

# Facultades de la autoridad fiscal para declarar la inexistencia de operaciones

## Carga de la prueba

Aunque hay uniformidad de criterio en relación con las facultades de la autoridad para fiscalizar la sustancia material de las operaciones de los contribuyentes y, en su caso, para declarar su inexistencia, así como la de sus efectos fiscales, existe una “laguna jurisprudencial” que genera controversia: a quién corresponde la carga de la prueba. Entonces, ¿es la autoridad quien debe demostrar que una operación es inexistente, o bien, es el contribuyente el que debe probar que su transacción es real? Ante ello, pareciera que la autoridad tiene “carta abierta” para fiscalizar a este último y requerirle cualquier información –por más irrelevante que sea o de imposible generación– para llegar a la conclusión de que una operación es inexistente con base en meras presunciones



**ORTIZ**  
ABOGADOS TRIBUTARIOS

59



Lic. Pablo Ramírez  
Morales, Asociado de Ortiz  
Abogados Tributarios

## INTRODUCCIÓN

**D**e unos años hacia acá, más o menos desde que inició el sexenio de Enrique Peña Nieto y, con él, de los funcionarios que designó en el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el enfoque de la fiscalización por parte de las autoridades y, por tanto, la práctica contenciosa fiscal, sufrieron una transformación importante.

Tradicionalmente, la autoridad fiscal analizaba y, en su caso, cuestionaba la estricta indispensabilidad de las erogaciones de los contribuyentes desde un punto de vista conceptual; esto es, si un gasto en específico tenía relación directa con la consecución del objeto social del contribuyente, y si concurría a la generación de los ingresos gravados con el impuesto sobre la renta (ISR).

Sin embargo, un buen día la autoridad comenzó a rechazar la deducción de erogaciones “por no ser estrictamente indispensables”, cuando en realidad lo que revisaron fue la *efectiva realización* de las operaciones documentadas en los comprobantes fiscales de los contribuyentes. Es decir, si la transacción de que se tratase se efectuó en la realidad o únicamente “en papel”.

A partir de ese momento, los requerimientos de información y documentación dentro de los procedimientos de auditoría han estado más encaminados a fiscalizar la sustancia material de las operaciones de los contribuyentes. Esto es, a analizar si los bienes y servicios deducidos hubieran sido efectivamente adquiridos o materialmente recibidos.

Por tanto, si las autoridades concluyen que el contribuyente no demuestra la efectiva adquisición o recepción de los bienes o servicios deducidos, se rechaza tal deducción y, en consecuencia, el acreditamiento del impuesto al valor agregado (IVA), bajo el argumento de que “no es una erogación estrictamente indispensable”.

## PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD

Esta nueva estrategia por parte de las autoridades fiscales no es –desde mi punto de vista– casual o aleatoria; por lo contrario, su intención es la de llevar la discusión a un terreno más práctico que jurídico, en el que, al amparo de la presunción de legalidad

de sus resoluciones, el contribuyente se ve obligado a demostrar que sus operaciones sí se efectuaron de manera real y efectiva, trasladándole a éste todo el peso de la carga probatoria.

Y es que las autoridades tributarias han dejado de considerar como evidencia suficiente para sustentar las operaciones de los contribuyentes, el comprobante fiscal que reuniera los requisitos de ley; el registro contable; el contrato, en caso de haberlo, y el comprobante del pago efectivo de la contraprestación pactada.

Por consecuencia, esas autoridades empezaron a requerir la exhibición de documentación adicional, la cual, en la mayoría de los casos, los contribuyentes no pudieron exhibir, sea por no haberla generado o por no conservarla, esto último al considerarla “innecesaria”.

Esto dio lugar a la emisión de resoluciones en las cuales la autoridad concluyó que el contribuyente no demostró la efectiva realización de las operaciones cuestionadas y, consecuentemente, declarar la inexistencia de los efectos fiscales que les hubieran dado ya sea su deducción y/o el acreditamiento del IVA trasladado.

Más allá de que se generó entre los contribuyentes una sensación de abuso por parte de la autoridad, al ejercer sus facultades de manera arbitraria y en perjuicio de su seguridad y certidumbre jurídica, lo que es un hecho objetivo es que esta nueva forma de realizar los procedimientos de fiscalización, arrojó a las empresas a una situación en la cual se toparon con una imposibilidad real de acreditar la sustancia material de sus operaciones, con el objetivo de revertir la presunción de legalidad de las resoluciones emitidas en su contra.

## ESTRATEGIAS DE DEFENSA

Ante este escenario, la estrategia de defensa por parte de los contribuyentes y sus asesores fiscales debió modificarse para atacar las resoluciones de las autoridades.

