



---

---

Agosto 2016 Comisión Fiscal

---

---

C.P.C. y M.I. Javier  
Pérez López  
Presidente Consejo  
Directivo

C.P.C. y M. I. Oliver  
Murillo y García  
Vicepresidente  
General

C.P.C. y M.I. Rubén  
Plascencia Arreola  
Vicepresidente de  
Calidad

C.P.C. y M. I. Felipe  
de Jesús Arias Rivas  
Vicepresidente de  
Asuntos Fiscales

**“Por una contaduría  
Pública con Excelencia  
y Nacionalista”**



[ccpudg@yahoo.com.m](mailto:ccpudg@yahoo.com.m)

---

---

**“INEXISTENCIA DE OPERACIONES  
AMPARADAS CON COMPROBANTES  
FISCALES. ¿ESTÁ EL SAT FACULTADO  
PARA DECLARARLA O PRESUMIRLA  
CON MOTIVO DE LOS INDICIOS QUE  
DESCUBRE DURANTE EL EJERCICIO DE  
SUS FACULTADES DE  
COMPROBACIÓN?”**

---

---

**ANTECEDENTES**

Las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria (SAT), durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, están implementando una metodología por la que, al calificar la situación fiscal de los contribuyentes, declaran y/o presumen la inexistencia de las operaciones que registran en su contabilidad como deducciones (ISR) o acreditamientos (IVA), evitando así que los comprobantes fiscales con los que éstas se amparan generen algún efecto fiscal en la cuantificación de los impuestos directos e indirectos sometidos a fiscalización.

Dicha metodología se identifica a partir de las siguientes notas distintivas:

(1).- La Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal del SAT le asigna – tácitamente- la calidad de “presunto **EDO**<sup>1</sup>” al contribuyente visitado con motivo de una serie de indicios que detecta durante el ejercicio de su facultad de comprobación y por los que advierte que quien le expidió diversas facturas carece de los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes fiscales, o bien, que no se encuentra localizable. Esos indicios los obtiene a través de compulsas y/o verificaciones oculares en el domicilio fiscal del proveedor de bienes y/o servicios, así como de una consulta de la situación fiscal de dicho proveedor en los expedientes y bases de datos que obran en poder del SAT (artículo 63 del Código Fiscal de la Federación).

(2).- Si como resultado de esas indagatorias la autoridad fiscal detecta que el proveedor encuadra con alguno de los patrones indicados en el punto anterior

---

<sup>1</sup> Empresa que Deduce Operaciones Simuladas.

es decir, carece de los insumos idóneos y suficientes para la realización de las operaciones a las que el contribuyente visitado les otorgó algún efecto fiscal, entonces detona la “**presunción de inexistencia de operaciones**” y, como consecuencia, al “presunto **EDO**” le traslada la carga probatoria para que, y a través de un cuestionario, compruebe la materialidad de las operaciones que registró en su contabilidad ya sea como deducciones o acreditamientos, es decir, que acredite la efectiva prestación del servicio o la adquisición de los bienes que amparó con los comprobantes fiscales que le expidió el “supuesto **EFO**”<sup>2</sup>.

(3).- Al proveedor de bienes y/o servicios se le asigna –tácitamente- el carácter “supuesto **EFO**” toda vez que, y hasta ese momento, sus datos aún no han sido publicados en la página del SAT, específicamente en el listado de notificación a contribuyentes con operaciones presuntamente inexistentes previsto en el artículo 69-B, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

(4).- Para justificar la “**presunción de inexistencia de operaciones**” en comento, la autoridad fiscal toma como soporte los artículos 86, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 32, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 28 del Código Fiscal de la Federación, y 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, por ser los que, a juicio del SAT, establecen la obligación del “presunto **EDO**” de integrar en su contabilidad la documentación comprobatoria con la que se permita identificar la efectiva realización y materialización de los bienes y/o servicios que adquirió y/o recibió del “supuesto **EFO**”.

