

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

MTRO. JOSÉ MANUEL CLAUDIO LIMA CASTILLO

CONCEPTO DE MATERIALIDAD DE OPERACIONES

El concepto de materialidad de operaciones tomó fuerza a partir de la reforma fiscal para el año 2014, cuando se añadió el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones, contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Este procedimiento se implementó para combatir las prácticas ilegales que provocan una erosión de la base gravable y, por ende, un pago de impuestos menor al que se debería entregar.

En este sentido, para inhibir esta práctica ilegal adoptada por los contribuyentes, la autoridad fiscal busca dejar sin efectos los comprobantes fiscales que sustentan las deducciones indebidas. Esto trae como consecuencia la reducción de esas deducciones, el incremento de la base gravable correspondiente en el Impuesto Sobre la Renta y la imposibilidad de acreditar el Impuesto al Valor Agregado. Ahora bien, para dejar sin efectos los comprobantes mencionados, la autoridad presume en primera instancia la inexistencia de las operaciones respectivas, lo cual obliga a los contribuyentes a acreditar “la materialidad” de las mismas.

Por eso se implementó el concepto de “materialidad”, para que los contribuyentes acrediten la veracidad de las operaciones facturadas.

Conceptualmente, el vocablo *materialidad* se define como aquella cualidad de ser material o relativo a la materia física. Sin embargo, el verbo *materializar* se entiende como aquella acción de dar naturaleza material y sensible a un acto o acción.

No existe en el orden jurídico mexicano una definición de lo que se entiende por materialidad de las operaciones, así que hablar de ésta resulta un tema confuso para los contribuyentes, ya que ninguna disposición legal tributaria establece o define en qué consiste, o la forma

como ésta podría acreditarse ante la autoridad fiscal frente a la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en los CFDI's. Sin embargo, la materialidad de operaciones es aquel atributo que reúnen las operaciones que efectuó determinado individuo (persona física) o ente (persona moral), ya sea con sus clientes o sus proveedores, que cuentan con suficiente evidencia material y sensible para demostrar su efectiva realización, según opinión de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE MATERIALIDAD DE OPERACIONES

- Afectación en las deducciones.
- Afectación a los acreditamientos de impuestos.
- Responsabilidad solidaria de administradores e inversionistas.
- Cancelación o restricción de certificados de sellos digitales.
- Afectación a las retenciones de impuestos, sobre todo en el caso de asimilados a salarios.
- Opinión negativa de cumplimiento de obligaciones fiscales, que, a su vez, impide celebrar contratos de suministro de obra pública con el gobierno federal.
- Rechazo de solicitudes de devolución de saldos a favor de las contribuciones federales.
- Objeciones a compensaciones de impuestos.
- Congelamiento de cuentas.
- Determinación de créditos fiscales.
- Listados definitivos en el DOF y en la página de internet del SAT.
- Se considerarán como actos o contratos simulados.

PROCEDIMIENTO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, el inicio del procedimiento previsto en su artículo 69-B, relativo a la presunción de inexistencia de operaciones amparadas con CFDI's, surge cuando la autoridad fiscal detecta que un contribuyente ha estado emitiendo dichos comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes, o bien, cuando estos contribuyentes no se encuentren localizados en su domicilio fiscal señalado en el Padrón del Registro Federal de Contribuyentes.

Se publicará en el portal del SAT y en el DOF un listado de los contribuyentes emisores de comprobantes fiscales que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan.

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

Si la autoridad no notifica la resolución dentro del plazo de 50 días, quedará sin efectos la presunción de inexistencia.

Las personas receptoras de los comprobantes, que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por un contribuyente incluido en el listado, tienen 30 días para acreditar la existencia de las operaciones o para corregir su situación fiscal.