En principio, se daba por descontado que las empresas no podrían exhibir documentación que satisficiera la exigencia de la autoridad, como era el caso de listas de asistencia de personal que hubiera

prestado los servicios contratados, o los famosos “entregables” –como se le denominó genéricamente a la evidencia que se hubiera generado con motivo de la prestación de un servicio o la adquisición de bienes–.

Por tanto, complementariamente a una estrategia tendente a obtener la mayor y mejor evidencia documental posible, se ha planteado una serie de argumentos jurídicos, los cuales tienen como finalidad demostrar la ilegalidad de los procedimientos de fiscalización, así como de las consideraciones y las conclusiones plasmadas en las resoluciones de la autoridad fiscal.

Entre esos argumentos se destacan los siguientes, como los más comunes:

**1.** Que la autoridad fiscal no tiene facultades legales para cuestionar y, en su caso, declarar la inexistencia de las operaciones y de sus efectos fiscales.

**2.** Que a texto expreso de ley no es un requisito para la deducción y para el acreditamiento del IVA trasladado que se demuestre la efectiva y material realización de la correspondiente transacción.

**3.** En el caso específico de los servicios, que era imposible demostrar que determinadas personas realizaron determinadas actividades, puesto que se trataba de hechos pasados que únicamente podrían documentarse con grabaciones en video.

**4.** Que los comprobantes fiscales, administrados con contratos, registros contables y comprobantes de pago, eran evidencia suficiente para demostrar la efectiva realización de una operación.

**5.** Que negar la sustancia material de una operación para declarar su “inexistencia”, era una trampa para no asumir la carga procesal que conlleva la afirmación de que un acto es simulado.

Presumiblemente, la creatividad de los litigantes fiscales generó otros muchos argumentos jurídicos para demostrar a los tribunales, desde un punto de vista jurídico, y tratando de ir más allá del ámbito meramente probatorio, que las resoluciones emitidas por la autoridad fiscal bajo ese tenor *son ilegales*.

No obstante ello, los criterios jurisdiccionales son inconsistentes y ambiguos, puesto que en unos casos se ha dado la razón al contribuyente, sea por estas razones u otras análogas, pero en muchos otros se han convalidado créditos fiscales o negativas de devolución, bajo el argumento de que el contribuyente no demostró la efectiva realización de las operaciones que fueron cuestionadas.

Es de llamar la atención que, ante lo extendido de esta práctica de fiscalización, existan tan pocos precedentes publicados, sea en la *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa* o en el *Semanario Judicial de la Federación*, en el que se aborde el tema de la materialidad de las operaciones de los contribuyentes y en los que se fijen criterios a este respecto.

## ANÁLISIS DE LOS PRECEDENTES EXISTENTES

El único tema respecto del cual se han emitido precedentes, y en los que hay uniformidad de criterio, es en el relativo a las facultades de la autoridad para fiscalizar la sustancia material de las operaciones de los contribuyentes y, en su caso, para declarar su inexistencia, así como la de sus efectos fiscales.

Es de destacar que el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado de manera bastante tangencial en este sentido. Por lo contrario, la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) ha abordado el tema de manera directa, llegando a la conclusión de que las autoridades fiscales sí están legitimadas para fiscalizar la sustancia material de las operaciones de los contribuyentes y, en su caso, declarar su inexistencia para efectos fiscales, si el resultado de su análisis es que las mismas no se realizaron.<sup>1</sup>

Sin embargo, asumiendo que es correcto ese criterio, los tribunales no se han pronunciado sobre lo que –en mi opinión– es el centro de la controversia: la carga de la prueba. Es decir, si es la autoridad la que debe demostrar que una operación es inexistente, o bien, es el contribuyente quien debe probar que su transacción es real.

<sup>1</sup> Las tesis en las que se aborda este tema pueden encontrarse en la *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa* y en su sitio web ([www.tfja.gob.mx](http://www.tfja.gob.mx)) y son, entre otras, las identificadas con los números VIII-P-2aS-218, VIII-P-2aS-211, VIII-P-2aS-70 y VIII-P-1aS-216, tanto de la Primera como de la Segunda Sección de la Sala Superior

Ante esta “laguna jurisprudencial” –por llamarla de alguna manera– pareciera que la autoridad hacendaria tiene *carta abierta* para fiscalizar al contribuyente; requerirle cualquier información, por más irrelevante que sea, o de imposible generación, obtención y conservación y, ante la omisión en exhibirla, llegar a la conclusión de que una operación es inexistente con base en meras presunciones, o bien, dejando al pleno arbitrio de la autoridad la calificación de idoneidad y suficiencia de la documentación requerida y exhibida, para demostrar la efectiva realización de las transacciones en análisis.

No obstante, considero que se pueden desprender algunos elementos de utilidad a este respecto a partir de una lectura cuidadosa a los precedentes que derivaron en las tesis publicadas por el TFJA.

