así lo señale.

- e. Que de la simple lectura que se haga a las facturas se desprende que el servicio prestado es plenamente identificable, por lo que los comprobantes se ajustan al contenido del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.
- f. Y en por último señalo la Sala que no existe justificación legal para que la autoridad fiscalizadora haya rechazado las deducciones porque los servicios se encuentran justificados con su actividad, tal como se demuestra de un análisis que se haga a los contratos.
- g. Esto es, que los gastos por ventas sí resultan indispensables y los comprobantes que las amparan cumplieron con el requisito de la descripción del servicio que exige el Código Fiscal de la Federación.

## **B. Gastos de Administración.**

Al respecto de los gastos de administración, estimó la Sala que la contribuyente no acreditó que los comprobantes cumplieran con el requisito de ser estrictamente indispensables y/o el requisito relativo a la descripción del servicio prestado. Esto es porque las mismas contienen únicamente el concepto de **“prestación de servicios profesionales”** y **“prestación de servicios profesionales independientes”** sin realizar una descripción del servicio prestado, ya que, en criterio de dicha Sala debía tal referencia comprender un acercamiento a las diversas cualidades o circunstancias del servicio, a efecto de formar una idea para las partes del servicio prestado.

En ese sentido fue, que con fundamento en la Tesis de Jurisprudencia VII-J-SS-169, del Pleno de la Sala Superior del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa , Séptima Época , año V, No. 42, enero de 2015, pag. 21 cuyo rubro señala **“COMPROBANTES FISCALES. ANÁLISIS DEL REQUISITO LEGAL PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LA DESCRIPCIÓN DE LOS SERVICIOS QUE AMPARAN”** la sala rechazo tales deducciones.

Sin que haya sido suficiente que la contribuyente ofreciera pruebas para identificar que dichos comprobantes amparaban servicios de asesoría profesional del pago de sueldos y comisiones de los vendedores de la empresa en relaciones humanas, comunicación, capacitación, adiestramiento, higiene, seguridad social, relaciones obrero patronales, etc. Lo anterior, ya que aunque materialmente se acredite que los servicios resultan indispensables, ello no desvirtúa el hecho de que en las facturas respectivas se omitió describir debidamente dicho servicio. Siendo que de acuerdo al criterio fijado por la Sala, la descripción debe comprender un

acercamiento a las diversas cualidades o circunstancias del propio servicio para acceder a la deducibilidad o acreditamiento en su caso.

La autoridad fiscal presentó recurso de revisión en contra de la sentencia del juicio de nulidad en donde grosso modo hace valer lo siguiente:

Que la Sala suplió la deficiencia de la queja toda vez que señaló que la orden de visita era ilegal al no encontrarse debidamente fundada y motivada, fundamentándose en la jurisprudencia 2ª/J. 94/2013 (10ª) cuyo rubro es “FACULTADES DE VERIFICACIÓN. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 52-a, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN DIRIGIDO AL CONTRIBUYENTE, DEBE MOTIVARSE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 38 DEL PROPIO CÓDIGO” sin que la contribuyente lo hubiera hecho valer. Resolviendo el Tribunal Colegiado que fue legal el actuar de la Sala al analizar el fondo del asunto en términos del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo señala la autoridad en su recurso, que la Sala indebidamente consideró que la contribuyente obtuvo ingresos por llevar a cabo la actividad de “prestación de servicios relativos al préstamo de mutuo con intereses, con garantía prendaria”, entre los cuales especifico el concepto de “almacenaje” en la descripción del comprobante, lo cual se corroboró con los contratos exhibidos.

En ese sentido alega la autoridad fiscal que si bien los gastos de administración que estimó la Sala no cumplían con el requisito que al efecto establece el artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que del análisis efectuado a los comprobantes fiscales no se desprendía plenamente la descripción del servicio que ampara, el lugar donde se realizó el servicio y el tiempo en que se realizó, debió la Sala tener el mismo criterio respecto de los gastos de venta. Lo anterior, toda vez que de los comprobantes que estimó legales la Sala, no se desprende claramente el tipo de descripción del servicio, el lugar donde se realizó y el tiempo de realización para poder considerar que dicho gasto es estrictamente indispensable, además de que la contribuyente contaba con los activos suficientes para poder ella misma realizar el almacenaje.

Señala igualmente que la sentencia es ilegal, toda vez que la Sala dejó de observar que la contribuyente no demostró en ningún momento que los bienes entregados para su almacenaje efectivamente corresponden a los bienes dejados en prenda por los pignorantes, situación que era una carga de la prueba para la contribuyente en términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria.

Considerando el Tribunal Colegiado que los argumentos son inoperantes al basarse sobre la premisa falsa de considerar que el almacenaje se dio en un lugar distinto al domicilio en el que la contribuyente realiza sus actividades, ya que de ninguna parte de la sentencia recurrida se desprende que la Sala haya sostenido tal hecho y que con base en ello haya resuelto.

Por otra parte, la autoridad fiscalizadora en el recurso de revisión fiscal señala que la Sala debió observar que los gastos de venta no cumplían con el requisito de ser estrictamente indispensables, ya que, en lo que respecta al tema del presente trabajo, señalaba la autoridad fiscal que si bien los comprobantes señalan “servicios de almacenaje” éstos también pretenden acreditar otros conceptos como son la guarda, custodia, supervisión, control y administración de las mercancías, y que si prestó todos esos servicios así lo debió especificar claramente en los comprobantes, detallando el servicio prestado.

## **2. Resolución del Tribunal Colegiado.**

Señala el Tribunal Colegiado que los comprobantes fiscales que se exhiben deben ser analizadas en el contexto del contrato del cual derivan en su caso. Al respecto dicho Tribunal razona que dentro de los requisitos de las deducciones, éstas deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y que deben estar amparados con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales, tal como lo señala el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En ese orden de ideas, por lo que respecta a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, estima el Colegiado que la “descripción del servicio” debe ser lo suficientemente clara para permitir establecer si dicha erogación resulta “estrictamente indispensable” para los fines de la actividad del contribuyente.

Así, contrario a lo sostenido por la autoridad fiscal en el sentido de que los conceptos no describen plenamente las actividades realizadas, no debe perderse de vista que, como igualmente lo sostuvo el ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el origen de las facturas son precisamente los contratos firmados con los proveedores.

Que la descripción de las facturas es suficientemente clara, ya que justifican la actividad realizada, al tenor de los servicios de almacenaje a que se refiere el contrato celebrado con el proveedor, aunado a que se trata de una erogación por medio de la cual el contribuyente obtuvo ingresos, por lo que debe considerarse estrictamente indispensable.

Concluye que el hecho de que las facturas no refieran que se trata de “servicios profesionales de almacenaje” no da lugar a su rechazo, ya que la descripción contenida en la factura permite realizar un juicio de valor que lleva a concluir que esos gastos si son estrictamente indispensables.

## **3. Voto particular del Magistrado Jaime Raúl Oropeza García**

En el voto particular expone que derivado del análisis hecho se desprende que efectivamente es un gasto indispensable, sin embargo, esa situación no puede dar como buena la violación que se hace al artículo 29-A del Código Fiscal de la

Federación en la parte que señala que los comprobantes fiscales deben contener “la descripción del servicio que amparen”, y que dicha situación debe ser vista a la luz del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que señala que la aplicación de las normas debe ser estricta. Siendo que en ese sentido, no es dable buscar la descripción del servicio en documentos ajenos al propio comprobante.

## **II.- El criterio sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.**

### **1. Litis**

La Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa consideró como infundado el agravio del contribuyente al considerar que los comprobantes fiscales que señalaban en forma genérica mano de obra, mano de obra Apodaca, mano de obra calidad, no se podían considerar como estrictamente indispensables.

En ese sentido la Sala atendió a lo manifestado por la entonces parte actora respecto de su objeto social que era la compra venta de maquinaria pesada, así como la fabricación de estructuras metálicas, para lo cual tenía celebrado un contrato con un proveedor que le proporcionó el personal necesario para la producción, administración en la fabricación de las estructuras metálicas, así como para la compraventa de maquinaria.

Señaló la Sala que si bien tenía como objeto social la venta de maquinaria y construcción, de ahí no se desprende el de prestación de servicios de mano de obra para la fabricación de estructuras metálicas.

En el amparo, la quejosa adujo que resulta inconstitucional el criterio de la Sala al considerar que no se desprende de las facturas que las erogaciones realizadas comprendan gastos estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente.

Lo anterior toda vez que los mismos sí son necesarios para el debido desarrollo del objeto social (la compraventa de maquinaria pesada, así como la fabricación de estructuras metálicas) por lo que contar con los servicios de personal como soldadores, personal de ensamble, control de calidad y todo aquel que conlleve para la fabricación de estructuras metálicas y venta de maquinaria es indispensable para la generación del ingreso y por lo tanto debe ser deducible.

Se duele que la Sala no valoró la documentación comprobatoria, entre ellos, los contratos y los pagos al Instituto Mexicano del Seguro Social, que otorga una idea más clara de los servicios que amparan los comprobantes para demostrar que efectivamente sí son gastos que son estrictamente indispensables para el desarrollo de su objeto social.

Que si bien es cierto que dichos comprobantes señalan en forma genérica la descripción del servicio, los mismos, adminiculadas con el caudal probatorio dan la certeza de los servicios prestados como lo son procesos de soldadura, ensamble, así como los servicios de ingeniería, arquitectura, ensamble, etc, son utilizados para el desarrollo del objeto social en comento.

Que la Sala no es congruente con lo resuelto ya que la litis era si los comprobantes fiscales que amparan esos gastos son estrictamente indispensables para llevar a cabo el objeto y no la de resolver si el objeto social cuadraba dentro de la prestación de servicios de mano de obra para la fabricación de estructuras metálicas.

Que la sala, para mejor proveer pudo allegarse del contrato privado, el cual fue utilizado como parte de la argumentación en los agravios, y que el hecho de que la Sala señale que para que estuviera en posibilidad de pronunciarse sobre el mismo debió de haberlo ofrecido como prueba es ilegal en términos del artículo 41 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo ya tendiendo a la Tesis I.7º.A.106 A(10ª) del Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito cuyo rubro es “VIOLACIÓN AL PROCEDIMIENTO. LA CONSISTENTE EN EL NO EJERCICIO DE LA POTESTAD PARA MEJOR PROVEER QUE SE CONFIERE AL MAGISTRADO INSTRUCTOR EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, PROCEDE IMPUGNARLA EN EL AMPARO DIRECTO, SIN NECESIDAD DE PREPARACIÓN PREVIA”.

## **2. Resolución.**

El Tribunal Colegiado declaró los conceptos de violación por una parte como infundados y por otra parte como inoperantes.

Lo anterior, toda vez que dicho Colegiado estimó que la descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos a su favor son genéricos, y por ende insuficientes para comprobar que se refieran los servicios y además no porque a su criterio, los servicios deben describirse en el propio comprobante fiscal y no se pueden inferir en documentos distintos como lo serían los contratos.

Que los comprobantes, al tenor del Código Fiscal de la Federación, son documentos que sirven para dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal y así poder determinar si procede la deducción o el acreditamiento en su caso.

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación prevé como un requisito de validez de los comprobantes el que contengan la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, y que para efectos del análisis de los conceptos de violación hechos valer en la demanda de amparo, la controversia estriba en cómo debe verificarse tal descripción en el comprobante y si puede adminicularse con diversos medios de prueba ajenos a diversos a dicho comprobante.

Que por descripción, atendiendo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, vigésima tercera edición se le define como detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje, para lo cual concluye el Colegiado que la descripción conlleva a la explicación detallada del servicio prestado.

En opinión del Colegiado se robustece al considerar que el comprobante fiscal acredita la realización de un gasto o erogación, y que para que pueda el mismo ser deducible o acreditable, debe ser estrictamente indispensable para la realización de las actividades generadoras del ingreso, así como cumplir con las demás disposiciones, por lo que tal descripción resulta necesaria.

Así al ser el comprobante fiscal un elemento de prueba que acredita un gasto, debe contar con los requisitos de identificación necesarios y básicos, por lo que resulta indispensable el por qué debe detallarse el servicio o actividad que justifica la emisión del mismo, y que de ninguna manera puede ser tan ambiguo que no se desprenda si se trata de una erogación estrictamente indispensable.