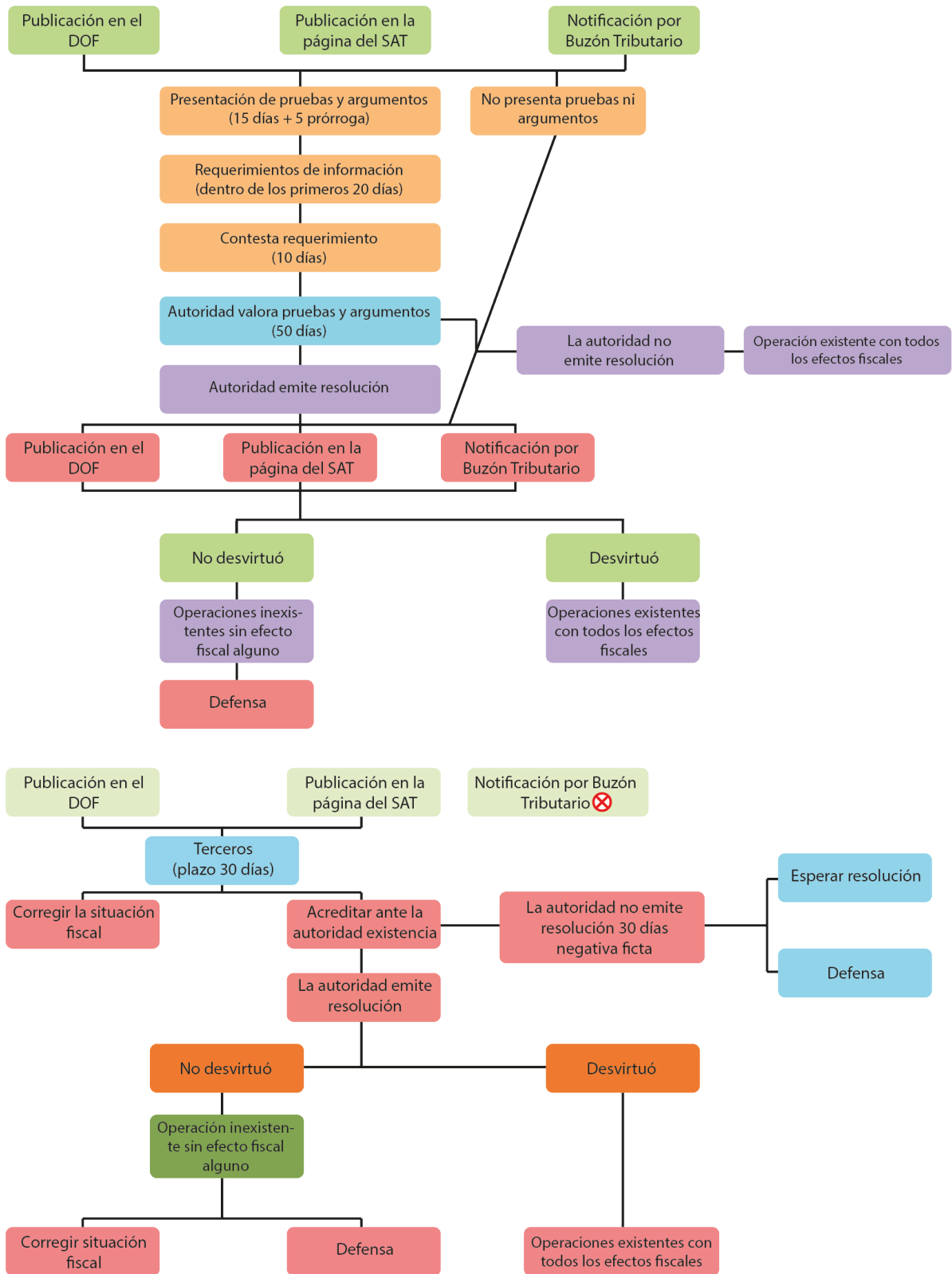
Si el contribuyente no logra desvirtuar la presunción, se tendrán como inexistentes las operaciones sin ningún efecto fiscal y se considerarán como actos o contratos simulados.

También, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas por otro contribuyente, durante el periodo en el cual a este último se le hayan dejado sin efectos o le haya sido restringido temporalmente el uso de los certificados de sello digital, sin que haya subsanado las irregularidades encontradas por la autoridad fiscal; o bien, emitiendo comprobantes que sustentan operaciones realizadas con los activos, personal, infraestructura o capacidad material de dicha persona.¹

El anterior procedimiento se representa en el esquema de la siguiente página:

¹Congreso de la Unión, Código Fiscal de la Federación [CCF]. Reformado el 12 de noviembre de 2021. México. Artículo 69-B, pp. 313-317. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CCF.pdf>.

Diagrama del proceso del artículo 69-B del CFF



PROCEDIMIENTOS ALTERNOS DE OBJECCIÓN A LA MATERIALIDAD DE OPERACIONES

Sin embargo, existen otros procedimientos por medio de los cuales se puede objetar la existencia de las operaciones respaldadas por comprobantes fiscales digitales, como los siguientes:

- Visita domiciliaria (art. 42, fracción III CFF)
- Revisión de gabinete (art. 42, fracción II CFF)
- Cancelación o restricción de certificados de sellos digitales (arts. 17-H y 17-H Bis CFF)
- Opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales (Regla 2.1.37 RMF, Ficha 2/CFF)
- Devolución y compensación de impuestos (arts. 22 y 23 CFF)

CONSTITUCIONALIDAD EN LA MATERIALIDAD DE OPERACIONES

Cuando las autoridades fiscales han implementado el procedimiento aquí descrito, algunos contribuyentes han considerado que esta medida resulta inconstitucional al existir supuestas violaciones a los derechos humanos, previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), por ejemplo: el derecho de audiencia, la libertad de trabajo, la contravención a los principios de irretroactividad de la ley y de presunción de inocencia. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido la constitucionalidad del procedimiento.

En este sentido, es importante destacar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), como máximo tribunal, ha emitido diversas tesis de jurisprudencia:

a) Derecho de audiencia

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar

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

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz

Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 354/2015. Alta Capacitación B y V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 133/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince.

Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013²

b) Derecho a la libertad de trabajo

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE, NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO.

El artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce el derecho a la libertad de trabajo y comercio señalando que no podrá ser vedada sino por determinación judicial cuando se afecten los derechos de terceros o por resolución gubernativa cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Ahora bien, el artículo 69-B, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación que prevé la publicación del listado de contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente, no viola el derecho referido, pues a través de esa comunicación no se impide el ejercicio de sus actividades comerciales, porque la facultad de la autoridad constituye una presunción que admite prueba en contrario en relación con la inexistencia de las operaciones que amparan los documentos que emiten los contribuyentes que tienen las características señaladas en el artículo del código citado, pero no limita o restringe el normal desarrollo de las actividades de la negociación, ya que puede desvirtuarse a través de los medios de defensa a su alcance. Concluir lo contrario podría menoscabar el interés de la colectividad en prevenir actividades que puedan resultar ilícitas, las que no encuentran protección constitucional, precisamente, por contravenir el marco normativo a cuyo cumplimiento se encuentra obligado el gobernado.

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

²Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), Segunda Sala. Tesis 2a/J. 133/2015 (10a.), Magistrado Ponente Eduardo Medina Mora, en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 2010274) 23 de octubre de 2015, Libro 23, Tomo II, página 1738.

Amparo en revisión 354/2015. Alta Capacitación B y V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 134/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince. Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.³

c) Principio de irretroactividad de la ley

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, el efecto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte, pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en su caso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. En esas condiciones, si el comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que el artículo 69-B indicado no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco

³SCJN, Segunda Sala, Tesis 2a./J. 134/2015 (10a.), Magistrado Ponente Eduardo Medina Mora. En *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 2010277). 23 de Octubre de 2015, Libro 23, Tomo II, página 1743.

votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 354/2015. Alta Capacitación B y V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 132/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince.

Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.⁴

d) Principio de presunción de inocencia

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

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

⁴SCJN. Segunda Sala. Tesis: 2a./J. 132/2015 (10a.). Magistrado Ponente Eduardo Medina Mora. En *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 2010275). 23 de octubre de 2015, Libro 23, Tomo II, página 1740.

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

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 755/2015. ByL Seguridad Privada, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita

Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 135/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince.

Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.⁵

EL PROBLEMA DE LA FECHA CIERTA

Este problema se refiere al valor de la prueba porque a la autoridad fiscal moralmente nunca se le deja satisfecha.

La comprobación no tiene que ver con la cantidad de los documentos, sino con la calidad de los documentos, esto es, deben cumplir con los siguientes requisitos:

- 1.- Comprobar la adquisición o prestación de servicios.
- 2.- Que deben ser secuenciales, es decir, que tengan relación unos con otros, preferentemente que sean desde que se produjeron los bienes o servicios hasta el momento en que redundó en los ingresos del contribuyente.

Al respecto, se transcribe el siguiente criterio:

PRUEBAS. EL OBJETIVO DEL SISTEMA DE VALORACIÓN LIBRE ES EL ESCLARECIMIENTO DE LOS HECHOS SIN NECESARIAMENTE BUSCAR LA VERDAD ABSOLUTA, SINO LA PROBABILIDAD MÁS RAZONABLE.

La valoración de la prueba es el ejercicio mediante el que se determina el valor probatorio de cada medio de prueba en relación con un hecho específico y tiene por objeto establecer cuándo y en qué grado puede ser considerado como verdadero, sobre la base de las pruebas relevantes, cuyo desahogo cumplió con los requisitos formales correspondientes. La problemática surge cuando se plantea si un hecho está lo suficientemente probado como para justificar la decisión judicial fundada en él, o cuál es el criterio que el juzgador

⁵SCJN, Segunda Sala. Tesis: 2a./J. 135/2015 (10a.). Magistrado Ponente Eduardo Medina Mora. En *Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 2010276), 23 de octubre de 2015, Libro 23, Tomo II, página 1742.

utilizó para valorar la solidez de la inferencia probatoria. Por tal razón, se han creado sistemas teóricos de valoración, distinguiendo la prueba legal o tasada, así como los de prueba libre y mixtos, que permiten determinar la existencia de un hecho que ha resultado probado o la existencia de falta de prueba. En el sistema de valoración de prueba tasada, el objetivo o finalidad es llegar a una conclusión y declaración de verdad de los hechos. En cambio, en el sistema de valoración de prueba libre, sólo se llega a conclusiones de peso o preferencias de las probabilidades que arroje una hipótesis o enunciado sobre otro y puede ser razonada o no esa conclusión. Siempre se tienen cuando menos dos o más probabilidades y a una por su coherencia o razonabilidad se le prefiere sobre otra. En efecto, en el último sistema de valoración mencionado, no se trata de hechos absolutos, sino de probabilidades, tal como se deduce de los medios probatorios estadísticos, reconocidos en el artículo 600 del Código Federal de Procedimientos Civiles. Así, la evolución del sistema probatorio en el orden jurídico mexicano ha transitado de una mera asignación de valor tasado a los medios de prueba atribuidos por la legislación hasta uno en el cual, si bien, subsisten algunas pruebas tasadas, conviven con otros elementos probatorios cuyo mérito debe ser asignado por el Juez, pero valorándolos de manera holística, en una narrativa libre y lógica. Tan es así que, en la rama del derecho penal, en la cual, históricamente el estándar probatorio ha sido el más estricto, por los bienes jurídicos implicados y las consecuencias recaídas a determinadas conductas, ha sido reformulado por el Poder Reformador para adoptar uno cuyo propósito sigue siendo el esclarecimiento de los hechos pero sin necesariamente buscar la verdad absoluta, sino la probabilidad más razonable.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 489/2019. Ingenieros Civiles Asociados, S.A. de C.V. 20 de febrero de 2020. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Rogelio Pérez Ballesteros.

Esta tesis se publicó el viernes 07 de agosto de 2020 a las 10:15 horas en el Semanario Judicial de la Federación.⁶

Como se puede observar, lo que se debe buscar con la prueba es la máxima probabilidad, lo cual puede servir a favor de los contribuyentes.

Ahora bien, los “documentos de fecha cierta”, a juicio de las autoridades, parece que únicamente son aquellos que plasman una operación celebrada ante fedatario o funcionario público autorizado, inscritos ante el Registro Público de la Propiedad, o bien, a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes.