(5).- Si a juicio del SAT, el “presunto **EDO**” no exhibe los elementos idóneos y suficientes que, *adminiculados* entre sí, enervan a la “**presunción de inexistencia**” que le fue impuesta, entonces la autoridad fiscal, en el oficio determinante del crédito fiscal, declara la “**simulación absoluta de las operaciones**” que registró en su contabilidad, de conformidad con los artículos 2180, 2181 y 2182 del Código Civil Federal, y rechaza las deducciones y/o acreditamientos que hubiese declarado por no cumplir con el requisito de “estricta indispensabilidad” previsto en los artículos 27, fracción I, o 105, fracción II, o 147, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.<sup>3</sup>

El presente boletín tiene por objeto analizar si la metodología antes mencionada es acorde al marco legal aplicable o, si por el contrario, en su ejercicio la autoridad fiscal está actuando de manera **arbitraria** al atribuirse facultades que aún no le han sido asignadas, y por las que utiliza las figuras jurídicas de “**inexistencia**” y “**simulación absoluta**” de los actos jurídicos para fines distintos para los que fueron creadas.

Deberá ser materia de otro boletín el análisis del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. En dicha investigación se deberá realizar una interpretación sobre los alcances de la “**presunción de inexistencia de operaciones**” que en dicho numeral se contiene a fin de identificar si con ésta sólo se merma el efecto tributario de los comprobantes fiscales que fueron materia de dicho procedimiento (derecho sancionador del acto) o, por el contrario, alcanza a todos los comprobantes fiscales que emitió y/o emita el **EFO** (derecho sancionador del autor).

---

<sup>2</sup> Empresa Facturadora de Operaciones Simuladas.

<sup>3</sup> En nuestro concepto, el “**test de indispensabilidad**” al que acude el SAT es incompatible con la declaración de simulación absoluta prevista en el Código Civil Federal, toda vez que ésta supone la plena ineficacia fiscal del negocio jurídico simulado, por lo que, y por sentido lógico, dicho acto jurídico no puede servir de parámetro para determinar si resultaba necesario para la generación de los ingresos o si favorecía a la realización de la actividad del contribuyente.

## MARCO JURÍDICO

Código Fiscal de la Federación (**CFF**).  
Código Civil Federal (**CCF**).  
Código Federal de Procedimientos Civiles (**CFPC**).  
Ley del Impuesto sobre la Renta (**LISR**).  
Ley del Impuesto al Valor Agregado (**LIVA**).  
Reglamento del Código Fiscal de la Federación (**RCFF**).

## DESARROLLO:

Para dar respuesta a la pregunta que se indica en el título de este boletín, consideramos necesario analizar los dos aspectos jurídicos que edifican a la metodología que están implementando las unidades administrativas del SAT durante el ejercicio de sus facultades de comprobación:

(I). El contenido y alcance normativo de las figuras jurídicas denominadas como “***inexistencia***” y “***simulación absoluta***” de los actos jurídicos, con el objeto de conocer sus similitudes y diferencias a partir de las características normativas que el legislador federal les atribuyó en el **CCF** y en el **CFPC**; y

(II). La figura adjetiva denominada como “***presunción legal iuris tantum***”, reconocida en el **CFPC**, a fin de identificar sus características y el esquema operativo que previó el legislador federal para trasladar la carga probatoria a alguna de las partes involucradas en un conflicto.

### (I). INEXISTENCIA Y SIMULACIÓN ABSOLUTA DE ACTOS JURÍDICOS. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS.

Como se desprende de la metodología que se describió en la introducción de este boletín, las unidades administrativas del SAT asocian las figuras de “***inexistencia***” y de “***simulación absoluta***” de actos jurídicos como si se tratara de la misma institución jurídica, confundiendo así las características normativas que las integran con el objeto de lograr un solo resultado, a saber: el declarar la plena ineficacia fiscal de las operaciones que el contribuyente registró en su contabilidad como deducciones y/o acreditamientos.

Ante ese escenario, consideramos conveniente realizar un análisis de ambas figuras jurídicas a fin de identificar sus similitudes y diferencias, ello nos permitirá clarificar si la autoridad fiscal las está implementando adecuadamente, es decir, si su actuar se ajusta al marco normativo en el que se encuentran insertas.