Lo anterior, señala el Colegiado, no puede llegar al extremo de incorporar elementos ajenos, y señala como ejemplo el servicio de “capacitación”, y que dicho documento no tendría por qué contener elementos como lista de asistencia, o nombre de la persona que impartió el curso, sino únicamente datos suficientes que informen claramente el servicio que se prestó.

Como primera conclusión señala que, el concepto “mano de obra” puesto en los comprobantes fiscales que la quejosa pretende sean considerados como deducibles o acreditables, no se desprende con claridad cuál fue el servicio realmente prestado. Lo anterior es robustecido por el Colegiado con la Tesis XVI.1º.A.68 a (10ª), sustentada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito cuyo rubro es “COMPROBANTES FISCALES. ALCANCE DE LA EXPRESIÓN “DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO” QUE AMPAREN, PREVISTA COMO UNO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”.

Como segunda conclusión establece el Colegiado, que resultan infundados los diversos planteamientos que hace la quejosa relativos a que debía adminicularse los comprobantes fiscales con los contratos de prestación servicios celebrados entre la quejosa y sus proveedores, pagos al Instituto Mexicano del Seguro Social y aportaciones y amortizaciones al Infonavit, entre otros, para así acreditar que los servicios que se prestaron son estrictamente indispensables en relación con su objeto social.

La descripción de los servicios debe contenerse únicamente en el comprobante fiscal y no en un documento diverso, atendiendo a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, de ahí que resulte inoperante el argumento que esgrime la quejosa respecto de que la Sala debió de allegarse de dichas probanzas a efectos de mejor proveer, pues además es obligación de las partes aportar las probanzas idóneas para acreditar sus pretensiones.

### **III.- Contradicción de Tesis resuelta por la Segunda Sala de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.**

Como se mencionó anteriormente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dirime básicamente dos cuestiones, siendo la primera la de definir “*cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales.*”

La segunda Sala se basa en los amparos directos en revisión 3858/2014 y 11622/2016, emitidos por la propia Sala en los que se estudió el término “descripción” para efectos de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación de donde se concluyó que debe ser entendida como “la delimitación de aquellos elementos esenciales que dan una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal”.

En ese sentido se pronuncia respecto a que el comprobante fiscal sólo es un documento que ampara en su caso una operación realizada por el contribuyente, del cual se pretende realizar el acreditamiento o la deducción en su caso, por lo que debe de cumplir con todos los requisitos formales que permitan dicha situación, pero siempre estará dicha operación a ser acreditada fehacientemente por la autoridad fiscalizadora.

La Segunda Sala estima que además, lo asentado en el comprobante no restringe las facultades de comprobación, y que la autoridad puede requerir toda la información atendiendo a cada transacción en particular.

A la letra señala:

*“Así, la autoridad fiscal está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación por un lado, y la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda, por otro lado.”*

De ahí llega a las primeras conclusiones en tratándose de la descripción del servicio que debe imperar en los comprobantes fiscales:

1. La primera es que la Sala sostiene que las operaciones que representa el comprobante siempre pueden estar sujetas a que la autoridad fiscal verifique a través de facultades la efectiva realización.

2. La segunda es que la descripción del servicio prestado que debe contenerse en el comprobante fiscal se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades de manera general.

Ahora bien, respecto a fijar el criterio que corresponde a la segunda interrogante planteada, de si “*el cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa es susceptible de detallarse en documento distinto*”.

La Segunda Sala cita varios criterios emitidos por la misma, de donde señala que los comprobantes son los medios de prueba a través de los cuales se acreditan los actos para efectos fiscales.

Igualmente hace una síntesis de criterios establecidos por dicha Sala en el sentido de que al ser un tercero el emisor del comprobante fiscal, no podía estar sujeto al cumplimiento de obligaciones fiscales de dicho tercero, el derecho a realizar la deducción por parte del contribuyente

Así por ejemplo recuerdo criterios jurisprudenciales donde el contribuyente que quisiera darle efectos fiscales al comprobante tenía la obligación únicamente de verificar que sus datos básicos estuvieran en el comprobante, sin atender a obligaciones propias de un tercero, como lo son el no haber dado aviso de cambio de domicilio o el haber sido impresos por un proveedor autorizado por la autoridad fiscal.

Insiste la Segunda Sala en señalar que la autoridad fiscal que todo el tiempo tiene la facultad para determinar si la realización efectiva de la operación.

Concluye así, que la descripción del servicio o del uso o goce que ampare el comprobante, debe constar en el comprobante fiscal de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, a fin de que se tenga certeza respecto al mismo.

Y asimismo, que la descripción se puede detallar en un documento distinto, a fin de abundar mucho más en qué consistió exactamente la materialidad de la operación en su caso, ya sea a través de contratos u otros documentos que se generan con la propia operación, como podrían ser, listas de asistencia, lugar que se llevó a cabo, por mencionar algunos.

Esto es, que al final, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sí exige en el comprobante una descripción de manera general, que de certeza del servicio prestado.

Es decir, la descripción No puede ser vaga e imprecisa.

Pero los detalles de la operación, pueden estar contenidos documentos distintos.

Como se observa de todo lo anterior, en la Contradicción de Tesis en estudio, si bien comparto el análisis de lo resuelto en ella, toda vez que se vela por el derecho humano de audiencia y de seguridad jurídica al quitar a los juzgadores una manera de resolver formalista, al permitir aportar pruebas a fin de desvirtuar en su caso el rechazo de las deducciones, y así acreditar que los gastos son efectivamente indispensables para generar ingresos, en mi opinión el trasfondo de dicho criterio jurisprudencial versa en dos vertientes que son fundamentales en la actualidad.

1. El primero de ellos es la tendencia de preferir al fondo sobre la forma.

2. Y el segundo, íntimamente ligado al primero, es el establecer la facultad de la autoridad para determinar la materialidad de las operaciones.

ESTO ES, QUE EN MI OPINIÓN, MÁS QUE EL TEMA DE LA DESCRIPCIÓN DE LA FACTURA, EL TRASFONDO QUE OBSERVO, ES QUE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, ESTA PONIENDO COMO REQUISITO PARA LA PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN DE UN GASTO, EL ACREDITAR LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE LA OPERACIÓN.

Para señalar la tendencia que ha tenido, sobre todo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, al respecto de buscar el fondo sobre la forma, menciono por ejemplo la siguiente Jurisprudencia *“PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE.”*<sup>15</sup>

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve de manera anterior, a la Jurisprudencia analizada en el presente trabajo, y siguiendo la misma tendencia, que debe preferirse un análisis de fondo que un criterio formalista.

De la ejecutoria que dio origen a dicha jurisprudencia, se desprende que el tema a dilucidar fue *“si para efecto de la determinación presuntiva establecida en el artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación, se requiere únicamente que los depósitos se encuentren registrados en la contabilidad del contribuyente.”*

El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, sostuvo que para la procedencia de la presunción contenida en el numeral antes señalado, no basta que los depósitos en la cuenta no estuvieran contabilizados. Sino que de una interpretación armónica, lógica y sistemática de dicho numeral en relación con los artículos 28, fracción I del Código Fiscal de la Federación y 26, fracción I de dicho reglamento, podían estar contabilizados, pero además debían de tener la documentación comprobatoria de la operación, al formar parte de la propia contabilidad.

Por su parte, siguiendo una interpretación formalista, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito, sostuvo al respecto que de la citada fracción III del artículo 59 no se podía desprender que se podía exigir al contribuyente que además de tener registrado contablemente el

---

<sup>15</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 56/2010, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXI, mayo de 2010, Registro 164552, pág. 838.

depósito, la documentación soporte del registro contable. Lo anterior, toda vez que el numeral 59 establece cargas a los particulares que inciden en el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y que por lo tanto, con fundamento en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, no es posible establecer una carga adicional que expresamente no prevé la disposición.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estimó que la interpretación correcta, fue la del análisis de fondo que realizó el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, concluyendo que como parte de la contabilidad se comprende a toda la documentación comprobatoria que ampare la misma. Dicha situación también abrió la puerta, a que la autoridad pudiera valorar la efectiva realización de la operación con la documentación comprobatoria, al ser dicha documentación parte de la contabilidad.

Los criterios sostenidos por la Suprema Corte de Justicia en atención al estudio del fondo sobre la forma obedecen a que nuestra legislación no cuenta propiamente con una definición de lo que debe entenderse por aspectos formales o aspectos de fondo.

Al respecto de nuestro tema, la manera en la que la autoridad fiscal intentó combatir los esquemas agresivos, fue mediante una cuestión formal, situación que llevó a dichos esquemas proliferaran de manera incontrolable. Esto es, en términos de la legislación, realizando una interpretación formal, bastaba que el concepto del gasto que amparaba el comprobante fiscal fuera “estrictamente indispensable”, y que existiera un flujo de dinero entre el ente que emitía el comprobante fiscal y la persona que supuestamente recibía el bien o el servicio y que estuviera en contabilidad.

La Suprema Corte de Justicia, a través de sus criterios, como el que en este trabajo se analiza, pretende sí atender a las cuestiones de forma, pero además, a demostrar la materialidad de la operación, esto es, incorporando la efectiva realización de la operación como requisito de deducción

Al respecto del tema de fondo sobre forma, vale la pena hacer mención a la iniciativa que el Ejecutivo Federal presentó al Congreso de la Unión para el ejercicio 2006.

En dicha iniciativa se proponía introducir el principio de preminencia de Fondo sobre Forma, que aplicaría para quienes realizaran actos o actividades, que en lo individual o en su conjunto, se consideren artificiosas o impropios para la obtención del resultado conseguido, o únicamente obtengan un beneficio fiscal sin obtener ningún beneficio económico.

Serían considerados como actos artificiosos o impropios aquellos que:

1. Sí producen efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados,

2. Si los efectos fiscales consisten en la disminución de la base o del pago de una contribución, en la determinación de una pérdida fiscal mayor a la real o en la obtención de un beneficio fiscal.

El problema de dicha iniciativa, fue en el sentido que cualquier planeación legal que se hiciera podría ser considerada como un acto artificioso o impropio. En ese sentido, la crítica en los foros de fiscalistas señaló que parecería que se tendría que optar por realizar cada operación de tal manera que se buscara el mayor beneficio al fisco y el mayor pago de impuestos al contribuyente, razón por la cual dicha iniciativa no fue incluida.

Asimismo, como parte de las iniciativas presentadas en 2016 por el Ejecutivo dieron como origen que se publicara el 27 de enero de 2017 el “Decreto por el que reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación”, derivado del cual, atendiendo al presente trabajo, incluye el recurso de revocación así como el juicio de nulidad, versando exclusivamente sobre el fondo del asunto.

Este ha sido otro intento del Legislador de fomentar el fondo sobre la forma. Lo que se buscó al realizar la presente reforma, es que la defensa del contribuyente se enfoque exclusivamente en el fondo del asunto, dejando a un lado los aspectos formales que solo darían a declaración de nulidades para efectos.

En ese sentido es que en el siguiente capítulo se abordará la manera en la que actualmente las autoridades se han enfrentado al tema de los grupos de gente que ofrecen en el mercado la implementación de estrategias agresivas en perjuicio del fisco federal.

Lo anterior, ya que con el afán de averiguar de fondo si las deducciones son o no procedentes, atendiendo a un tema materialidad, las autoridades tanto fiscalizadoras, así como los juzgadores en su caso, han considerado que al momento de realizarse las facultades de comprobación, el contribuyente no acredita dicha materialidad, lo cual ahora colocó la balanza en forma desproporcional.

## CAPÍTULO III

### EVASIÓN DE IMPUESTOS POR ESTRATEGIAS AGRESIVAS Y LAS ACCIONES QUE HAN IMPLEMENTADO LAS AUTORIDADES

En mi perspectiva, el inicio de ofrecimiento de estrategias agresivas a nivel masivo inició con esquemas de subcontratación laboral también llamado outsourcing. Cabe decir que en principio dicho esquema es totalmente legítimo, el cual consiste grosso modo en contratar servicios de personal de manera indirecta.

Sin embargo, ya hace más de una década, lamentablemente en nuestro país se inició con una práctica consistente en ofrecer disminuir radicalmente la carga laboral, fiscal y social a las empresas, siendo en la realidad simulaciones con el fin de evadir impuestos.