El siguiente es el criterio adoptado por las autoridades para no otorgar valor probatorio a documentos que no sean “de fecha cierta”:

DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE “FECHA CIERTA” TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE.

La connotación jurídica de la “fecha cierta” deriva del derecho civil, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas. Así, la “fecha cierta” es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales. Lo anterior, en el entendido de que esos documentos adquieren fecha cierta cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr.

Contradicción de tesis 203/2019. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo del Tercer Circuito, Segundo del Cuarto Circuito y Tercero, Quinto y Sexto del Tercer Circuito, todos en Materia Administrativa. 23 de octubre de 2019. Cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

⁶Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis I.4o.A.44 K (10a.). Magistrado Ponente Jean Claude Tron Petit, en *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 2021913), 7 de agosto de 2020, Libro 77, Tomo VI, página 6214.

Tesis y criterios contendientes:

Tesis III.6o.A.4 A (10a.), de título y subtítulo: "FECHA CIERTA. NO ES UN REQUISITO EXIGIBLE RESPECTO DE LA DOCUMENTACIÓN QUE SE PRESENTA A LA AUTORIDAD FISCAL EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y QUE CONSTITUYE PARTE DE LA QUE EL CONTRIBUYENTE SE ENCUENTRA OBLIGADO A LLEVAR.", aprobada por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 12 de enero de 2018 a las 10:13 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 50, Tomo IV, enero de 2018, página 2164; y,

El sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo directo 305/2017, el sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 159/2017, el sustentado por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 396/2018, y el diverso sustentado por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 184/2014.

Tesis de jurisprudencia 161/2019 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del seis de noviembre de dos mil diecinueve.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de diciembre de 2019 a las 10:18 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 09 de diciembre de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.⁷

Sin embargo, se ha aceptado que la fecha cierta también se puede obtener con el ofrecimiento de un conjunto de pruebas.

En efecto, el valor de los documentos se puede obtener con la prueba indiciaria, presuncional o circunstancial, en términos de los siguientes criterios:

CRITERIO JURISDICCIONAL 57/2017
(Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 29/09/2017)
PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. LA MATERIALIDAD DE LOS SERVICIOS AMPARADOS EN LOS COMPROBANTES FISCALES PUEDE

ACREDITARSE CON DOCUMENTACIÓN IDÓNEA. A criterio del Órgano Judicial, aun cuando el emisor del comprobante fiscal cuyas operaciones 72 se presumen inexistentes, se ubique en el listado a que hace referencia el tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el receptor de dichos comprobantes fiscales podrá demostrar la materialización de las operaciones cuestionadas con los documentos que en su conjunto hagan indudable que sí recibió el servicio, de modo que al vincularse entre sí, por ejemplo, el contrato mediante el cual se pactó la prestación del servicio, con las órdenes para su realización, así como las de entrega de los resultados, se aprecie que lo ordenado es precisamente lo recibido con las características y en las fechas acordadas; siendo que en el caso concreto, la contribuyente que recibió el servicio de submaquila, lo acreditó con los comprobantes fiscales y su contabilidad -pólizas, cheques, fichas de depósito y estados de cuenta-, elementos que coincidieron con los movimientos de dinero, esto es, el pago o salida de su cuenta bancaria, en la fecha y cantidad en que también recibió en su cuenta y efectivamente cobró el proveedor, documentación que, en conjunto, resulta idónea para acreditar que se recibió el servicio.

FACTURAS. AUN OBJETADAS PUEDEN INTEGRAR LA PRUEBA PRESUNCIONAL SI ESTAN APOYADAS CON OTROS ELEMENTOS DE CONVICCIÓN.