En concreto, cabe analizar las ejecutorias dictadas dentro de los expedientes 1560/16-25-01-5-ST/3503/17-PL-04-04 y 4351/16-07-01-4-OT/1124/17-S1-04-04 por el Pleno y la Primera Sección, respectivamente, de la Sala Superior del TFJA,<sup>2</sup> ambas ejecutorias proyectadas en la ponencia del magistrado Rafael Anzures Uribe.

Del análisis a los términos y a las consideraciones jurídicas de las sentencias mencionadas, es posible delimitar algunos principios que deben regir el ejercicio de esta facultad de las autoridades. En concreto, algunos parámetros relativos a los elementos, hechos y circunstancias que deben concurrir y demostrarse, a efecto de que la autoridad pueda declarar la inexistencia de una o varias transacciones, así como de sus efectos fiscales.

En los dos criterios de la Sala Superior del TFJA se resolvió que fue correcta y legal la determinación de la autoridad fiscal, dado que pudo demostrar contundentemente que las operaciones de los contribuyentes carecieron de sustancia material. Lo que es relevante para determinar el marco dentro del cual las autoridades pueden ejecutar sus facultades a este respecto es el cúmulo de circunstancias que éstas acreditaron a efecto de llegar a su conclusión.

Efectivamente, la Sala Superior consideró correcta la conclusión de las autoridades fiscales, pues éstas

demonstraron la existencia y concurrencia de los siguientes elementos:

- 1.** Que el contribuyente realizó las operaciones cuestionadas con partes relacionadas.
- 2.** Que existió una venta en círculo de la misma mercancía y por el mismo precio, entre la contribuyente y sus partes relacionadas.
- 3.** Que todas las empresas involucradas tienen objetos sociales muy amplios.
- 4.** Que emiten comprobantes fiscales en los que la contraprestación pactada no guarda proporción con la supuesta operación que amparan.
- 5.** Que no hay congruencia entre los datos contenidos en las facturas con las fechas de los contratos que los sustentan, puesto que se facturó mercancía aún no adquirida.
- 6.** Que el contribuyente revisado –al igual que sus clientes y proveedores–, no tienen personal, activos e infraestructura idónea y necesaria para almacenar y transportar la mercancía objeto de las transacciones en cuestión.
- 7.** Que reciben ingresos que no tienen proporción con las características de sus establecimientos.
- 8.** Que tienen cuentas bancarias que se encuentran activas por un periodo específico y que después son canceladas, o mantenidas con saldos mínimos.
- 9.** Que tienen sus establecimientos en lugares que no corresponden a sus domicilios fiscales, además de que después de un tiempo de actividad, se encuentran como no localizables.
- 10.** Que sus ingresos son prácticamente idénticos a sus deducciones.
- 11.** Que no hay razón de negocios para la celebración de tales operaciones, pues la mercancía se vende en la misma cantidad en que se adquirió, esto es, sin generar una ganancia.
- 12.** Por último, que en las operaciones analizadas no existe flujo de efectivo, puesto que el pago de las supuestas obligaciones se hizo mediante figuras como: la confusión, dación en pago, compensaciones, emisión de acciones y otras.

<sup>2</sup> Mismas que, igualmente, pueden consultarse en la página *web* del TFJA

A partir de este cúmulo de hechos demostrados, la autoridad llegó a la conclusión de que las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, en realidad no se realizaron y que no tuvieron una sustancia material, sino que fueron parte de un esquema de simulación de actos jurídicos, con la única finalidad de generar beneficios fiscales indebidos.

## **LÍMITES A LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES Y CARGA DE LA PRUEBA**

Como punto de partida al análisis relativo al ámbito dentro del cual deben ejecutarse las facultades de las autoridades, así como a la atribución de la carga de la prueba, es necesario tener presente una consideración relevante de la Sala Superior: pese a la existencia, exhibición y no objeción de contratos y comprobantes fiscales, si existen otros elementos objetivos y verificables que pongan en entredicho la sustancia material de la operación en análisis, la autoridad puede resolver su inexistencia, siempre que lo haga de manera fundada y motivada.

En otras palabras, el juzgador considera que, independientemente de la exhibición de contratos, facturas, comprobantes de pago, pólizas contables, si existen otros elementos que lleven a la autoridad a considerar que las operaciones no pudieron realizarse, es correcto desconocer sus efectos fiscales.

Es importante resaltar que la Sala Superior llega a la conclusión de que, a partir de los elementos antes enunciados, mismos que fueron debidamente demostrados y acreditados, fue correcto que la autoridad fiscal determinara la inexistencia de las operaciones del contribuyente revisado.