Así, a través de varias figuras jurídicas, de las cuales mencionaremos como ejemplo algunas, se transfería parte o la totalidad de la plantilla laboral, quienes pierden sus derechos laborales. Por su parte, “al cliente” le vendían la idea de que podía deducir el cien por ciento del pago de dicha nómina simulada. O bien, directamente o a través de diferentes empresas con objetos sociales diversos facturaban operaciones simuladas.

Como mencionamos en el apartado anterior, al ser el criterio en ese momento del ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa o del Poder Judicial de la Federación tan formalista, muchas de las veces esos esquemas terminaban ganando los juicios ya que no se tomaba en cuenta el fondo del tema sino la forma y la interpretación letrista.

Señalaré la manera en la que en mi experiencia profesional observé cómo se fue extendiendo la oferta de productos de estrategias fiscales agresivas.

Básicamente las estrategias fiscales nacieron derivado de interpretar que el concepto de alimentos estaba exento de acuerdo a la fracción XXIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el 2008, el cual señalaba que se consideraban ingresos exentos “Los percibidos en concepto de alimentos en términos de Ley.

Lo anterior era interpretado en concordancia con el artículo 308 del Código Civil Federal el cual señala que *“Los alimentos comprenden la comida, el vestido, la habitación y la asistencia en casos de enfermedad. Respecto de los menores los alimentos comprenden, además de los gastos necesarios para la educación primaria del alimentista, y para proporcionarle algún oficio, arte o profesión honestos y adecuados a su sexo y circunstancias personales”*.

En ese orden de ideas, al ser el concepto de alimentos un concepto tan amplio, es que fueron buscando diversas figuras jurídicas que permitieran de alguna

manera como opción el pago concepto de alimentos y así considerarlo como no gravable.

Vendían la idea de que cualquier ingreso que no estuviera expresamente reconocido como tal, era exento no obstante que no lo contemplara el entonces artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Actualmente artículo 93).

Para ello, se fundamentaban en la Tesis Aislada cuyo rubro es “RENTA. EL ARTÍCULO 132 DE LA LEY RELATIVA, AL NO PRECISAR CUÁLES SON LOS “INGRESOS DISTINTOS” OBJETO DEL GRAVAMEN, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y TRES).<sup>16</sup>, para estimar que era letra muerta el Título IV (de las personas físicas) Capítulo X denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, que engloba la totalidad de los ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores.<sup>17</sup>

A manera de ejemplo se mencionan algunas estrategias que han estado en el mercado de estrategias agresivas:

(ADVERTENICA: La siguiente reseña tiene únicamente el propósito de señalar cuáles eran los argumentos de venta que utilizó y utiliza la gente que se ha dedicado a promocionar y vender este tipo de interpretaciones agresivas. El autor no está a favor de las mismas. El único propósito es señalar, de forma general, en qué consistieron los mismos a fin de entender lo que está ocurriendo en la actualidad.)

## **I.- Estrategias agresivas y acciones por parte de la Autoridad.**

### **1. Sociedad Cooperativa (ejercicio fiscal 2008)**

Si bien la Ley de Sociedades Mercantiles reconoce en la fracción VI del artículo 1, el carácter de mercantil, ésta es regulada en una ley especial, que es la Ley General de Sociedades Cooperativas.

La sociedad cooperativa que ofrecían era como prestadora de servicios, y el régimen fiscal en el 2008 se ubicaba dentro de los capítulos I al V del Título II, en términos del artículo 8, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

---

<sup>16</sup> Tesis Aislada III.2º.A.84 A, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XV, abril de 2002, Registro 187110, pág. 1332.

<sup>17</sup> No obstante que la misma fue superada por la Jurisprudencia 2ª./J 146/2009, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXX, octubre de 2009 cuyo rubro es “RENTA. EL ARTÍCULO 132 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL UTILIZAR LA EXPRESIÓN “INGRESOS DISTINTOS DE LOS SEÑALADOS EN LOS CAPÍTULOS ANTERIORES”, SIN MENCIONAL CUÁLES SON ÉSTOS, NO INFRINGE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN GIENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001)”

No existen ventajas para la tributación de una sociedad cooperativa con relación a cualquier otra sociedad mercantil, en principio, sin embargo la ventaja que ofrecían consistió precisamente en el hecho de que ley del impuesto sobre la renta no grava a los beneficios que obtiene un socio cooperativista como parte del fondo de previsión social.

Así, es que interpretaban que al poder establecer la cooperativa un fondo de previsión social ilimitado,

A diferencia de cualquier persona moral, la sociedad cooperativa puede establecer un fondo de previsión social que es ilimitado.

Afirmaban que los beneficios de este fondo no son base del pago de cuotas al IMSS ya que el artículo 28-A de la Ley del Seguro Social, grava a las percepciones por la prestación de servicios personales, pero no es el caso de los beneficios provenientes del fondo de previsión social.

Lo anterior lo fundamentaban en los artículos 53 fracción II y 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas., mismos que a continuación se transcriben:

*“Art.- 53.- Las Sociedades cooperativas podrán constituir los siguientes fondos sociales:*

*I.- De Reserva.*

***II.- De Previsión Social.***

*III.- De Educación Cooperativa.”*

*“Art. 57.- **El fondo de previsión social no podrá ser limitado**; deberá destinarse a reservas para cubrir los riesgos y enfermedades profesionales y formar fondos de pensiones y haberes de retiro de socios. Primas de antigüedad y para fines diversos que cubrirán gastos médicos y de funeral, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los socios o sus hijos guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga. Al inicio de cada ejercicio, la Asamblea General fijará las prioridades para la aplicación de este fondo de conformidad con las perspectivas económicas de la sociedad cooperativa.*

*Las prestaciones derivadas del fondo de previsión social, serán independientes de las prestaciones a que tengan derecho los socios por su afiliación a los sistemas de seguridad social.*

*Las sociedades cooperativas en general, deberán afiliar obligatoriamente a sus trabajadores y socios que aporten su trabajo personal, a los sistemas de seguridad social, e*

*implementar las medidas de seguridad e higiene en el trabajo, así como la capacitación y adiestramiento, gozando del beneficio expresado en los artículos 116 y 179 de la Ley del Seguro Social.”*

De ahí estimaban que el ingreso que percibe el socio cooperativista proveniente de los beneficios del fondo de previsión social es no gravable en el impuesto sobre la renta y el sueldo que cotizaba para efectos del seguro social por otros conceptos era de un salario mínimo normalmente.

Los socios cooperativistas gravaban un salario mínimo general de su zona y el resto lo percibían libre de impuesto como beneficio del fondo de previsión social, según ellos lo interpretaban.

Señalaban que los beneficios de los fondos de previsión social que en forma ilimitada se pueden entregar en los términos del artículo 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas no se asimilan a ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado y por lo mismo, no están gravados en el capítulo I, ni en ningún otro capítulo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en atención al principio de legalidad.

## **2. Sociedad en Nombre Colectivo. (ejercicio 2008)**

Al ver que los temas de cooperativas fueron materia de auditorías por parte de las autoridades fiscales, los pseudo asesores, siguiendo básicamente las mismas interpretaciones agresivas ofrecían ahora la figura de la sociedad en nombre colectivo a fin de integrar en ellas como socios a los trabajadores de una persona moral.

La Ley General de Sociedades divide a los socios en :

- Capitalistas: Aquellos que aportan, como su nombre lo indica recursos financieros, es decir capital.
- Industriales: Su aportación es el trabajo que realizan para la sociedad.

El principal objetivo de la creación y utilización de ésta figura jurídica, fue la actualización de la hipótesis normativa, prevista en el artículo 49 prevé para los socios industriales, dispositivo que se transcribe a continuación:

**“ARTICULO 49.-** *Los socios industriales deberán percibir, salvo pacto en contrario, las cantidades que periódicamente necesiten para alimentos; en el concepto de que dichas cantidades y épocas de percepción serán fijadas por acuerdo de la mayoría de los socios o, en su defecto, por la autoridad judicial. Lo que perciban los socios industriales por alimentos se computará en los balances anuales a cuenta de utilidades, sin que tengan obligación de reintegrarlo en los casos en que el balance no arroje utilidades o las arroje en cantidad menor.”*

En este sentido, interpretaban que los socios No son sujetos de aseguramiento, pues se trata de socios industriales, personas que no se encuentran contempladas en legislación que regula la seguridad social.

Y asimismo, siguiendo la misma interpretación que la cooperativa, se les pagaban cantidades ya sea a sus empleados o cualquier persona que quisiera tener supuestamente ingresos exentos por ser a cuenta de alimentos.

### **3. Plan Privado de Pensiones**

De las últimas estrategias que se han venido ofreciendo como “novedosas” por ejemplo se encuentra la estrategia denominada Plan Privado de Pensiones el cual supuestamente se encuentra aprobado por la Comisión Nacional de Sistemas de Ahorro para el Retiro (CONSAR), en donde dichos ingresos se encuentran exentos de pago de impuestos al provenir de pensiones en términos del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual fundamentándose en que es una previsión social, haciendo una interpretación muy agresiva respecto al penúltimo y último párrafo de dicho numeral señalan que es posible pagar la pensión como previsión social sin que exista ninguna limitación en cuanto al monto.

Sin entrar a mas detalles sobre la misma, toda vez que no es materia del presente trabajo, la estrategia consiste en realizar un plan privado de pensiones en donde dentro del clausulado se autoriza que las cantidades destinadas para la pensión podrán ser depositadas de manera mensual en la cuenta de la persona física de que se trate (lo cual evidentemente va en contra de la naturaleza de lo que es una pensión).

### **4. Asimilados a Salarios**

Igualmente en la actualidad se ofrece el esquema del pago por asimilados a salarios. Se abusa de la cuestión de que existe una retención por parte de la empresa que paga por dichos asimilados, retención que evidentemente no es entregada y evidentemente se simulan supuestamente servicios otorgados por parte de la persona física a una persona moral. Se excusan señalando que la obligada al entero de la retención es la persona moral, por lo que la persona física, según ellos, no tiene ningún problema al hacer esta supuesta estrategia.

### **5. Facturación de Servicios y Bienes**

A la par de las primeras estrategias agresivas ofrecidas, estas personas ofrecieron un producto que le llamaron “conciliaciones”, en donde a efectos de disminuir la base gravable, se ofrecían diversas empresas con distintos objetos sociales con la finalidad de facturar operaciones simuladas en cuanto prestación de servicios y enajenación de bienes.

Los anteriores, son algunos de los muchos esquemas que han proliferado en el mercado de esquemas de estrategias agresivas en contra del fisco y los trabajadores.

Las autoridades han intentado frenar el gran número de estrategias agresivas y personas dedicadas a su oferta e implementación, sin embargo, en el mercado se siguen encontrando muchísima gente dedicada a eso.

Por mencionar algunos intentos por frenar dichas prácticas, las autoridades tanto administrativas como legislativas han realizado las siguientes acciones o estrategias:

**1. La emisión de criterios no vinculativos**

**2. Se realizó la reforma laboral a finales del 2012 con la intención de regular la subcontratación (“Outsourcing”)**

**3. Se incorporó para el año 2014 al Código Fiscal de la Federación el artículo 69-B dándole atribuciones la autoridad fiscal para presumir operaciones inexistentes.**

**4. A partir del año 2017 se reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>18</sup> y la Ley del Impuesto al Valor Agregado<sup>19</sup> para el prestador y para el prestatario de dichos servicios a efectos de verificar el debido cumplimiento de obligaciones fiscales.**

Sin embargo, a efectos del presente trabajo, nos enfocaremos a la incorporación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual le permite a la autoridad presumir operaciones inexistentes, cuando no se logre acreditar lo contrario y que cuenta con los elementos para poder realizar sus actividades.

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

Como resultado del auge de empresas que ofrecen estrategias agresivas, se implementó un programa de fiscalización mediante el cual las autoridades pudieran detectar y erradicar Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y Empresas que deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

Razón de ello, fue que a partir del 1 de enero de 2014 entró en vigor el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación a través del cual se estableció el procedimiento que las autoridades fiscales seguirían al presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los citados comprobantes.