**1.a. Inexistencia de los actos jurídicos.** Es una figura jurídica cuya función es determinar la plena ineficacia del acto jurídico por carecer de alguno de los ***elementos esenciales*** que le impone una norma. Se sitúa en el libro IV “**DE LAS OBLIGACIONES**”, Título VI “**De la inexistencia y de la nulidad**”, artículo 2224 del **CCF**, y en él se prevé que la inexistencia del acto jurídico presupone la falta o ausencia de los elementos esenciales u orgánicos indispensables para que dicho acto esté dotado de vida jurídica.<sup>4</sup> De acuerdo con el artículo 1794 del **CCF**, tales elementos esenciales son de dos tipos:<sup>5</sup> subjetivos o psicológicos (el consentimiento) y materiales (el objeto materia del contrato).<sup>6</sup>

Las características de esta figura son (Diccionario Jurídico Mexicano, 1991, p. 1702):

---

<sup>4</sup> Si el acto jurídico carece de algunos de sus ***elementos formales***, esto es, la falta de capacidad del contratante, existe algún vicio de la voluntad, el objeto, fin o hecho resulta ilícito, o no se celebra con la formalidad exigida por la ley, entonces estará afecto de nulidad, ya sea absoluta o relativa, en los términos del artículo 2225 del **CCF**.

<sup>5</sup> La doctrina ha aumentado a la “***solemnidad***” como una forma específica sin la cual el acto no surge en el mundo jurídico.

<sup>6</sup> Un ejemplo sería un contrato de compraventa en la que las partes no han dado su consentimiento, sin cosa vendida o sin precio.

1. El acto afectado por ella no produce efecto legal alguno, por lo que cualquiera de las contraprestaciones que se hubiesen dado las partes deberán de restituirse;
2. No puede convalidarse, es decir, no es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción;
3. Sólo puede ser invocada por los interesados, esto es, por aquéllos que cuenten con interés jurídico (Octavo Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito, 2007<sup>7</sup>); y
4. Necesita declararse judicialmente.<sup>8</sup>

**1.b. Simulación de actos jurídicos.** Es una figura jurídica cuya función es determinar la ineficacia del acto jurídico cuando se comprueba que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas, con el propósito de engañar a terceros. Se ubica en el libro IV “**DE LAS OBLIGACIONES**”, Título IV “**Efecto de las obligaciones**”, inciso “II. **Efecto de las obligaciones con relación a terceros**”, Capítulo II “**De la simulación de los actos jurídicos**”, artículos 2180 a 2184 del **CCF**, de los que se advierte que en la construcción de esta institución jurídica el Legislador Federal acudió a los siguientes elementos:

(1) *Una declaración de voluntad ficticia o disconforme con la intención efectiva de los sujetos.* Se suscita una declaración de voluntad carente de realidad, que puede recubrir una diversa voluntad efectiva, o que puede ser, en verdad, enteramente vacía. Esta alternativa da lugar a dos especies de simulación (artículo 2181 del **CCF**):

1.a. Absoluta. Cuando el acto simulado nada tiene de real.

1.b. Relativa. Al acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.<sup>9</sup>

(2) *Concertada por acuerdo entre las partes.* El acuerdo de voluntades no recae sobre la celebración de un negocio real, sino sobre un hecho extrajurídico, saber: su no celebración. Coludidas las partes emiten unas declaraciones de voluntad cuyo contenido volitivo no es el que verdaderamente desean, y privadamente confiesan en un contra-documento, ser otra su voluntad *negocial* (simulación relativa) o que no han convenido en realidad negocio alguno (simulación absoluta).

(3) *Lo que anima a los autores a realizarlo es el engañar a terceros.* El acto simulado tiende a constituir una apariencia engañosa cuyo propósito es generarle un perjuicio a terceros.

Bajo esas premisas, y de acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano (1991, p. 2919), el negocio es absolutamente simulado cuando sólo existe en apariencia y carece por completo de un contenido serio y real. Las partes no quieren el acto ni otro alguno, tan sólo pretenden crear la ilusión exterior de que lo han celebrado. El negocio se limita a crear una forma vacía destinada a engañar a los demás, es un “negocio ilusorio o vacío”.

