



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración

Maestría en Impuestos

La Materialidad En Las Facultades De Comprobación De La Autoridad Fiscal Y
Sus Alcances Jurídicos.

Tesis

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Impuestos

Presenta:

Cindy Elizabeth Mares Ortiz

Dirigido por:

Mtro. Héctor Alberto Gutiérrez Vázquez

Centro Universitario, Querétaro, Qro.

mes de junio 2025

México

La presente obra está bajo la licencia:
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>



CC BY-NC-ND 4.0 DEED

Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional

Usted es libre de:

Compartir — copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato

La licenciante no puede revocar estas libertades en tanto usted siga los términos de la licencia

Bajo los siguientes términos:



Atribución — Usted debe dar [crédito de manera adecuada](#), brindar un enlace a la licencia, e [indicar si se han realizado cambios](#). Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que usted o su uso tienen el apoyo de la licenciante.



NoComercial — Usted no puede hacer uso del material con [propósitos comerciales](#).



SinDerivadas — Si [remezcla, transforma o crea a partir](#) del material, no podrá distribuir el material modificado.

No hay restricciones adicionales — No puede aplicar términos legales ni [medidas tecnológicas](#) que restrinjan legalmente a otras a hacer cualquier uso permitido por la licencia.

Avisos:

No tiene que cumplir con la licencia para elementos del material en el dominio público o cuando su uso esté permitido por una [excepción o limitación](#) aplicable.

No se dan garantías. La licencia podría no darle todos los permisos que necesita para el uso que tenga previsto. Por ejemplo, otros derechos como [publicidad, privacidad, o derechos morales](#) pueden limitar la forma en que utilice el material.



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos.

La Materialidad En Las Facultades De Comprobación
De La Autoridad Fiscal Y Sus Alcances Jurídicos.

Tesis

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de

Maestro en Impuestos

Presenta:

Cindy Elizabeth Mares Ortiz

Dirigido por:

Mtro. Héctor Alberto Gutiérrez Vázquez

Presidente: Mtro. Héctor Alberto Gutiérrez Vázquez

Secretario: Mtro. Tomás Cisneros Medina

Vocal: Dr. Carlos Olguín González

Suplente 1: Mtro. Juan Alberto Ríos Bautista

Suplente 2: Armando Guevara Andraca

Centro Universitario, Querétaro, Qro.
Junio 2025
México

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo delimitar el término de materialidad dentro de las Facultades de las Autoridades Fiscales. A la fecha no existe un concepto dentro del marco legal mexicano de su significado o la manera en la que se tendrá por suficiente idóneamente acreditada en caso de cuestionamiento por parte de la Autoridad. El cuestionamiento de la materialidad cada día se encuentra más presente en la práctica por parte de las Autoridades Fiscales. Actualmente los contribuyentes pueden ser cuestionados para el acreditamiento de operaciones o la realización de actividades contenidos en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) así como la procedencia de deducciones o devoluciones. Los criterios emitidos por nuestros máximos Tribunales y Juzgados han sido resultado de que los contribuyentes han tenido que acceder a órganos jurisdiccionales a fin de dirimir controversias. Derivado de la complejidad y diversidad de actividades de los contribuyentes se necesita un conocimiento especializado preventivo que dote de certeza jurídica a la materialidad de las operaciones. El presente trabajo pretende ahondar en los criterios existentes a la fecha a fin de contrastar la posición actual de los contribuyentes respecto a un cuestionamiento de la autoridad en las facultades de comprobación. El análisis versará sobre la bibliografía especializada existente en el tema, así como los criterios actuales publicados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).

(Palabras clave: Autoridad, Comprobación, Ley, Materialidad, Prueba)

ABSTRACT

The purpose of this research is to delineate the concept of “materiality” within the scope of the faculties exercised by the Tax Authorities. To date, the Mexican legal framework does not provide a clear definition of materiality means. nor does it establish the manner in which it may be deemed sufficiently and appropriately proven in the event of a challenge by the Authority. The scrutiny of materiality has become increasingly prevalent in the practice of the Tax Authorities. Currently, taxpayers may be required to substantiate the existence of transactions or the performance of activities reflected in Digital Tax Receipts via Internet (CFDI), as well as to justify the validity of deductions or refund claims. The judicial criteria issued by the nation's highest courts and tribunals have emerged from taxpayers' recourse to judicial bodies in order to resolve controversies. Given the complexity and diversity of taxpayers' activities, there is a growing need for specialized preventive knowledge capable of providing legal certainty regarding the materiality of operations. This study seeks to undertake an in-depth analysis of the existing legal criteria, with the aim of contrasting the current position of taxpayers in relation to challenges raised by the Authority during the exercise of its verification faculties. The analysis will be based on the existing literature on the subject, as well as the current criteria published by the Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), and the Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).

