

MATERIALIDAD DE OPERACIONES SE PUEDE COMPROBAR CON INDICIOS SIN IR MÁS ALLÁ DE LO OBJETIVO Y RAZONABLE DE ACUERDO A LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN



Comprobar la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, se ha vuelto en los últimos años en un verdadero problema para los contribuyentes, ya que esto debe efectuarse a satisfacción de la autoridad fiscal, lo cual no necesariamente coincide con lo que humana y razonablemente es posible, de tal forma que si el contribuyente no presenta la documentación e información que la autoridad exige, entonces es más que probable que ésta determine que la operación es inexistente al no haberse probado la realidad de la misma, bajo los parámetros de documentación e información que según la autoridad se debe reunir para la operación de que se trate.

Por ello son interesantes los recientes criterios emitidos por el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en relación a la materialidad de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, y en donde en sendas tesis aisladas concluye en lo siguiente:

- 1.- Que el estándar probatorio no debe ir más allá de lo objetivo y razonable en concordancia con la naturaleza de la operación verificada.
- 2.- Que no puede exigirse al contribuyente demostrar extremos imposibles o desmedidos.
- 3.- Que la exigencia de prueba deber ser acorde con las condiciones formales específicas del acto y atendiendo a las dificultades propias del hecho a probar en cada caso.
- 4.- Que la materialidad de las operaciones puede acreditarse a través de medios indirectos, si son idóneos y suficientes para evidenciarla racionalmente y en grado suficiente, aun cuando sólo tengan eficacia indiciaria.

Lo anterior porque en las disposiciones fiscales no existen reglas específicas para acreditar la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, por lo que entonces no se pueden exigir pruebas que no estén acorde con la naturaleza de la operación o que resulten desmedidas por no atender a parámetros de razonabilidad y objetividad de los medios de convicción exigidos. De esta manera, deben admitirse los elementos de convicción que puedan ser suficientes para evidenciar racionalmente la materialidad de la operación, aun cuando se trate de pruebas indirectas, porque **aunque de manera aislada sólo puedan constituir indicios, la correlación de todas las probanzas aportadas puede generar evidencia suficiente para acreditar la existencia de la operación cuestionada.**

En este orden de ideas, no se debe negar valor probatorio absoluto al comprobante fiscal que ampare la operación, sino que debe ser considerado un indicio de la realidad de la operación amparada, el cual correlacionado con los documentos que razonable y objetivamente genera la naturaleza de la operación, debe ser suficiente para acreditar la materialidad de la operación realizada por el contribuyente.

Tales tesis fueron publicadas el 20 de octubre de 2023 en el Semanario Judicial de la Federación y son del rubro y texto siguiente:

Registro digital: 2027497

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Undécima Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: I.18o.A.10 A (11a.)

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Tipo: Aislada

MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. EL ESTÁNDAR PROBATORIO PARA ACREDITARLA NO DEBE IR MÁS ALLÁ DE LO OBJETIVO Y RAZONABLE EN RELACIÓN CON LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN VERIFICADA.

Hechos: Una persona impugnó en el juicio de nulidad la resolución de la autoridad fiscal donde determinó que no acreditó la materialidad de las operaciones realizadas con su proveedor. La Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa reconoció la validez del acto impugnado al considerar que las constancias requeridas y las exhibidas no eran suficientes para ese efecto.

Criterio jurídico: Este Tribunal Colegiado de Circuito determina que cuando el contribuyente deba acreditar la materialidad de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, el estándar probatorio no debe ir más allá de lo objetivo y razonable en concordancia con la naturaleza de la operación verificada, sin que pueda válidamente exigirse al contribuyente demostrar extremos imposibles o desmedidos, en tanto que la exigencia de prueba deber ser acorde con las condiciones formales específicas del acto y atendiendo a las dificultades propias del hecho a probar en cada caso.