Las características principales de la “**simulación absoluta**” son:

1. El acto afectado por ella no produce efecto legal alguno (2182 del **CCF**), por lo que cualquiera de las contraprestaciones que se hubiesen dado las partes deberán de restituirse (2184 del **CCF**);
2. Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados, o el Ministerio Público cuando se cometieron en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública (2183 del **CCF**); y
3. Necesita declararse judicialmente (202, segundo párrafo, del **CFPC**).

---

<sup>7</sup> Tesis asilada bajo el rubro “**CESIÓN DE DERECHOS. NULIDAD DE LA. EL DEUDOR CARECE DE INTERÉS PARA RECLAMARLA**”. México: <http://sjf.scjn.gob.mx/>

<sup>8</sup> Esa afirmación toma como soporte el criterio 2a. CLXIII/2008 emitido por la H. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de enero de 2009, bajo el rubro: “**INEXISTENCIA Y NULIDAD DE LOS ACTOS JURÍDICOS. DEBEN DETERMINARSE JURISDICCIONALMENTE**”.

<sup>9</sup> Un ejemplo de este tipo de simulación la ubicamos en el artículo 177, párrafos 19 a 23, de la **LISR**.

### 1.c. Similitudes y diferencias entre ambas figuras jurídicas.

Una vez que descubrimos el contenido y alcance normativo de las figuras jurídicas en análisis, estamos entonces en condiciones de revelar qué aspectos normativos las enlazan y cuáles otros las distinguen, de la forma siguiente:

#### Similitudes:

1. Ambas tienen por función el determinar la ineficacia de los actos jurídicos;
2. El acto jurídico afectado por ellas no produce efecto legal alguno, por lo que cualquiera de las contraprestaciones que se hubiesen dado las partes deberán ser restituidas; y
3. Ambas deben ser declaradas o determinadas jurisdiccionalmente.

#### Diferencias:

1. Mientras que la **inexistencia** se detona por la ausencia o falta de consentimiento o de objeto que puede ser materia del acto jurídico; la **simulación absoluta** emana de un vicio en la voluntad, es decir, de una voluntad ficticia o disconforme con la intención efectiva de las partes cuyo principal propósito es engañar a terceros; y
2. Mientras que la **inexistencia** prevé, como condición indispensable, que sólo puede ser invocada por aquél que sea titular de un derecho público subjetivo afectado por el acto jurídico irregular (interés jurídico); la **simulación absoluta** puede ser pedida, a través de la acción respectiva, por cualquier tercero perjudicado o, incluso, por el Ministerio Público cuando se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.<sup>10</sup>

**1.d.- Conclusión.** La autoridad fiscal carece de facultades para declarar la inexistencia y/o simulación absoluta de las operaciones que los contribuyentes registran en su contabilidad como deducciones o acreditamientos.

Una vez que identificamos el contenido jurídico de ambas figuras, y logramos esclarecer cada una de sus características normativas, estamos en condiciones de afirmar que la metodología que implementan las unidades administrativas del SAT para calificar la situación fiscal de los contribuyentes es contraria a los postulados que emergen de “**la teoría de la ineficacia de los actos jurídicos**” antes analizada, por lo siguiente:

(I). En lo que se refiere a la “**inexistencia de actos jurídicos**”, la autoridad fiscal está impedida en invocarla por tres razones:

- Los indicios que detecta durante el ejercicio de su facultad de comprobación no tienen por objeto el comprobar la ausencia de alguno de los elementos esenciales de las operaciones que están siendo sometidas a fiscalización, como pudiera ser la ausencia o falta de consentimiento por parte del proveedor de bienes y/o servicios de celebrar el acto jurídico con el contribuyente visitado. Por el contrario, todos los elementos que obtiene a través de las compulsas, verificaciones oculares o consultas en sus bases de datos, sólo sirven para probar que el “supuesto **EFO**” carece de los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que concertó con el “presunto **EDO**”, o bien, que al momento de la fiscalización no se encuentra localizable;<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Esta aseveración se confirma con la simple ubicación de ambas figuras jurídicas dentro del **CCF**. De acuerdo con el ordenamiento legal en cita, las únicas acciones que pueden pedir los **TERCEROS PERJUDICADOS** (NO LOS INTERESADOS) son las previstas en libro IV “**DE LAS OBLIGACIONES**”, Título IV “**Efecto de las obligaciones**”, inciso “II. **Efecto de las obligaciones con relación a terceros**”, y consisten en: (a) cuando el acto se celebre en fraude de acreedores (artículos 2163 a 2179 del CCF); y (b) la simulación de actos jurídicos (numerales 2180 a 2184 del CCF). Ello excluye que dichos TERCEROS puedan invocar la “inexistencia” del acto jurídico, por ser un instrumento normativo que sólo está al alcance de aquellos con interés jurídico.