(Keywords: Authority, Verification, Evidence, Law, Materiality)

DEDICATORIAS

A mi Mamá, por su apoyo incondicional en cada paso en mi vida, por enseñarme con su vida, el mérito de la constancia y disciplina.

A mi Papá, porque con su ejemplo, me enseñó el amor a la lectura, al aprendizaje y al crecimiento constante.

A mis hermanos, porque sus éxitos y amor a lo que hacen, me motivan cada día.

A Juan Pablo, mi amado esposo, por ser mi pilar y siempre caminar conmigo.

AGRADECIMIENTOS

Agradecimiento eterno a mi alma mater la Universidad Autónoma de Querétaro.

A mis catedráticos en la Maestría en Impuestos en la División de Estudios de Posgrado e Investigación, de la Facultad de Contaduría y Administración, por su enseñanza e inspiración a la continua preparación.

A mi estimado Maestro Héctor Alberto Gutiérrez Vázquez, por guiarme con el ejemplo y su consejo para la elaboración del presente trabajo de investigación, y motivarme con sus cátedras a ser una profesionista crítica, multidisciplinaria y en constante actualización, por siempre mi agradecimiento.

Gracias a mis sinodales por la atención al presente trabajo, y a la Campaña ¡Titúlate Ya! 2025 de la Facultad de Contaduría y Administración por otorgar la oportunidad de obtener el Título de Maestra en Impuestos.

ÍNDICE

RESUMEN.....	iii
ABSTRACT.....	iv
DEDICATORIAS.....	v
AGRADECIMIENTOS.....	vi
ÍNDICE.....	vii
1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1. Planteamiento del Problema.....	3
1.2 Justificación de la Investigación.....	5
1.3 Pregunta de investigación.....	5
1.4 Objetivo.....	5
1.5 Hipótesis.....	5
2. ANTECEDENTES.....	7
2.1. Propuesta de reforma al Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación año 2005, la implementación del principio “ <i>Preeminencia Fondo Sobre Forma</i> ” en la legislación mexicana.....	7
2.2 México y el Plan BEPS (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>).....	11
2.3 Adición del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación en la legislación mexicana y su situación actual.....	13
2.4 Cuadro Comparativo de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales de 1982 a 2025.....	17
2.5 Artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), facultad de fiscalización que no se considera facultad de comprobación.....	34
2.6 Artículo 42-B del Código Fiscal de la Federación, la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales dentro de las facultades de comprobación.....	36

2.7 Entrada en vigor del artículo 5- A del Código Fiscal de la Federación, razón de negocios y su papel en la fiscalización.....	37
2.8 Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, la obligación de llevar contabilidad y alcances del concepto.....	40
2.9 Artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, norma reglamentaria del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.....	42
2.10 Ámbito civil y su aplicación en materia fiscal.....	45
2.11 Código de Comercio, y la obligación de llevar contabilidad.....	46
2.12 Consideraciones finales a los antecedentes normativos aplicables en la legislación mexicana respecto a las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales y la <i>materialidad</i>	48
3. LA MATERIALIDAD EN EL DERECHO INTERNACIONAL.	
3.1 Principio de Calificación en la Legislación Española.....	49
3.2 La materialidad de las operaciones en el sistema tributario colombiano.....	53
4. CONCEPTUALIZACIÓN DE LA MATERIALIDAD DENTRO DEL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO ACTUAL.....	
4.1 La ausencia de definición legal de la materialidad y su construcción jurisprudencial.....	57
4.2. Críticas doctrinales al uso y aplicación del concepto de materialidad en México.....	61
4.3. La exigencia de “ <i>fecha cierta</i> ” en los documentos privados y su relevancia en la acreditación de la materialidad.....	68
4.4 Los principios de “ <i>sustancia sobre forma</i> ” y “ <i>razón de negocios</i> ” en la valoración probatoria de la materialidad.....	71