Muchos fueron los amparos que se promovieron aduciendo básicamente la violación al derecho fundamental de Audiencia<sup>20</sup> , violación a la presunción de

---

<sup>18</sup> Reformas al Artículo 27, fracción V.

<sup>19</sup> Reformas al Artículo 5, fracción II y 32, fracción VIII.

<sup>20</sup> PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENNCIA DE OPERACIONES. EL ARTICULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA Tesis de Jurisprudencia 2ª./J. 133/2015 (10ª)

inocencia<sup>21</sup>, e irretroactividad <sup>22</sup> principalmente. Sin embargo, en todos estos casos se confirmó la constitucionalidad del numeral 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Dicho artículo en su primer párrafo permite a la autoridad fiscal la publicación de los nombres de todos aquellos contribuyentes que “presumiblemente” han venido simulando operaciones. Se presume esta situación ya que las empresas facturadoras de operaciones simuladas “ en adelante EFOS” no cuentan directa o indirectamente con los medios para prestar servicios, producir, comercializar o entregar los bienes amparados en dichos comprobantes.

Al respecto debemos recordar que la presunción en el derecho, es una figura por medio de la cual, por medio de una operación lógica, a través de un hecho conocido se deduce uno desconocido.<sup>23</sup>

En ese sentido, es que la autoridad al verse rebasada ante la magnitud del campo fiscal que se enfrentaron, al tener la capacidad de desplegar su actividad de auditoría en delimitados casos, fue que el legislador estableció una presunción en la cual todas las empresas que hubieren dado efectos fiscales a dichos comprobantes por operaciones simuladas (EFOS) tendrían como consecuencia que los mismos no tuvieran ningún efecto fiscal.

La presunción en este caso fue diseñada por el legislador como un medio para combatir la evasión fiscal, pues como la autoridad no tuvo la capacidad para combatir tantas empresas creadas para ofrecer los esquemas agresivos, encontraron una alternativa bastante inteligente para combatir dichas conductas de simulación.

Esto es, que en el entendido de que las presunciones fiscales constituyen herramientas que el legislador brinda a la autoridad para que ésta pueda tener por probados hechos que de otra manera sería en la práctica muy difícil probar en la realidad fáctica se recurrió al artículo 69-B en donde al final, la carga de la prueba

---

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación , Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Registro 2010274, pág .1738.

<sup>21</sup> 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. Tesis de Jurisprudencia 2ª./J 135/2015 (10ª) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Registro 2010276, pág. 1742.

<sup>22</sup> 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.

Tesis de Jurisprudencia 2ª./J 132/2015 (10ª) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Registro 2010275, pág. 1740.

<sup>23</sup> DE PINA, Rafael y Castillo Larrañaga, José, Instituciones de derecho procesal civil, Porrúa, México, 1979 p329.

recae a los EFOS o a los EDOS derivado de la publicación en el Diario Oficial de la Federación.

En su segundo párrafo el artículo 69-B establece el procedimiento que debe seguir la autoridad para dar a conocer los contribuyentes cuyas actividades han sido consideradas simuladas. Para estos efectos existen 3 etapas las cuales consisten en lo siguiente:

**1. Primera Etapa**, que consisten en que la autoridad ha identificado que los contribuyentes se ubican en el supuesto que prevé el primer párrafo del artículo 69-B.

- A) Notificación por buzón tributario, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 17-k, primer párrafo, fracción I en relación con el artículo 134, fracción I, ambos del Código Fiscal de la Federación.
- B) La segunda en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y
- C) La tercera en el Diario Oficial de la Federación.

En esta etapa, los presuntos EFOS pueden aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar la presunción en términos del segundo párrafo del citado artículo.

**2. Segunda Etapa**, que consiste en la valoración de pruebas para posteriormente emitir y notificar su resolución, y en caso de que el contribuyente no desvirtúe la presunción, y por lo tanto se encuentre definitivamente en la situación de EFOS, después de 30 días se publicara en la página del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, publicación que tendrá como efecto general, que los comprobantes fiscales no produzcan efecto legal alguno de conformidad con lo dispuesto en los párrafos tercero y cuarto.

**3. Tercera Etapa**, que consiste en la presentación de los medios procesales de defensa, dentro de los 30 días siguientes a la emisión de la última resolución señalada en la Segunda Etapa, ya sea a través de la presentación del recurso de revocación ante la propia autoridad fiscal o mediante juicio de nulidad ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, sin que proceda la suspensión de todos modos, por lo que independientemente de los medios de impugnación la empresa será publicada como definitivo.

Una vez publicada la lista final, se considera que todos los comprobantes expedidos por el contribuyente EFOS constituyen operaciones simuladas y no producen efecto fiscal alguno.

Los contribuyentes EDOS por otra parte, que dieron efectos fiscales a los comprobantes invalidados, se les otorgará un plazo de 30 días para ofrecer pruebas a fin de desvirtuar la presunción o en su defecto, para corregir su situación fiscal,

siendo que si no hace ninguna de estas acciones, la autoridad podrá determinar el crédito fiscal en su caso.

Sin embargo, considero que dicha situación no es la última oportunidad que tiene la presunta EDOS para presentar pruebas y que sean valoradas.

Lo anterior considerando el criterio sustantivo que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (“Prodecon”) emitió bajo el número 8/2018/CTN/CS-SASEN, que lleva por rubro: “Operaciones Inexistentes. del artículo 69-B del CFF, no se desprende que prevea la pérdida del derecho de los receptores de los CFDI para demostrar la efectiva realización de aquéllas.”

Dicha dependencia estima que el hecho de haberse publicado el listado definitivo de contribuyentes que facturan operaciones simuladas conforme el artículo 69-B del CFF, no implica por ende que los contribuyentes que hayan dado efectos fiscales a tales comprobantes pierdan el derecho de demostrar la veracidad de sus operaciones.

En ese sentido, considera que existen varios momentos para que los receptores de dichos CFDI estén en aptitud de demostrar la realización de sus operaciones, a saber:

1. Dentro de un plazo de treinta días siguientes a la publicación del listado definitivo;
2. Cuando concluido el mencionado plazo de treinta días, alguna autoridad emite una carta invitación para que los contribuyentes aclaren su situación o bien se regularicen; y
3. Hasta cuando se instaura en su contra algún procedimiento de fiscalización conforme el artículo 42 del CFF, ya que es en dicho momento cuando el contribuyente tiene la última oportunidad de acreditar la materialidad de sus operaciones.

Asimismo, lo anterior cobra relevancia por las consideraciones realizadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10ª)<sup>24</sup>, de donde se desprende que en el recurso de revocación promovido ante la propia autoridad fiscal, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que no se ofrecieron ante la propia autoridad fiscalizadora, como última instancia para hacerlo, y que las mismas tienen que ser valoradas.

---

<sup>24</sup> Rubro “JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE CONFORME A LA LEY DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO (MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2ª/ J 69/2001.

### **III.- Procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en la práctica.**

Una vez precisada la mecánica del artículo 69-B, se desarrollará la problemática que actualmente en la práctica se vive en la implementación de dicho numeral.

**Parece que, si bien durante muchos años los encargados de ofrecer estrategias agresivas tuvieron un gran auge perjudicando gravemente al país, actualmente muchísimos contribuyentes tengan que pagar por ello, ya que prácticamente la autoridad fiscal no reconoce ninguna de las operaciones de cualquiera de las empresas a las que por alguna razón se le iniciaron facultades de comprobación.**

Al ser en la actualidad un tema de análisis de fondo, las autoridades fiscales ahora no solo revisan la forma, sino como fondo, la materialidad de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales que son utilizados para la deducción o el acreditamiento en su caso.

Lamentablemente en la práctica, la autoridad en la actualidad, en la mayoría de los casos, de forma indebidamente fundada y motivada, considera que los contribuyentes no logran acreditar el haber recibido los bienes o servicios que se señalan en los comprobantes fiscales que son cuestionados durante el ejercicio de facultades de comprobación, independientemente de que sus proveedores estén o no estén publicados en la lista definitiva del multicitado artículo 69-B.

Se ha establecido en la práctica de manera ilegal como una premisa, que la carga de la prueba está a cargo del contribuyente para demostrar la materialidad de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales, y que la autoridad fiscal puede a su capricho elegir si a su consideración las pruebas ofrecidas son suficientes o no, cuando muchas veces ni si quiera entiendan la operación de la empresa.

Solicitan pruebas, por ejemplo, que en un determinado sector empresarial no se usan en la práctica, ni son necesarias durante el normal desarrollo de dicha actividad.

Igualmente, parecería que para el común de las autoridades involucradas en el tema, la reforma al artículo 1 constitucional de fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación 10 de junio de 2011, es letra muerta.

Recordemos que uno de los propósitos de dicha reforma fue la postulación de los principios que integran y enriquecen los derechos humanos, en conjunto con el principio pro homine.

En ese sentido, los derechos de los contribuyentes responden a la necesidad de brindar protección frente a la potestad tributaria que tiene el Estado, delimitando su actividad y en todos los casos es obligatorio para la autoridad tal como lo define

de manera más detallada a Tesis cuyo rubro señala “PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN ES OBLIGATORIA”.<sup>25</sup>

La interpretación pro homine debe encaminarse a privilegiar en todo momento la aplicación de la norma jurídica que proteja en mayor medida los derechos del contribuyente, y también implica que cuando se trata de establecer restricciones a ejercicio de esos derechos, la interpretación de dicha norma deberá ser restringida.

Además, elevar a rango constitucional los tratados internacionales celebrados por nuestro país, al tener la obligación de interpretar las normas relativas a los derechos humanos de conformidad con los mismos, tal como lo establece el siguiente criterio jurisprudencial “DERECHOS HUMANOS. LOS TRATADOS INTERNACIONALES VINCULADOS CON ESTOS SON DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA PARA TODAS LAS AUTORIDADES DEL PAÍS, PREVIAMENTE A LA REFORMA CONSTITUCIONAL PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10 DE JUNIO DE 2011”.<sup>26</sup>

En ese orden de ideas, cabe precisar al respecto los artículos 7, 8, 9, 10, 11 de la Declaración Universal sobre Derechos Humanos

*“Artículo 7*

*Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación.*

*Artículo 8*

*Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.*

*Artículo 9*

*Nadie podrá ser arbitrariamente detenido, preso ni desterrado.*

*Artículo 10*

---

<sup>25</sup> Tesis Aislada I.4º.A.464 A, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXI, febrero de 2005, Registro 179233, pág. 1744.

<sup>26</sup> Tesis Aislada 1a. CSCVI/2013, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro XXI, junio de 2013, Tomo 1, Registro 2003847, pág. 602.

*Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.*

#### *Artículo 11*

*1. Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa. “*

Y asimismo vale la pena mencionar los artículos II, XXVI, y XVIII de la Declaración Americana sobre Derechos y Deberes del Hombre que señalan:

Artículo II. Todas las personas son iguales ante la Ley y tienen los derechos y deberes consagrados en esta declaración sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna.

Artículo XXVI. Se presume que todo acusado es inocente, hasta que se pruebe que es culpable.

Toda persona acusada de delito tiene derecho a ser oída en forma imparcial y pública, a ser juzgada por tribunales anteriormente establecidos de acuerdo con leyes preexistentes y a que no se le imponga penas crueles, infamantes o inusitadas

Artículo XVIII. Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente.

Y por último se transcriben el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos:

#### Convención Americana sobre Derechos Humanos

##### *“Artículo 8. Garantías Judiciales*

*1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus*

*derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.*

*2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas...” “*

De los numerales antes transcritos, se desprenden los derechos humanos de un debido proceso entre partes (fisco y contribuyente), así como la presunción de inocencia (contribuyente en este caso).

Sin embargo, parecería que en el escenario ante una autoridad jurisdiccional, no hay igualdad entre partes, y asimismo, tanto las autoridades fiscales como jurisdiccionales suponen la culpabilidad del contribuyente por estimar que no se acredita que la materialidad de las operaciones basándose en meras suposiciones sin sustento.

Para demostrar lo anterior, a continuación señalaré algunos ejemplos reales de cómo las autoridades están actuando.