<sup>11</sup> Tomamos como soporte el criterio 1ª.XLVII/2009, emitida por la H. Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el rubro: “**CAUSACIONES DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE**”.

- El SAT carece de la calidad de “**interesado**”, toda vez que, aún y cuando el artículo 42 del **CFF** lo faculta para comprobar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, ello no supone que sea titular de algún derecho subjetivo que lo legitime para invocar la figura normativa prevista en el artículo 2224 del **CCF**; y

- La única autoridad competente para resolver sobre la inexistencia de las operaciones que el “presunto **EDO**” registró en su contabilidad como deducciones y/o acreditamientos es aquella que cuenta con facultades materialmente jurisdiccionales (un tribunal).

(II). En lo que respecta a la “**simulación absoluta de actos jurídicos**”, la autoridad fiscal, a su vez, está impedida en implementarla por dos razones:

- Le corresponde al Ministerio Público ejercer la acción de simulación respectiva tomado como soporte los indicios que la autoridad fiscal detecte durante el ejercicio de su facultad de comprobación y por los que se desprenda un probable perjuicio a la Hacienda Pública con motivo del presunto “tráfico de comprobantes fiscales”;<sup>12</sup> y

- Por consiguiente, la única autoridad competente para resolver sobre la simulación absoluta de las operaciones que el “presunto **EDO**” registró en su contabilidad como deducciones y/o acreditamientos es aquella que cuenta con facultades materialmente jurisdiccionales (un tribunal).

Por tanto, podemos concluir que la metodología en análisis invita a la *arbitrariedad* de las unidades administrativas del SAT, pues les permite el uso de diversas figuras jurídicas que, y de acuerdo con el derecho común, no están a su alcance, generando con ello un rompimiento frontal con el principio elemental de legalidad.<sup>13</sup>

## **(II). PRESUNCIÓN LEGAL IURIS TANTUM. ESQUEMA OPERATIVO.**

La “**presunción**” es un medio de prueba reconocido en el Libro Primero “**Disposiciones Generales**”, Título Cuarto “**Prueba**”, Capítulo VIII “**de las presunciones**”, artículos 190 a 196 del **CFPC**, y se definen como la *consecuencia que la ley* o las partes deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido. Esta alternativa da lugar a dos especies de presunción (artículos 190 **CFPC**):

(1).- Legal: Cuando la ley la establece expresamente, es decir, la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley (reserva de ley); y

(2).- Humana: Cuando de un hecho debidamente comprobado, las partes deducen otro que es consecuencia ordinaria de aquél.

En el caso de la **presunción legal**, para su operatividad es necesario que se cumplan las siguientes condiciones normativas:

1. Debe estar establecida expresamente en ley (190, fracción I, del **CFPC**);

2. El que tiene a su favor una presunción legal, sólo está obligado a probar los supuestos en que se funda la misma (192 del **CFPC**);

3. Se divide en: presunciones absolutas (*iuris et de iure*) y presunciones relativas (*iuris tantum*), las primeras no admiten prueba en contrario, y las segundas sí (191 de **CFPC**); y

---

<sup>12</sup> Esta afirmación toma como soporte el criterio **I.8º.C.29.C (10ª)**, emitido por el Octavo Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito, bajo el rubro: “**SIMULACIÓN, CARGA DE LA PRUEBA DE LA. CORRESPONDE A QUIEN LA ALEGA**”.

<sup>13</sup> Queremos indicar que esta conclusión no la comparte el Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Sexto Circuito quien, mediante tesis aislada **VI.3º.A.358 A (9ª.)**, determinó: “**FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES**”.