La prueba documental aun objetada, puede administrarse con otros elementos diferentes de prueba, ya que la ley prevé esa casuística, pues en los artículos 190, 197, 217 y 218 del Código Federal de Procedimientos Civiles, aplicado supletoriamente a la Ley de Amparo, se establecen las reglas de la prueba presuncional, en base a la cual también puede llegarse a la certeza de los hechos, habida cuenta de que a propósito de las facturas mientras no se rinda prueba contra su contenido éste debe subsistir y por más que se prescindiera de la testimonial, deben tomarse en cuenta si concurren diversas circunstancias como lo son, el hecho de que los bienes fueron embargados en el domicilio del quejoso, la inspección judicial de los muebles aludidos, el hecho de que en todos los documentos ofrecidos como prueba, se aprecia que sus características coinciden con las que fueron asentadas por el funcionario al practicar el embargo, pues de esos documentos se infiere que se encuentran a nombre del quejoso y señalan como domicilio el mismo donde se hizo la traba real, a lo que debe añadirse, que las características de las cosas asentadas en la factura también son acordes con las pruebas desahogadas y todo ello

⁷SCJN, Segunda Sala, Tesis 2a./J. 161/2019 (10a.), En Gaceta del Semanario Judicial de la Federación (Registro digital 2021218) 6 de diciembre de 2019, Libro 73, Tomo I, página 466.

en conjunto, valorado conforme a los numerales antes mencionados, crean la fuerza probatoria necesaria para estimar al solicitante del amparo como poseedor a título de propietario de los muebles reclamados. Y si bien es cierto que los documentos exhibidos por la parte quejosa fueron objetados por el tercero perjudicado y que tales documentos provienen de un tercero, no menos cierto es que cuando se formule la objeción, ello debe entenderse anula el valor pleno de aquéllas pero no el indiciario que pudieran representar en conjunto con otras pruebas.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 696/91. Arturo López. 13 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Hidalgo Riestra. Secretario: Héctor Hernández Andalón.

Amparo en revisión 3/92. María del Rocío García Buenrostro. 13 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Hidalgo Riestra. Secretaria: María Elena Ruiz Martínez.⁸

Como se puede ver, los documentos ofrecidos de forma aislada no hacen prueba plena, pero si se presentan con otros de manera armónica y se relacionan entre sí, entonces sí se puede lograr la comprobación de la materialidad, incluso cuando, consideradas individualmente, las pruebas no lo consigan.

Referencias:

Congreso de la Unión, Código Fiscal de la Federación [CCF]. Reformado el 12 de noviembre de 2021. México. Artículo 69-B, pp. 313-317. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CCF.pdf>.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Segunda Sala. Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.), Magistrado Ponente Eduardo Medina Mora, en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 2010277) 23 de octubre de 2015, Libro 23, Tomo II, página 1738.

—, Segunda Sala. Tesis 2a./J. 134/2015 (10a.). Magistrado Ponente Eduardo Medina Mora. En *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 2010277). 23 de

Octubre de 2015, Libro 23, Tomo II, página 1743.

—, Segunda Sala. Tesis: 2a./J. 132/2015 (10a.). Magistrado Ponente Eduardo Medina Mora. En *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 2010275). 23 de octubre de 2015, Libro 23, Tomo II, página 1740.

—, Segunda Sala. Tesis: 2a./J. 135/2015 (10a.). Magistrado Ponente Eduardo Medina Mora. En *Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 2010276), 23 de octubre de 2015, Libro 23, Tomo II, página 1742.

—, Segunda Sala. Tesis 2a./J. 161/2019 (10a.). En *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 2021218) Libro 73, 6 de diciembre de 2019, Libro 73, Tomo I, página 466.

Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis I.4o.A.44 K (10a.). Magistrado Ponente Jean Claude Tron Petit, en *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 2021913) 7 de agosto de 2020, Libro 77, Tomo VI, página 6214.

—, "Facturas. Aun objetadas pueden integrar la prueba presuncional si están apoyadas con otros elementos de convicción." Ponente Carlos Hidalgo Riestra. En *Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 218947). Julio de 1992, Tomo X, página 365.



⁸Tribunales Colegiados de Circuito. "Facturas. aun objetadas pueden integrar la prueba presuncional si están apoyadas con otros elementos de convicción". Ponente Carlos Hidalgo Riestra. En *Semanario Judicial de la Federación* (Registro digital 218947). Julio de 1992, Tomo X, página 365.