### **1. Ejemplo 1.**

La mayoría de la documentación que una empresa tiene en el efectivo comportamiento real, se trata de documentos privados. Servicios que son prestados de mantenimiento por ejemplo de maquinaria, de entrega de bienes, de cursos impartidos. Se cuentan al respecto bitácoras, formatos de entrega y recepción, listas de asistencia, manuales, etc.

No obstante lo anterior, tanto las autoridades fiscales como las salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa e incluso algunos Tribunales Colegiados, han desestimado los documentos privados al restarles valor probatorio, al argumentar que las mismas pudieron haber sido fabricadas o manipuladas en cualquier momento al no ser documentos de fecha cierta. Entendiéndose como tal los documentos privados cuando éstos hayan sido presentados a un registro público o ante un funcionario en razón de su oficio, a partir de la fecha de la muerte de cualquiera de sus firmantes tal como lo establece el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis cuyo rubro es “DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS” .<sup>27</sup>

Esto es, se pretende que para acreditar la materialidad de sus operaciones se cuente con pruebas de fecha cierta necesariamente.

---

<sup>27</sup> Tesis Aislada S/N, Sexta Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Volumen LXXXVIII, Primera Parte, Registro 257831, pág.12 .

Al respecto de esta situación, existe por ejemplo una Recomendación 09/2014 emitida por la Prodecon, que en mi opinión ha sido ignorada, que atiende precisamente esta cuestión.

En dicha recomendación, se estima que no se le puede negar efectos fiscales a las operaciones celebradas en el desarrollo normal de la actividad económica que lleva un contribuyente.

La razón que establece dicha procuraduría en esencia, radica en que en términos de la legislación civil o mercantil en su caso, no establece formalidades como que los mismos deban de ser llevados ante un fedatario público.

Es decir, que para dar efectos fiscales a sus operaciones, resulta una exageración que la autoridad fiscal solicite cumplir con requisitos extraordinarios a lo que marca la propia legislación civil o mercantil en su caso.

Se señala en la misma recomendación cuáles son los requisitos de validez y de existencia de los contratos en términos del Código Civil Federal y los requisitos que debe tener un Contrato de Mutuo (al ser ésta la materia de análisis de la recomendación), argumentando que para que dicho contrato tenga efectos jurídicos, no se requieren mayores requisitos para su perfeccionamiento.

Finalmente establece que es incorrecta la interpretación que hace la autoridad fiscal al estimar que los “documentos privados” solo surten efectos entre las partes y que no surten efectos contra terceros como lo es la autoridad. Ya que la autoridad no es ningún tercero como lo supone, sino una autoridad dotada de facultades para revisar la situación de los contribuyentes por lo que no le puede negar efectos fiscales a los contratos que hizo el contribuyente con sus proveedores por considerar que son documentos privados.

Me atrevería yo a decir, que muchas de las operaciones que realizan los contribuyentes ni siquiera tienen contratos escritos y no por eso realiza operaciones simuladas.

## **2. Ejemplo 2.**

El presente ejemplo se refiere a un supuesto EFOS que por no contar con activos y personal suficiente en criterio de la autoridad fiscal, se encuentra actualmente en un litigio, pero ya publicado en el Diario Oficial de la Federación como definitivo. Por lo que además, las operaciones que hizo con terceros ya se encuentran igualmente afectadas.

Se emitió la resolución final en la que la autoridad fiscal estimó que la contribuyente no desvirtuó la inexistencia de operaciones amparadas con los comprobantes emitidos a sus clientes, ya que se estimó que no se contaron con los activos, personal, infraestructura o capacidad material SUFICIENTE para prestar

los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan sus comprobantes.

La autoridad señala una serie de argumentos que se encuentran soportados en supuestos elementos de prueba con que cuenta, como son las bases de datos institucionales con que cuenta la autoridad

Señala que referente a la base de datos de los sistemas institucionales y de la declaración anual normal del ejercicio 2016, y del análisis a la misma en su anexo denominado Estado de Posición Financiera, se conoció que no declara activos como terrenos, construcciones edificios y maquinaria. Que asimismo que en el renglón de mobiliario y equipo únicamente se tiene la cantidad de \$180,000 pesos y que una plantilla de 12 trabajadores es insuficiente.

Esto es, la autoridad fiscalizadora estimó que al haber presentado la declaración anual sin informar los “suficientes activos”, la contribuyente carecía de activos fijos relacionados con la infraestructura de un negocio en marcha como terrenos, edificios y equipo de transporte que le permitieran desarrollar su actividad económica.

Es decir, la operatividad de una empresa no depende necesariamente de la existencia de tales bienes, pues puede ser una compañía que por el tipo de objeto social que tiene, no necesite de tales cosas para poder realizar dichas operaciones.

Sin embargo, la autoridad fiscalizadora no expresó argumento alguno que haya tomado en consideración para establecer que mi representada no podía operar, es decir, que no podía realizar operaciones con sus clientes y no obstante haber exhibido todo un cúmulo de pruebas, éstas fueron desestimadas una por una por ser documentos privados, tal como se mencionó en el ejemplo anterior

En este sentido, no basta que la autoridad sustentara que por no haberse declarado “suficientes activos”, por no tener terrenos, edificios y equipo de transporte que le permitiera desarrollar su actividad económica, pues que en todo caso también debió exponer los motivos que la vincularan con esa manifestación.

Es decir, la demandada debió exponer los motivos por los cuales estimó que era necesario que mi representada contara con tales bienes para poder realizar las operaciones, tomando en consideración por supuesto las condiciones particulares de la empresa, entre otras su actividad preponderante, esto con el fin de demostrar que realmente no podía realizar sus operaciones con los activos que tiene.

Cabe precisar que no todos los criterios establecidos tanto por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa ni los emitidos por el Poder Judicial de la Federación son contrarios a los contribuyentes.

Por mencionar algunos ejemplos a favor de los contribuyentes podemos señalar uno establecido por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa cuyo rubro es “DOMICILIO FISCAL SIN INFRAESTRUCTURA PARA REALIZAR LAS

ACTIVIDADES QUE AMPARA UN COMPROBANTE FISCAL. NO ES RAZÓN SUFICIENTE PARA CONSIDERAR INEXISTENTES LAS OPERACIONES Y RECHAZAR EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO.”<sup>28</sup>

Sin embargo, el problema actual no se resuelve con que existan algunos juzgadores que efectivamente resuelvan conforme a derecho los asuntos a ellos propuestos, sino que parecería que dependiendo de la autoridad jurisdiccional que nos toque, es como obtendremos o no justicia.

Esto es, la incertidumbre se genera al haber actualmente criterios jurisdiccionales tan contrarios unos de otros, dado que lo mismo se le da la razón al contribuyente bajo razones o argumentos análogos a los que por otra parte otra autoridad jurisdiccional le da la razón a la autoridad fiscalizadora.

Y si bien, una situación adversa a una empresa presuntamente EFOS, (al estimar la autoridad fiscalizadora no desvirtuada la presunción, no obstante contar con todos los elementos que legalmente tiene una persona para efectivamente acreditar la materialidad de sus operaciones), probablemente sea ganada en una instancia de amparo ante un Tribunal Colegiado de Circuito, durante la tramitación de todo el litigio, que es aproximadamente de 3 años, la empresa seguramente estará con sellos cancelados y además de publicado en la lista definitiva de operaciones inexistentes en el Diario Oficial de la Federación.

Lo anterior, considerando que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estimó que no es procedente la suspensión en amparo, respecto de la publicación en la página del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación en la Jurisprudencia que tiene como rubro “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”.<sup>29</sup>

### **III.- ¿Cuál es la documentación que acredita la materialidad de las operaciones y cómo deben valorarse dichas pruebas ?**

Actualmente de la legislación no se desprende cuál sea la documentación que se debe de presentar.

Evidentemente nunca podrá haber una norma que establezca cuál es la documentación que ampara la materialidad de operaciones, ya que resultaría imposible regular tal situación al haber tantas empresas y actividades

---

<sup>28</sup> Tesis de Jurisprudencia VI-TASR-XL-13, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, Año III. No 14, febrero 2009, pag. 569

<sup>29</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a./J 88/2014, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 10, septiembre de 2014, Tomo I, Registro 2007347, pág. 858.

empresariales, sin embargo, en la actualidad sí existe un grave problema, ya que toda la información que se presenta es insuficiente para la autoridad fiscal.

Sin embargo, se debe atender a criterios mínimos que establezcan ciertos parámetros a fin de no generar la actual incertidumbre jurídica, ya que de otra manera queda al arbitrio de la autoridad fiscal el determinar si los contribuyentes exhiben la documentación de manera satisfactoria o insuficiente.

De acuerdo al artículo 28 , fracción I del Código Fiscal de la Federación así como el artículo 33, apartado A, del Reglamento al mismo, se establece que la contabilidad se integra, entre otros, con la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como la documentación e información relacionada con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Como mencionamos, la mayoría de la documentación que una empresa tiene en el efectivo comportamiento real, se trata de documentos privados y tendríamos que observar cómo es la operación normal de una empresa.

Ahora bien, el principio que debe regir la valoración de pruebas en un procedimiento, es que sean valoradas de manera conjunta, ya que, la finalidad de las pruebas es conocer la verdad de los hechos cuestionados o vinculados en un procedimiento, y la valoración aislada solo otorga una percepción parcial de la prueba que, impide adminicularla con los demás elementos probatorios para aplicar las reglas de la lógica, de la experiencia, y así acceder a la verdad que se pretende conocer.

Además, la valoración conjunta de las pruebas, permite realizar un control racional de las pruebas, considerando además que la motivación de los actos de autoridad debe basarse en hechos que actualicen las hipótesis normativas que se invoquen como fundamento, por lo que, esos hechos, deben tener el mayor sustento probatorio, evitando así la discrecionalidad de las autoridades al emitir resoluciones que perjudican la esfera jurídica de los particulares, y sólo así, mediante la valoración conjunta de los distintos elementos de prueba, se pueden justificar legalmente las razones y fundamentos que se invoquen en los actos de autoridad.

Así lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación en diversos criterios, señalando como ejemplo los siguientes:

*“PRUEBAS. SU VALORACIÓN EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 402 DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL DISTRITO FEDERAL.<sup>30</sup>*

*“PRUEBA PERICIAL EN MATERIA DE TOPOGRAFÍA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE INDIQUE EN LOS*

---

<sup>30</sup> Tesis de Jurisprudencia I.5º.C. J/36, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro IV, junio de 2012, Tomo 2, Registro 160064, pág 744

*DICTÁMENES CORRESPONDIENTES LOS INSTRUMENTOS UTILIZADOS POR LOS PERITOS ES INSUFICIENTE PARA DESESTIMARLOS (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE COAHUILA).<sup>31</sup>*

Cabe mencionar que el **principio de valoración conjunta de las pruebas**, no es un principio meramente teórico o doctrinal, sino que, se encuentra contenido en la legislación vigente aplicable en materia fiscal en el artículo 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria de conformidad con el segundo párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

De dicho dispositivo se desprende que, si bien, existe libertad para el juzgador de analizar las pruebas, debe determinar su valor probatorio de unas frente a otras, y en su caso, fijar el resultado final de una valuación contradictoria, lo cual implica, necesariamente, que se valoren las pruebas en su conjunto, por lo tanto, el principio de valoración conjunta de las pruebas, no es una mera recomendación o sugerencia, sino una obligación *ex lege* a cargo de la autoridad que realice la valoración de las pruebas.

En este sentido, la valoración conjunta de las pruebas, cobra particular trascendencia, tratándose de documentos privados, ya que, en principio, un documento privado solo genera un indicio de veracidad en su contenido, y debe ser vinculado con otras documentales privadas para fortalecer su alcance probatorio, motivo por el cual, la valoración aislada de documentales privadas, únicamente generará un indicio más no logrará probar totalmente el hecho controvertido a menos que se vincule con otras probanzas, de allí que, las autoridades que no realicen una valoración conjunta de las documentales privadas, dejarán indefectiblemente en estado de indefensión al particular que las aportó, ya que el resultado de la valoración será necesariamente un indicio y no una prueba plena, como podría ser en caso de que se valorara de manera conjunta con las demás pruebas ofrecidas.