4. En el supuesto de las **presunciones legales iuris tantum**, opera la inversión de la carga de la prueba (193 y 194 del **CFPC**).

Ahora bien, retomando la metodología que implementan las unidades administrativas del SAT para calificar la situación fiscal de los contribuyentes, advertimos que:

- (1).- La autoridad fiscal **presume** la inexistencia de las operaciones que el “presunto **EDO**” registró en su contabilidad como deducciones y acreditamientos;
- (2).- Esa presunción la soporta de una serie de indicios que detecta durante el ejercicio de su facultad de comprobación, y con los que advierte (como hechos ciertos) que el “supuesto **EFO**” carece de los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan sus comprobantes fiscales, o bien, que no se encuentra localizable;
- (3).- Que, y con motivo de esa presunción, al “presunto **EDO**” se le invierte la carga de la prueba, por lo que le corresponde demostrar la materialidad de las operaciones; y
- (4).- En caso de que el “presunto **EDO**” no exhiba el material probatorio que, adminiculado entre sí, enerve la presunción en comento, entonces no producirán efecto fiscal alguno las operaciones que registró en su contabilidad como deducción o acreditamiento.

Por tanto, podemos asegurar que dicha metodología toma como soporte fundamental al medio de prueba denominado como “**presunción legal iuris tantum**” toda vez que:

- (1).- La presunción la está ejerciendo una autoridad administrativa, y no alguna parte en un juicio, lo que excluye inmediatamente a la denominada “presunción humana”;
- (2).- El hecho que se desconoce es si las operaciones que registró el “presunto **EDO**” efectivamente se realizaron o existieron, por lo que a las unidades administrativas del SAT les corresponde probar el o los supuestos en que funda el contenido de su presunción, en este caso, que el “supuesto **EFO**” carece de los insumos suficientes e idóneos para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan sus comprobantes fiscales;
- (3).- La consecuencia que se deduce a partir de que el “supuesto **EFO**” no está localizado, o porque no cuenta con los activos, el personal, la infraestructura o la capacidad material para realizar las operaciones que ampara con sus facturas, es que dichos comprobantes fiscales no produzcan efecto fiscal alguno en la situación fiscal del “presunto **EDO**”; y
- (4).- Esa presunción permite que el “presunto **EDO**” prueba en contrario, en este caso que compruebe la materialidad de las operaciones.

Bajo esas premisas, procedemos entonces a analizar si dicho modelo de fiscalización se ajusta a las características operacionales que el legislador federal previó para la implementación de las denominadas “**presunciones legales iuris tantum**”, para lo cual debemos recordar que las unidades administrativas del SAT justifican su presunción en los artículos: 86, fracción I, de la **LISR**; 32, fracción I, de la **LIVA**; 28 del **CFF**; y 33 del **RCFF**; de los que se advierte que mientras que los dos primeros (86 **LISR** y 32 **LIVA**) únicamente imponen la obligación a ciertos contribuyentes de llevar su contabilidad de conformidad con el **CFF** y su Reglamento; el resto dispone, entre otras cosas, lo siguiente:

- 28, fracción I, del **CFF**: Los elementos que integran a la contabilidad, de los que destacamos la relativa a la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, e incluso con la que se acrediten los ingresos y las deducciones, y las que obliguen otras leyes;
- 28, fracción II a IV, del **CFF**: Los requisitos que deben cumplir los registros o asientos contables; el que se llevarán por medios electrónicos; además de que la información contable se ingresará mensualmente a través de la página del SAT; y
- 33 del **RCFF**: Los documentos que integran la contabilidad, así como las características que deben cumplir los registros y asientos contables.

Es decir, en ninguno de esos preceptos se establece **expresamente** la “**presunción de inexistencia**” a la que acuden las unidades administrativas del SAT, lo que, a su vez, supone que:

- (1).- En dichas normas no se establecen cuál o cuáles supuestos deben acreditar las citadas unidades administrativas para fundar el contenido de su presunción, tal como lo indica el artículo 192 del **CFPC**;
- (2).- Tampoco se indica cuál es la consecuencia que la ley deduce o determina de esos supuestos, tal como lo indican los artículos 190, fracción I, y 191 del **CFPC**; y
- (3).- Por consiguiente, no se precisa cómo y con qué alcance se invierte la carga de la prueba al contribuyente afectado por dicha presunción, como lo disponen los numerales 193 y 194 del **CFPC**.