Justificación: El Código Fiscal de la Federación no establece reglas sobre la prueba de la materialidad de las operaciones sujetas a verificación, ni deriva alguna carga específica del supletorio Código Federal de Procedimientos Civiles; además, en el artículo 83 del último ordenamiento se reconoce el principio ontológico de la prueba, conforme al cual, lo ordinario se presume y lo extraordinario se acredita. Así, cuando la autoridad fiscal pone en duda la materialidad de las operaciones realizadas por el contribuyente, no puede exigir pruebas que no sean acordes con la naturaleza de la operación verificada o que resulten desmedidas por no atender a parámetros de razonabilidad y objetividad de los medios de convicción exigidos, según los bienes o servicios amparados en los comprobantes fiscales, pues esa carga probatoria no puede imponer extremos imposibles y deben admitirse los elementos de convicción que puedan ser suficientes para evidenciar racionalmente la materialidad de la operación puesta en entredicho, aun cuando se trate de pruebas indirectas, porque aunque de manera aislada sólo puedan constituir indicios, la correlación de todas las probanzas aportadas puede generar evidencia suficiente para acreditar la existencia de la operación cuestionada.

DÉCIMO OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 483/2022. 27 de marzo de 2023. Unanimidad de votos, con voto concurrente del Magistrado Manuel Camargo Serrano. Ponente: Armando Cruz Espinosa. Secretario: Luis Hernández Plata.

Amparo directo 686/2022. 11 de mayo de 2023. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cruz Espinosa. Secretaria: Maritssa Yesenia Ibarra Ortega.

Esta tesis se publicó el viernes 20 de octubre de 2023 a las 10:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Registro digital: 2027498

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Undécima Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: I.18o.A.11 A (11a.)

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Tipo: Aislada

MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. SEGÚN LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN Y LAS PRUEBAS DISPONIBLES, SE PUEDE TENER POR ACREDITADA CON INDICIOS, CUANDO SEAN SUFICIENTES PARA EVIDENCIARLA.

Hechos: Una persona impugnó en el juicio de nulidad la resolución de la autoridad fiscal donde declaró no acreditada la materialidad de las operaciones realizadas con su proveedor. La Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa reconoció su validez porque consideró que los comprobantes fiscales, estados de cuenta bancarios, impresiones de verificación de comprobantes fiscales, pólizas contables, declaraciones informativas de operaciones con terceros, entre otros, no eran suficientes para demostrar esa materialidad, al tratarse de indicios.

Criterio jurídico: Este Tribunal Colegiado de Circuito determina que la materialidad de las operaciones puede acreditarse a través de medios indirectos, si son idóneos y suficientes para evidenciarla racionalmente y en grado suficiente, aun cuando sólo tengan eficacia indiciaria.

Justificación: Al no existir una exigencia legal específica para acreditar la materialidad de las operaciones objeto de verificación, es factible demostrarla con un conjunto de pruebas indirectas si de su concatenación se genera la convicción de la prestación del servicio o bien adquirido; por eso, si los Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI) son aptos para documentar la operación en ellos detallada, y teniendo en cuenta que los contribuyentes realizan las operaciones comerciales como habitualmente se permiten en el mercado, entonces los documentos privados que en la práctica se emiten para respaldarlas deben ser considerados, así sea como indicios, pues esa circunstancia no autoriza a negarles todo valor demostrativo, menos si la ley civil, mercantil o fiscal no les impone una determinada formalidad. Así, el órgano jurisdiccional puede tener por acreditada la materialidad de las operaciones realizadas por el contribuyente cuando los documentos aportados y donde se consignan los actos de comercio puedan de su correlación evidenciar de manera suficiente la realización de las operaciones cuestionadas.

DÉCIMO OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 483/2022. 27 de marzo de 2023. Unanimidad de votos, con voto concurrente del Magistrado Manuel Camargo Serrano. Ponente: Armando Cruz Espinosa. Secretario: Luis Hernández Plata.

Amparo directo 686/2022. 11 de mayo de 2023. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cruz Espinosa. Secretaria: Maritssa Yesenia Ibarra Ortega.

Esta tesis se publicó el viernes 20 de octubre de 2023 a las 10:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Aunque sólo se trate de tesis aisladas, es importante el criterio sostenido en ellas ya que podría ser el antecedente hacia resoluciones en un futuro en donde igualmente se reconozca el valor probatorio del comprobante fiscal por sí mismo, que los medios de prueba son distintos en cada caso ya que están en concordancia con la naturaleza de la operación de que se trate, y que por lo tanto, no puede exigirse al contribuyente demostrar extremos imposibles o desmedidos, como muchas veces ocurre actualmente.