Sirve de apoyo el siguiente criterio jurisprudencial “DOCUMENTOS PRIVADOS PROVENIENTES DE UN TERCERO. SU VALOR PROBATORIO.”<sup>32</sup>

La autoridad fiscal en la actualidad, para concluir que no se logró demostrar la efectiva realización de las operaciones observadas, normalmente se fundamenta en los artículos 28, primer párrafo, fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 29, primer párrafo, fracciones I, III y IV de su reglamento, esto es, en los dispositivos que regulan los elementos que debe contener la contabilidad, con lo cual permite evidenciar que, a la contabilidad del contribuyente, obligado a llevarla, se le está dando toda la relevancia como herramienta para poder verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

---

<sup>31</sup> Tesis de Jurisprudencia, VIII.5º. J/1 , Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVII, febrero de 2008, Registro 170214, pág. 2074.

<sup>32</sup> Tesis Aislada IV.3º.C.7 C, Novena Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo XVIII, octubre de 2003, Registro 183070

La contabilidad en materia tributaria se define como *“una técnica especializada que se integra de métodos, procedimientos e instrumentos destinados al análisis, clasificación y registro de diversos hechos y operaciones realizados por una persona o entidad, a fin de obtener y proporcionar información a éstas o a terceros relacionados con ellas. En este sentido, de la contabilidad deriva información económica y financiera indispensable para el cumplimiento y comprobación de las obligaciones jurídicas a cargo de la persona o entidad”*<sup>33</sup>

Lo anterior coincide con la legislación aplicable pues es en el Código Fiscal de la Federación y su reglamento en los cuales se recogen los principios contables de objetividad y veracidad al señalar que los registros contables están integrados por la documentación correspondiente, como se advierte a continuación.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 28, primer párrafo, fracciones I y II, invocado por la autoridad liquidadora en la resolución recurrida y el artículo 33, apartado A, fracciones I a VIII, del reglamento del referido código, precisan lo siguiente:

**“Artículo 28.** *Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:*

*I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por 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.*

*Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos. Se entiende por controles volumétricos, los registros de volumen que se utilizan para*

---

<sup>33</sup> Martínez Bazavilvazo, Alejandro, (en línea), Práctica Fiscal, Núm. 542, Mayo 2009, Páginas: D1-D7, <http://vlex.com.mx/vid/destruida-robada-perdida-opciones-mitigar-67762862#ixzz1FHWMOz9N>.

*determinar la existencia, adquisición y venta de combustible, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.*

*Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquellos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.*

*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.”*

**“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.”*

De lo anterior se reafirma que, el concepto de contabilidad, se integra tanto por los sistemas y registros contables que señala el reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, precisando que la documentación debe ser la relativa al acto o actividad de que se trate, sin que permita a las autoridades fiscales interpretar de manera extensiva el tipo y cantidad de información que debe exigirse por cada acto o actividad, sino que, la naturaleza del acto o actividad vinculado a un registro contable, es lo que determinará la razonabilidad de la información y documentación con que debe contar el contribuyente, y no la autoridad de manera unilateral con criterios extensivos de interpretación.

En este sentido, el fin de la contabilidad es la representación cualitativa y cuantitativa de los elementos que forman el patrimonio del contribuyente, debidamente descritos y valorados, al inicio de un ejercicio económico, para que posteriormente se registren las variaciones que en el citado patrimonio se vayan produciendo.

De tal manera, si un registro contable se encuentra debidamente respaldado por la documentación razonable conforme a la naturaleza del acto o actividad que dio origen al registro, debe considerarse que la contabilidad revisada constituye un eficaz instrumento de análisis financiero y fiscal.

Dicho de otro modo, si los hechos económicos que se traducen en modificaciones o movimientos en el patrimonio del contribuyente, al ser resultado de transacciones comerciales, se plasman en documentos de naturaleza privada, elaborados por las partes que intervienen en el acto, los cuáles reflejan dichas transacciones, como lo son facturas, comprobantes, recibos, convenios y demás documentación que se genere en razón de la naturaleza del acto, por lo cual, un registro contable sustentado en documentación generada conforme a dicha naturaleza -y no conforme a las exigencias de las autoridades, debe considerarse como fiel y veraz indicador de la realidad económica del contribuyente, pues la documentación es una consecuencia natural de las transacciones comerciales.

De lo anterior se infiere claramente que la mayoría de los documentos que sustentan los movimientos en el patrimonio de un contribuyente, descansan esencialmente en documentos privados en los que se consigna dicho movimiento, sin que las normas hasta ahora analizadas establezcan mayores formalidades.

Al respecto de establecer cuál es la documentación que acredita la materialidad de las operaciones, por ejemplo, el Magistrado Javier Ramírez Jacintos de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al resolver el expediente 28/17-ERF-01-8 expuso a su criterio cuales son las evidencias de transacción que acreditan efectivamente la materialidad señalando a la letra:

*“- Análisis 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 éste, 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;*
- 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. <sup>34</sup>”*

---

34

<http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml;jsessionid=mcdhDhovR7A1wC7SqeGH7ruX3P5Qu8NRs7OCd9LvpiclXlq1XPBP!-714648449>

De lo anterior, se observa que es una tendencia generalizada el establecer parámetros objetivos que nos lleguen a concluir qué documentación es la que efectivamente acredita la materialidad de las operaciones.

Sin embargo, de la lectura de los documentos que cita como ilustrativos esa Sala, se puede desprender como todos tienen la naturaleza de documentales privadas.

Asimismo, no es abundante mencionar lo que el Código de Comercio y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señalan al respecto de la contabilidad.

El Código de Comercio señala que los registros contables deben permitir "conectar" las operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas, tal como se aprecia de la transcripción del artículo 33, que dispone lo siguiente:

"Artículo 33.- El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

"A) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas. ..."

Asimismo, por ejemplo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala la obligación de llevar contabilidad a cargo de las personas físicas en los siguientes términos:

"Artículo 110. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

...

II. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, tratándose de personas físicas cuyos ingresos del ejercicio de que se trate no excedan de dos millones de pesos, llevarán su contabilidad y expedirán sus comprobantes en los términos de las fracciones III y IV del artículo 112 de esta Ley.

...

IV. Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquéllos necesarios para acreditar que se ha

cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación.”

De esta manera, la contabilidad juega un papel fundamental para conocer la situación económica de los sujetos pasivos, pues ésta es la base de la autodeterminación de los tributos según se advierte del artículo 6, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, y al revelar la misma, las modificaciones o movimientos del patrimonio de los contribuyentes, resulta evidente que para que la autoridad pueda determinar a cargo de un contribuyente obligaciones fiscales, es necesario que advierta irregularidades en la contabilidad de tal magnitud, que puedan trascender a la modificación de su patrimonio.

Ahora bien, es importante enfatizar que, existen principios en materia de valoración de pruebas aceptados por la doctrina y la jurisprudencia, que en la práctica omite considerar la autoridad liquidadora al negar valor probatorio a la evidencia exhibida durante todo el proceso de fiscalización.

En este sentido, los documentos privados tienen valor probatorio a menos que sean objetados considerando lo siguiente:

**1.** Las únicas objeciones que pueden impedir el perfeccionamiento de los documentos privados mediante la formación de la presunción de su reconocimiento tácito, son las que denotan la voluntad del objetante para no reconocer el contenido, la autenticidad, la firma o la fecha que se consigna en tales instrumentos.

**2.** No basta la objeción de un documento privado, sino que debe motivarse y probarse, y ante la objeción de un documento privado, la carga de la prueba corresponde al objetante.

**3.** La falta de objeción de un documento privado equivale a un reconocimiento tácito del mismo, y le confiere al documento plena eficacia jurídica para demostrar el extremo planteado, más si es administrado con otros medios probatorios.

En este orden de ideas, los documentos, como medio de prueba, surgen como una forma de representación permanente de los hechos que en ellos se hicieron constar, con el objeto de producir certeza y seguridad sobre su existencia y así excluir, en lo posible, la incertidumbre que genera la falta de documentación de las operaciones, por lo que el elemento lógico y jurídico primario de validez sobre el que descansa la eficacia probatoria del documento es su autenticidad, circunstancia indispensable para poder fijar el alcance de la prueba, pues demostrada la legitimidad de un documento se tiene la certeza de que lo plasmado en él ciertamente ocurrió, dependiendo, después de este paso, de su contenido, idoneidad, autoría y el alcance exacto que se desprenda de su valoración a los hechos que arroja el documento.

Los medios reconocidos para completar la fuerza de convicción del documento privado son: el reconocimiento expreso y el reconocimiento tácito (en algunos ordenamientos procesales este reconocimiento tácito resulta de la falta de objeción de autenticidad, que no hace valer la contraparte del oferente en el término

que para tal efecto señala la ley), aun cuando pueden aportarse otras probanzas aptas para perfeccionarlo, tales como la prueba pericial y la prueba testimonial. Las partes pueden ofrecer generalmente cualquier medio de prueba para demostrar sus pretensiones, en tanto la ley no excluya alguno de los medios probatorios precisados.

Igualmente cabe precisar, que el Código Federal de Procedimientos Civiles en el artículo 140, fracciones I y II, establece que se considerarán indubitados para el cotejo, esto es, que no se pone en duda la autenticidad del documento, aquellos que las partes reconozcan de común acuerdo y los que hayan sido reconocidos por quien los realizó, y asimismo, el artículo 206 del citado ordenamiento, dispone que los documentos no objetados se tendrán como reconocidos.

Sin embargo, al momento de exhibir todo el caudal de pruebas durante el desarrollo de las facultades de comprobación, normalmente terminan por concluir que el contribuyente **“debió aportar los elementos necesarios para que concatenados entre sí den certeza a la autorización de la materialización de las citadas operaciones”**.

Así, por ejemplo, en una auditoría en la que a una persona física se le cuestionó la materialidad de los ingresos percibidos como asimilados a salarios, se aportaron diversos elementos de prueba que fueron administrados mediante argumentos para reforzar su valor probatorio, entre ellos **(i)** constancias de sueldos, salarios, conceptos asimilados y retenciones por cada una de las empresas que contrataron sus servicios **(ii)** documentación comprobatoria que ampara los pagos por los servicios contratados, crédito al salario y subsidio al empleo, **(iii)** contratos celebrados con ocho empresas, de los cuáles se desprende que con cada una de ellas, celebró contratos para prestar servicios de consultoría de proyectos, asesoría en la elaboración y diseño de planos y proyectos, asesoría en materia de calidad de materiales para proyectos de construcción, proyectos parciales de estructuración, y asesoría en medidas de seguridad industrial, así como que se optó por que los honorarios que se generaran se les diera el tratamiento de asimilables a salarios - lo cual acepta expresamente la autoridad liquidadora en la resolución impugnada-, **(iv)** Currículum Vitae del ahora recurrente con su trayectoria profesional, y **(v)** diversos reportes, análisis, planos y manuales vinculados con la prestación de los servicios observados.

Sin embargo, la autoridad fiscalizadora en ese caso resolvió:

1. Que de las pruebas ofrecidas no se lograba generar convencimiento en la autoridad de que los servicios observados hayan sido efectivamente realizados.
2. Que se debieron exhibir pruebas concatenadas entre sí, como lo son los gastos por traslados, hospedaje y alimentación para llevar a cabo los servicios.

3. Que si bien el artículo 94, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permite optar por considerar como asimilables a salarios los honorarios profesionales, el haber optado por ello no demuestra que se hayan prestado los servicios observados.
4. Que el Currículum Vitae muestra la experiencia del ahora recurrente en las áreas de especialización que son objeto de los contratos exhibidos como prueba, más no prueba que se hayan prestado efectivamente los servicios.
5. Que los contratos de servicios celebrados con diversas empresas, sólo demuestran el vínculo jurídico entre los participantes, y sólo hacen prueba entre ellos, y no así ante terceros, como lo es la autoridad fiscal, como lo establecen los artículos 203, primer y segundo párrafos del Código Federal de Procedimientos Civiles, en relación con el 202 segunda párrafo de mimo ordenamiento.
6. Por lo que hace a los diversos reportes, planos y manuales, según la autoridad liquidadora sólo se desprende que efectivamente se realizaron trabajos pero no se demuestra el nexo causal entre las partes, al no existir gastos de traslados, hospedaje y alimentación.