De lo que se concluye que la “**presunción**” en análisis no acata con la condición normativa fundamental que previó el legislador federal para su operatividad, como es el que **esté expresamente en ley**. De ahí que, nuevamente, podemos asegurar que la metodología que implementan las unidades administrativas del SAT invita a la **arbitrariedad**, ya que les faculta para realizar ejercicios presuntivos sin base legal, lo que implica que quede a su libre disposición el definir el contenido y alcance normativo de la supuesta presunción, es decir, que sea el SAT quien decida:

- (a) *Cuáles supuestos debe probar para tener por fundada su presunción.* En este caso, al SAT le podrá ser suficiente una simple consulta sobre la situación fiscal del “supuesto **EFO**” para tener por justificada la sospecha legal que afecta al “presunto **EDO**”;
- (b) *Qué consecuencia se deduce de la misma.* Conforme al modelo, el efecto de la presunción es la “**inexistencia**” de operaciones, como también podría haber sido la “**simulación absoluta**” de las mismas, o cualquier otra. Como se analizó con anterioridad, a la autoridad fiscal le es indiferente; y
- (c) *Cuál material probatorio es idóneo y suficiente para que el “presunto **EDO**” pueda desvirtuarla.* El modelo en análisis incentiva a la práctica de la denominada “**prueba diabólica**” por la que el SAT exige un número exorbitante de pruebas que obstaculiza el derecho del contribuyente para desvirtuar la presunción que se le impuso.

Es decir, la metodología se constituye en un cheque en blanco para la autoridad fiscal, pues es ella quien diseña, implementa y ejecuta los parámetros de su presunción, sin que existan bases normativas que la limiten.

Evidentemente, y como se comprobó con anterioridad, este modelo adolece de ilegalidad, pues no se compadece de las condiciones normativas que se prevén en el **CFPC** y por las que es al Legislador Federal a quien se le asigna, de forma exclusiva, la facultad de regular este tipo de medios de prueba (reserva de ley), y no a la autoridad administrativa.

## **CONCLUSIÓN**

Hemos presentado los argumentos y evidencias con los que se demuestra que la metodología en análisis invita a la arbitrariedad de las unidades administrativas del SAT toda vez que, y de acuerdo a la infraestructura normativa vigente, no existen las condiciones jurídicas idóneas para que éstas califiquen la situación fiscal de los contribuyentes declarando y/o presumiendo la inexistencia y/o simulación absoluta de las operaciones que registran en su contabilidad como deducciones o acreditamientos.

Con esto, no estamos sugiriendo que los contribuyentes que sean sometidos a alguna facultad de fiscalización opten por una posición contumaz en lo que se refiere a la entrega de la documentación soporte con la que se permita corroborar la existencia o realización de los actos jurídicos a los que le concedieron efecto fiscal, por el contrario, creemos que estos resultados únicamente favorecen a establecer ciertos límites a los requerimientos de información y documentación que realiza la autoridad fiscal durante el ejercicio de su facultad de comprobación, es decir, nuestro análisis sólo tienden a lograr un equilibrio por el que, evitando la arbitrariedad, se permita un desarrollo viable de la función de fiscalización que se le encomendó al SAT.



## **ACLARACIÓN**

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Instituto Mexicano de Investigaciones Jurídicas (1991) *Diccionario Jurídico Mexicano*. México: Editorial Porrúa, S.A, y Universidad Nacional Autónoma de México.

## **ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:**

<b>PRESIDENTE:</b>	C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
<b>VICEPRESIDENTE:</b>	C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
<b>SECRETARIO:</b>	C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
	C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
	C.P.C. Y M.I. OLIVER MURILLO Y GARCÍA
	C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
	C.P.C. MA. DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
	L.D., M.I., M.F., M.D.C.C. y D.F. JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
	L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO
	C.P.C. Y ABOGADO JUAN VILLASEÑOR GUDIÑO.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>