De estas consideraciones se desprende que la autoridad estará habilitada para declarar válidamente que una operación no se efectuó, si así se desprende de los elementos que haya aportado el contribuyente y de aquéllos de los que se allegue en ejercicio de sus facultades la autoridad, pero que, en todo caso, estén debida y fehacientemente demostrados en el expediente.

A partir de los elementos que se desprenden de las resoluciones en análisis puede concluirse que la autoridad está obligada a demostrar la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes a partir de

elementos, hechos y circunstancias objetivas, demostradas y demostrables.

Ello, siempre que el contribuyente hubiera exhibido la documentación comprobatoria que exigen las leyes fiscales, como la factura, el registro contable, contrato y comprobante de pago, además de otros que, razonablemente, acrediten la existencia de la operación.

Lo que es jurídicamente improcedente es que la autoridad se limite a requerir documentación adicional a la mencionada y declare la inexistencia de una operación, por el solo hecho de que el contribuyente no hubiera satisfecho sus expectativas; esto es, que declare que un acto jurídico no tiene sustancia material sin acreditar otros elementos, hechos o circunstancias que así lo demuestren fehacientemente.

Se puede arribar a una primera conclusión: que la carga de la prueba se distribuye parcialmente entre el contribuyente y las autoridades, pues cada una de las partes tiene un marco de obligaciones legales, el cual establece el parámetro y alcance de su responsabilidad probatoria.

Así, el contribuyente tiene la obligación de generar, conservar y exhibir la documentación que las leyes le exigen para sustentar las operaciones a las que dieron efectos fiscales; si no cuenta con un comprobante fiscal que reúna los requisitos de ley, un registro contable o un comprobante de pago, es motivo suficiente para rechazar la deducción o el acreditamiento que se haya derivado de tales operaciones.

Por el contrario, la autoridad está obligada a demostrar, con base en elementos reales, objetivos y existentes, como los relacionados en los precedentes del TFJA, que las operaciones son inexistentes, incluso en el caso de que el contribuyente exhiba la documentación que la ley le exige.

Ello, en virtud de que, a efecto de fundar y motivar debidamente una resolución en este sentido, la autoridad está constreñida a acreditar fehacientemente, y no con base en la mera ausencia de documentación idónea y suficiente, los hechos en los que sustente su declaración de inexistencia de una operación en específico.

Esta consideración es relevante, puesto que, en muchas ocasiones, pese a que el contribuyente



exhibe sus registros contables, contratos, facturas con requisitos fiscales y comprobantes de pago, así como documentación adicional respecto de los bienes adquiridos o los servicios prestados, la autoridad fiscal se limita a requerir evidencia adicional.

En la mayoría de las ocasiones, el contribuyente no exhibe la documentación requerida por la autoridad, por lo que ésta declara la inexistencia de la operación para efectos fiscales, pues a su criterio no fue demostrado lo contrario. Ello, no obstante que el contribuyente le hubiera proporcionado la documentación comprobatoria que las leyes le exigen.

64

Esto es, las autoridades fiscales tienden a *trasladar por completo* la carga de la prueba al contribuyente, a efecto de que sea éste quien demuestre –a satisfacción de la autoridad– la efectiva realización de las operaciones cuestionadas.

Una resolución en este sentido tendría como sustento una mera presunción: en concreto, que la operación no existe, pues el contribuyente no demostró lo contrario.

Sin embargo, una presunción no es suficiente para motivar debidamente un acto de autoridad, en términos del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Es por ello que resulta necesario leer los precedentes emitidos por la Sala Superior en el sentido de que, para que la resolución de la autoridad esté debidamente fundada y motivada, la autoridad fiscal

está obligada a demostrar fehacientemente la inexistencia de una operación, a partir de hechos ciertos, demostrados y demostrables.

No sólo ello, sino que –en mi opinión– la Sala Superior ha trazado los lineamientos y parámetros de análisis jurídico que deben seguir los órganos jurisdiccionales, al momento de estudiar y resolver este tipo de controversias.

## CONCLUSIONES

Puede concluirse que, si bien las autoridades fiscales tienen la facultad de analizar y rechazar la materialidad de las operaciones de los contribuyentes, esa facultad no es irrestricta e ilimitada, sino que está condicionada a que se actualice uno de los siguientes escenarios.

El primero, que el contribuyente sea omiso de forma absoluta en proporcionar documentación comprobatoria y demás elementos requeridos por ley para sustentar la operación de que se trate, o bien, el segundo, si el contribuyente proporciona facturas, contratos, comprobantes de pago y otros, que la autoridad advierta –a partir de elementos ciertos, objetivos y existentes–, que la operación en análisis no existe.

Finalmente, sólo mediante esta forma de atribuir la carga de la prueba se verá salvaguardada la seguridad jurídica de los contribuyentes, y reducido el margen de arbitrariedad para las autoridades fiscales. •