De lo anterior se desprende que, la autoridad liquidadora, afirmó que realizó una valoración de las pruebas y argumentos, sin embargo, no adminiculó las pruebas y argumentos en los términos solicitados, sino que, desestimó individualmente las pruebas y les negó valor probatorio, además de que, bajo su criterio, las pruebas que posiblemente demostrarían la realización de los servicios, son los gastos por traslados, hospedaje y alimentación para llevar a cabo los servicios, lo cual es incongruente, ya que, si bien el recurrente tiene que viajar para llevar a cabo sus servicios a distintos clientes, los servicios de consultoría de proyectos, asesoría en la elaboración y diseño de planos y proyectos, asesoría en materia de calidad de materiales para proyectos de construcción, proyectos parciales de estructuración, y asesoría en medidas de seguridad industrial, no se materializan al realizar los viajes, sino en el resultado de los proyectos respecto de los cuáles prestó los servicios mencionados el ahora recurrente, lo cual, físicamente es prácticamente imposible de demostrar, ya que los resultados de un proyecto son del conocimiento de quien los realizó, y no de las personas que participaron con asesoría para los mismos, o bien, se demuestra con los estudios y análisis realizados por el recurrente a favor de sus clientes, los cuáles se exhibieron como prueba.

En este sentido, si bien las autoridades cuentan con facultades para requerir documentación e información del contribuyente a fin de conocer con certeza su situación jurídica en materia fiscal, sus facultades no son ilimitadas, sino que deben

regirse bajo ciertos principios que se enuncian a continuación, tal como lo sostiene el maestro Ovalle Favela<sup>35</sup>:

1. Necesidad de la prueba.- que se refiere a que la decisión debe estar demostrada en pruebas.

2. Prohibición de aplicar el conocimiento privado del juez sobre los hechos.- Donde no se puede aplicar el conocimiento personal o privado sobre los hechos.

3. Adquisición de la prueba.- Las pruebas son parte del proceso, no de ninguna de las partes.

4. Contradicción de la prueba.- La parte contra la que se propone una prueba debe tener oportunidad de contraprobar.

5. Publicidad de la prueba.- Las partes deben de conocer las motivaciones que determinaron la decisión judicial.

En este orden de ideas, la idoneidad de las pruebas, debe basarse en la manera en que reflejan los hechos que se quieren conocer, y no a su proceso formal de conformación; esto es, considerando que, las pruebas son los instrumentos mediante los cuales se demuestra la existencia de los hechos controvertidos, entonces, la idoneidad de un medio probatorio no se determina en relación con sus aspectos formales o de constitución, sino en la manera en que refleja los hechos que pretenden demostrarse en un procedimiento.

En otras palabras, el **principio de idoneidad de la prueba** implica que, el hecho de que una prueba pueda tener valor probatorio pleno, no releva de la obligación de analizar su contenido y relación con los hechos que se pretenden probar, y en caso de que, no sea el documento idóneo que refleje los hechos controvertidos, a pesar de su valor probatorio pleno, no será una prueba idónea para ello; en cambio, documentales que tienen valor probatorio indiciario, si son idóneas para acreditar los hechos controvertidos, únicamente requieren ser administradas con otras documentales privadas para generar convicción plena de sus contenido.

Lo anterior, se desprende claramente por ejemplo de la siguiente Tesis que tiene como rubro "PRUEBAS PARA DETERMINAR SU IDONEIDAD HAY QUE ATENDER A LA MANERA EN QUE REFLEJAN LOS HECHOS A DEMOSTRAR."<sup>36</sup>

Vinculado con los principios anteriormente descritos, un criterio de valoración probatoria derivado de la legislación vigente y de la actividad jurisprudencial, consiste en que **las pruebas deben ser valoradas conforme a su naturaleza**, esto es, cualquier documento debe sujetarse a las reglas aplicables para su

---

<sup>35</sup> OVALLE FAVELA, José, Derecho Procesal Civil, Harla, México, Séptima Edición, p. 106 y107.

<sup>36</sup> Tesis Aislada I.3º.C.671 C, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Tomo XXVII, febrero de 2008, Registro 170209, pág. 2371.

conformación, y de no existir criterios aplicables o regulación legal, se debe atender a la experiencia y al sentido común.

Lo anterior implica que, particularmente, tratándose de documentos privados, los requisitos que no estén previstos para la conformación de un documento, o bien, que no exista disposición legal vigente que así lo prevea, no pueden ser exigidos para efectos de valorarlos, de lo contrario, si se exigiesen requisitos no previstos para la conformación de un documento, se violarían los principios de legalidad y seguridad jurídica, ya que, se arrojaría a las oferentes de la prueba, la carga de cumplir con requisitos que están fuera de su alcance, y que, por la naturaleza del documento no pueden ser exigidos.

En este sentido, siguiendo con la misma línea de la recomendación 09/2014 de la Prodecon, existen documentos que deben ser suscritos, como los contratos o los pagarés, y la firma, ya sea impresa gráficamente o electrónica, válida la voluntad de las partes de generar el documento que suscriben, sin embargo, existen otros documentos que, por su naturaleza, no requieren de la suscripción de quien interviene en su conformación, como lo son las facturas, o los documentos propios del tráfico de mercancías o de la prestación de servicios, en los que, usualmente, la entrega de mercancías o de servicios, se hace constar en documentos elaborados por personas que son trabajadores o encargados de quienes efectuaron la compraventa o contrataron los servicios, los cuáles, si bien, son de uso común en la práctica cotidiana, no requieren de requisitos formales para su conformación y para su validez.

Sirven de apoyo los siguientes criterios jurisprudenciales:

*“FACTURAS COMERCIALES EXPEDIDAS EN EL EXTRANJERO. NO REQUIEREN APOSTILLARSE PARA QUE PUEDAN SER VALORADAS POR LA AUTORIDAD FISCAL.”*<sup>37</sup>

*“FACTURAS. NO REQUIEREN ESTAR FIRMADAS PARA TENER EFICACIA PROBATORIA EN EL JUICIO DE AMPARO, POR NO EXIGIRLO LEY O DISPOSICIÓN APLICABLE ALGUNA.”*<sup>38</sup>

De lo anterior, resulta claro que, si no existen requisitos legales para la elaboración de un documento que pueda constituir una prueba, no pueden ser exigidos para efectos de valorarlas en un procedimiento; asimismo, si no están previstos en un dispositivo de naturaleza formal y materialmente legislativa, las pruebas que deben entenderse como documentación comprobatoria, entonces debe atenderse a la naturaleza del acto para determinar cuáles son los documentos que, conforme a dicha naturaleza, puede generar la realización del acto respectivo.

---

<sup>37</sup> Tesis Aislada I.1º.A.78ª, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 11, octubre de 2014, Tomo III, Registro 2007702, pág. 2851.

<sup>38</sup> Tesis Aislada 1ª./J. 32/2001, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, julio de 2001, Tomo XIV, Registro 189310, pág. 162.

En este sentido, respecto a la auditoria a la persona física que estoy señalando como ejemplo, la autoridad liquidadora, además de realizar una valoración aislada de las pruebas exhibidas, exigió que reunieran requisitos que no están previstos en ley, y que, conforme a la naturaleza de las pruebas analizadas, constituyen requisitos innecesarios, excesivos y carentes de razonabilidad, lo cual trascendió al sentido de la resolución impugnada en perjuicio de dicha persona física, violando en su perjuicio el principio pro homine previsto en el artículo 1 Constitucional antes señalado.

Además de todo lo anterior, la autoridad señaló (situación que hace de manera reiterada actualmente en las auditorias que práctica) que la persona física debió exhibir otros documentos que acrediten que el servicio se prestó efectivamente, sin precisar qué tipo de documentos son los que debió haber exhibido y con fundamento en que dispositivos legales era obligación de la recurrente de aportarlos, y al no haberlo hecho así, es claro que los razonamientos contenidos en la resolución recurrida carecen de sustento jurídico y se cae en un exceso, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes.

Cabe mencionar que, ni el artículo 28, fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, ni el 33 de su reglamento, prevén qué tipo de documentos son los que se deben exhibir para acreditar que efectivamente se prestó un servicio, ya que, únicamente disponen lineamientos generales relativos a los requisitos de la contabilidad, por lo que, si la autoridad pretendió exigir más documentos para comprobar de qué manera se llevó a cabo el servicio, debió precisar cuáles eran dichos documentos, y con base en que dispositivos legales era obligatorio contar con ellos.

Aunado a lo anterior, la autoridad liquidadora omitió considerar que, en México, la legislación vigente reconoce un sistema consensual para efectos de celebrar los contratos, el cual dispone que la mera manifestación de voluntad de manera verbal es suficiente, sin que se requiera de formalidad alguna, excepto en los casos precisados por la propia ley, a manera de ejemplo, la compraventa se verifica en el momento en que hay acuerdo entre cosa y precio, y no en el momento en que se formalice por escrito el contrato.

Cabe mencionar que si en el ejemplo de la persona física, la autoridad liquidadora, hubiese adminiculado debidamente las pruebas ofrecidas, hubiese concluido que:

1. Que la persona física es un especialista en diversas áreas, entre ellas la consultoría de proyectos, asesoría en la elaboración y diseño de planos y proyectos, asesoría en materia de calidad de materiales para proyectos de construcción, proyectos parciales de estructuración, y asesoría en medidas de seguridad industrial, lo cual no fue cuestionado por la autoridad, por lo que existe un indicio de credibilidad en su Currículum Vitae, relativo a su capacidad para realizar efectivamente los servicios mencionados.

2. Que las ocho empresas que contrataron los servicios de la persona física, lo hicieron en razón de su experiencia y capacidad en la prestación de los mencionados servicios, en consecuencia, administradas la prueba antes mencionada con los referidos contratos, otorgan certeza de que, el recurrente, es una persona capacitada y en posibilidades de prestar los referidos servicios.

3. Que la persona física pactó con cada una de las empresas con las que celebró los contratos de servicios exhibidos como prueba, que el pago de los honorarios se realizaría mediante la figura de asimilables a salarios, prevista en el artículo 94 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4. Que las referidas empresas pagaron a la persona física diversas cantidades por concepto de asimilables a salarios, y que le retuvieron los impuestos respectivos por concepto de impuesto sobre la renta, como se desprende de las pruebas exhibidas en el desarrollo de la revisión de gabinete.

5. Que la persona física declaró como ingresos gravables para efectos del impuesto sobre la renta, los obtenidos por concepto de asimilables a salarios, y los pagos coinciden con las empresas con las que pactó el pago de sus honorarios mediante la figura de asimilables a salarios, como se desprende de las pruebas exhibidas en el desarrollo de las facultades de comprobación.

6. Que los servicios contenidos en los contratos, coinciden con los reportes, manuales y planos exhibidos como pruebas, y toda la documentación que amparan los trabajos realizados.

Esto es, de los elementos de prueba anteriormente descritos, se desprende con claridad que, si la persona física pactó con ocho empresas que les prestaría sus servicios, y que el pago de sus honorarios se debería llevar a cabo como asimilables a salarios, es claro que, los pagos realizados por las empresa a que hacen referencia los contratos, corresponden a los servicios prestados en términos de los referidos contratos, acreditando así que sí se llevaron a cabo efectivamente los servicios contratados.

#### **IV.-¿Al tratarse de una presunción, la carga de la prueba es únicamente del contribuyente?**

Si bien la carga de la prueba derivada de la presunción dentro del procedimiento establecido en principio es del contribuyente, la autoridad no puede simplemente, como en la actualidad esta ocurriendo, dedicarse a señalar que del caudal de pruebas ofrecidas no se desprende la materialidad, pues dicha circunstancia tendría que ser debidamente fundada y motivada, en términos del artículo 16 Constitucional, en relación con el artículo 38, fracción IV del Código

Fiscal de la Federación. Entendiéndose por fundamentación, que ha de expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por motivación, indicar con exactitud las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuran las hipótesis normativas.

Esto es, la autoridad fiscalizadora no puede, de manera caprichosa, únicamente señalar que las pruebas ofrecidas no son suficientes para desvirtuar la presunción contenida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y con eso no tener por desvirtuada la presunción

En ese sentido, no solo no valora las pruebas de manera adminiculada, sino que tajantemente señala simplemente que no se acredita la materialidad de la operación, situación que lamentablemente es posteriormente confirmada por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa normalmente.

La autoridad considera en la mayoría de los casos, no obstante de ofrecer la totalidad de las pruebas que acreditan la materialidad de los servicios por ser así como en la práctica funciona en un determinado servicio retomando el ejemplo anteriormente mencionado, de todos modos tanto la autoridad fiscal como posteriormente el Tribunal Federal de Justicia Administrativa confirmar tal situación.

Sin embargo, en mi opinión, la autoridad fiscal tendría la carga de la prueba, dadas esas circunstancias de demostrar la inexistencia de las operaciones a partir de las pruebas exhibidas, con hechos, circunstancias objetivas y demostradas, pues parecería en la actualidad que las facultades de la autoridad para determinar la materialidad de una operación son irrestrictas e ilimitadas.

Vale la pena mencionar al respecto de este punto y tratándose de presunciones lo que el maestro Cipriano Gómez Lara señala:

*“El juez deberá aplicar, previo dictamen pericial si fuese necesario, las reglas de la causalidad fenomenológica, es decir, cuando entre el hecho conocido y el desconocido exista un nexo causal que implica una necesidad lógica de causa a efecto o de efecto a causa, esta inferencia es obligada e inevitable. Por el contrario, el juez deberá ser receloso y frío cuando no exista esa necesidad lógica causal entre el hecho conocido y el desconocido, pues se estará ante sospechas infundadas, conjeturas o menores indicios que pueden derivarse de la ignorancia popular, del fanatismo político o religioso o de otras distorsiones del pensamiento, de las cuales, desgraciadamente, está llena la historia judicial de la humanidad”<sup>39</sup>*

---

<sup>39</sup> GÓMEZ LARA, Cipriano, Derecho Procesal Civil, Sexta Edición, Harla, México, 1998, pág. 170.

En ese sentido, vale la pena mencionar que igualmente se ha abusado del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación para soportar toda esta situación actual, y que establece que “Los actos y las resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. (..)” ya que las propias Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa han considerado que la carga de la prueba es total para el contribuyente en tratándose de acreditar la materialidad al tenor de dicho artículo, y entonces basta que la autoridad desestime sin justificar todo el caudal probatorio y sea carga de la prueba del contribuyente convencer a la autoridad o a la Sala de lo contrario.

Esto es, que suponer que por ser una presunción, la autoridad no tiene ninguna carga probatoria se encuentra fuera de un marco legal, pues como se mencionó, tiene la autoridad la obligación de fundar y motivar sus actos.

Actualmente la presunción esta mal entendida como una sola carga de la prueba hacía el contribuyente, en donde la autoridad fiscal puede simplemente requerir más información al considerar que la aportada no es suficiente; sin señalar las razones o circunstancias basándose en elementos objetivos.

Siendo que precisamente ahí esta la incorrecta interpretación que están haciendo tanto la autoridad fiscal como algunas autoridades jurisdiccionales, ya que el único sustento para decretar la no materialidad de la operación sería sólo esa presunción, ya que a su parecer no quedo desvirtuado sin dar ninguna motivación al respecto, lo cual considero es violatorio a la fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe de observar según lo establece el artículo 16 constitucional.

Maxime si se considera que el contribuyente exhibió la documentación comprobatoria exhibió todos los requisitos de forma de los comprobantes, además de otros medios que en la realidad del actuar de la empresa acreditan la materialidad del acto.

En ese orden de ideas, la autoridad tendría que motivar, con base en elementos reales y objetivos, por qué considera dado ese cúmulo de pruebas que las operaciones son inexistentes de manera fehaciente y no únicamente constreñirse a señalar que para convencerla de lo contrario, faltó documentación a su criterio, empero, no obstante que se le entregó toda la documentación que en una transacción de ese tipo se genera en la realidad comercial.

Siguiendo con el ejemplo de la persona física tendría que argumentar la autoridad fiscalizadora con elementos reales y objetivos, la razón por la cual los planos y manuales que elaboró el Arquitecto y entregó dado un contrato celebrado entre las partes, a razón de una construcción que efectivamente se realizó, no son suficientes no obstante encontrarse incluso hasta bitácoras en donde se supervisó la obra de construcción, de manera debidamente fundada y motivada, pues en ese sentido se revierte la carga de la prueba.

Es decir, que hemos llegado al extremo de generar pruebas extras que durante la operación normal de una empresa no se usan, todo con el afán de satisfacer o convencer a la autoridad a fin de que no sostengan que sus operaciones son inexistentes, pues basándose en que es una presunción legal, parecería que estamos en manos del humor de la autoridad para convencerlos de que la operación es real, y por lo tanto la deducción o el acreditamiento en su caso es procedente.

## CONCLUSIONES

I.- Es cierto que existió un abuso por parte de gente dedicada a promocionar estrategias agresivas que han dañado mucho al país. Sus prácticas han llevado que, entre otros, trabajadores pierdan su seguridad social y se ha mermado la recaudación de impuestos que al final afecta a toda la ciudadanía por falta de presupuesto para cubrir gastos.

II.- La deducción no es una concesión de la autoridad, no es otorgada por el legislador, sino reconocida por éste, atendiendo al principio de proporcionalidad jurídica. Esta distinción es importante ya que a la par de cumplir con la obligación que como mexicanos tenemos de pagar impuestos, la autoridad debe vigilar que dicha situación se haga atendiendo a nuestra verdadera capacidad contributiva.

Lo anterior tomando en cuenta si la deducción es estructural, (esto es necesaria para la generación del ingreso) o bien no estructural (que no tiene vinculación con la generación del ingreso).

III.- Las autoridades fiscales basaron su estrategia de erradicación de la oferta de esquemas agresivos a través de auditorías en donde únicamente atendían a verificar aspectos meramente formales. Se analizaba la estricta indispensabilidad en cuanto si el gasto tenía relación con el objeto social y si este se encontraba relacionado con la generación del ingreso, así como los requisitos formales de los comprobantes fiscales que establece el Código Fiscal de la Federación.

IV.- La importancia de la Jurisprudencia analizada en el presente trabajo es precisamente la tendencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de legitimar el estudio por parte de la autoridad fiscalizador a preferir el fondo sobre la forma. De esa manera encontrar la verdad legal para concluir si efectivamente se materializaron o no las operaciones que dieron lugar a la deducción.

V.- En concordancia con los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el 1 de enero de 2014 entró en vigor del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que atiende precisamente a la cuestión de fondo sobre forma, estableciendo la presunción de inexistencia de operaciones, mediante la cual los contribuyentes tendrán que desvirtuar la misma, aportando las pruebas que acrediten la materialidad de las operaciones.

VI.- No obstante que en principio, tanto el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia así como por el legislador, parte del supuesto de atender el fondo sobre la forma, encontrando la verdad legal de si es procedente o no una deducción, parecería que en la práctica la autoridad fiscalizadora y algunas autoridades jurisdiccionales han entendido como la presunción establecida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación como una herramienta en la cual la única carga de la prueba es para el contribuyente en el sentido de acreditar la materialidad de la operación que realizó. En donde en caso de no llenar las expectativas de la autoridad, no quedará desvirtuada la presunción de mérito.

VII.- Si bien la autoridad fiscal actualmente tiene reconocida la facultad para en su caso rechazar la materialidad de las operaciones de los contribuyentes, ésta tiene que ser apegada a los principios fundamentales del derecho. Ya que si el contribuyente exhibe toda la documentación formal y caudal probatorio que acredite la materialidad de la operación (de fondo), ésta debe ser analizada con el ánimo de encontrar la verdad jurídica y no realizar una “cacería de brujas”. Siendo que en caso de que dicha documentación no sea suficiente a su criterio, la autoridad deberá fundar y motivar, con elementos reales y objetivos su dicho, a fin de respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes.

## Bibliografía

### I.- Libros

ARRIOJA, VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, 14a Edición, México.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, 14ª Edición, 1986.

DE PINA, Rafael y Castillo Larrañaga, José, *Instituciones de derecho procesal civil*, Porrúa, México, 1979.

DORANTES, Luis y GÓMEZ Mónica, *Derecho Fiscal*, México, Grupo Editorial Patria, 2012.

GÓMEZ LARA, Cipriano, *Derecho Procesal Civil*, Sexta Edición, Harla, México, 1998.

JARACH ,Dino, “El Hecho Imponible”, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A. Buenos Aires, 1943.

MARGAIN MANATOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997.

OVALLE FAVELA, José, Derecho Procesal Civil, Harla, México, Séptima Edición.

PÉREZ Ayala, José Luis. Curso de Derecho Tributario. Tomo I. Sexta Edición. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1991.

RODRIGUEZ Lobato Raúl, Derecho fiscal, 2ª. Ed. México, 1986.

SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo, 27ª. Ed., 2007, México, Porrúa.

IZAZA ARTEAGA, Juan Carlos, *Estudio del Concepto "Estrictamente Indispensable" como Principal Requisito de las Deducciones en el ISR y el IETU*, Themis, México, Primera Edición, noviembre de 2008.

Torruco Salcedo, Sitlali, El principio de la legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano, Biblioteca Jurídica del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México.

## II. Tesis

Tesis de Jurisprudencia, sin número, Séptima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte, Registro 232796, pág. 172.

Tesis Aislada P. XLII/2006, Novena Época, Gaceta Semanario Judicial de la Federación. Tomo XIII, mayo 2006, Registro 175059. p. 15

Tesis de Jurisprudencia 3ª/J. 4/91, Octava Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, febrero 1991, Registro 207061, pág. 60

Tesis de Jurisprudencia 1ª./J. 15/2011, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXIII, febrero de 2011, Registro 162889, pág. 170.

Tesis de Jurisprudencia 2ª./J. 56/2010, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXI, mayo de 2010, Registro 164552, pág. 838.

Tesis Aislada III.2º.A.84 A, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XV, abril de 2002, Registro 187110, pág. 1332.

Tesis de Jurisprudencia 2ª./J. 133/2015, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Registro 2010274, pág. 1738.

Tesis de Jurisprudencia 2ª./J 135/2015, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Registro 2010276, pág. 1742.

- Tesis de Jurisprudencia 2ª./J 132/2015, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Registro 2010275, pág. 1740.
- Tesis Aislada I.4º.A.464 A, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXI, febrero de 2005, Registro 179233, pág. 1744.
- Tesis Aislada 1a. CSCVI/2013, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro XXI, junio de 2013, Tomo 1, Registro 2003847, pág. 602.
- Tesis Aislada S/N, Sexta Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Volumen LXXXVIII, Primera Parte, Registro 257831, pág.12
- Tesis de Jurisprudencia VI-TASR-XL-13, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, Año III. No 14, febrero 2009, pág. 569
- Tesis de Jurisprudencia 2a./J 88/2014, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 10, septiembre de 2014, Tomo I, Registro 2007347, pág. 858.
- Tesis de Jurisprudencia I.5º.C. J/36, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro IV, junio de 2012, Tomo 2, Registro 160064, pág 744
- Tesis de Jurisprudencia, VIII.5º. J/1 , Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVII, febrero de 2008, Registro 170214, pág. 2074.
- Tesis Aislada IV.3º.C.7 C, Novena Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo XVIII, octubre de 2003, Registro 183070
- Tesis Aislada I.3º.C.671 C, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Tomo XXVII, febrero de 2008, Registro 170209, pág. 2371.
- Tesis Aislada I.1º.A.78ª, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 11, octubre de 2014, Tomo III, Registro 2007702, pág. 2851.
- Tesis Aislada 1ª./J. 32/2001, Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, julio de 2001, Tomo XIV, Registro 189310, pág. 162.

### **III. Documentos en Internet.**

Martínez Bazavilvazo, Alejandro, (en línea), Práctica Fiscal, Núm. 542, Mayo 2009, Páginas: D1-D7, <http://vlex.com.mx/vid/destruida-robada-perdida-opciones-mitigar-67762862#ixzz1FHWMOz9N>.

Real Academia Española <https://dle.rae.es/?w=proporcionalidad>.

Real Academia Española <https://dle.rae.es/?id=FzCUhhq>.

<http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml;jsessionid=mcdhDhovR7A1wC7SqeGH7ruX3P5Qu8NRs7OCd9LvpiclXlq1XPBP!-714648449>

#### **IV Leyes**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación

Código de Comercio

Código Civil Federal

Código Federal de Procedimientos Civiles

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley del Impuesto al Valor Agregado