5. DERECHOS FUNDAMENTALES RELACIONADOS CON EL CUESTIONAMIENTO DE MATERIALIDAD EN LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES Y SUS ALCANCES JURÍDICOS.....	75
5.1. Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria.....	75
5.2 El principio de buena fe en la actuación de las autoridades fiscales.....	78
5.3 El principio de confianza legítima como límite en el ámbito fiscal.....	80
6. RESULTADOS.....	83
6.1. Consideraciones a la propuesta ofrecida.....	85
7. CONCLUSIONES.....	86
8. REFERENCIAS.....	88

INTRODUCCIÓN

El sistema tributario mexicano se encuentra en un proceso de constante evolución, no sólo en su estructura normativa, sino también en la manera en que las Autoridades Fiscales ejercen sus facultades de comprobación. En este contexto, el concepto de *materialidad de las operaciones*, el cual si bien no se encuentra definido de manera expresa en la legislación mexicana, ha sido objeto de una aplicación extensiva por parte de las Autoridades Fiscales, particularmente a partir de la incorporación del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación en 2014.

Dicho concepto ha sido utilizado como criterio sustantivo para determinar la existencia o inexistencia de operaciones amparadas en Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), situación que ha generado un amplio debate jurídico respecto a su contenido, sus límites y su conformidad con el marco legal. La falta de una definición legal clara ha derivado en incertidumbre jurídica para los contribuyentes, quienes se ven en la necesidad de acreditar, en algunos casos, con elementos adicionales que no siempre se encuentran previstos en la ley, y que son exigidos bajo criterios presuntivos, discrecionales o incluso retroactivos.

En este contexto, la presente investigación tiene por objetivo analizar el tratamiento jurídico del concepto *materialidad* en las facultades de comprobación, desde una perspectiva legal, doctrinal y comparada. Se estudia la evolución normativa desde el año 2014 a la fecha, así como los principios jurídicos que deben orientar la actuación de las Autoridades Fiscales, particularmente la seguridad jurídica, así como la buena fe y la confianza legítima. Se analizan precedentes jurisprudenciales y de derecho comparado, con especial atención a las prácticas normativas en países como España y Colombia, países que si bien tampoco definen tal concepto, dentro de su legislación prevén parámetros de las facultades de las Autoridades tributarias respecto a la verificación de la existencia real de las operaciones amparadas en su contabilidad, asimismo, se analizan posturas de

diferentes especialistas en el tema como lo son Magistrados que integran el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, así como académicos estudiosos del tema como Arturo Pueblita Fernández y Carlos Orozco-Felgueres Loya.

En este sentido, se propone una reforma normativa que permita incorporar de manera expresa el concepto de *materialidad* al orden jurídico mexicano, a fin de otorgar seguridad jurídica tanto a los contribuyentes, así como a las Autoridades Fiscales en sus actuaciones. Esta propuesta busca equilibrar las facultades de fiscalización del Estado con tutela efectiva de los derechos del contribuyente, promoviendo un sistema fiscal más transparente, equitativo y conforme con los principios de un Estado de Derecho.

Finalmente, agradezco al programa ¡*Titúlate Ya!*, de la Facultad de Contaduría y Administración, por la oportunidad de presentar esta investigación, siendo un tema de gran interés para la suscrita, por su importancia y trascendencia actual.

I.ANTECEDENTES

1.1. Planteamiento del Problema.

Actualmente, dentro del sistema jurídico mexicano encontramos un término que se ha convertido en una noción imprescindible para todo aquel que esté relacionado con el estudio o debido cumplimiento de las obligaciones fiscales: la materialidad.

No obstante que en primera instancia, en el ejercicio 2014 entró en vigor el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual dotó a las Autoridades Fiscales de la facultad para presumir la inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) cuando se detectará que un contribuyente estuviera emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material (DIPUTADOS, 2013), lo cierto es que, las Autoridades Fiscales han extendido el cuestionamiento de la materialidad más allá del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, las Autoridades Fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación actualmente, pueden válidamente cuestionar a un contribuyente sobre la realización material de las operaciones registradas en sus Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), situación que incluso ha sido soportada por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la jurisprudencia número 2a./J. 78/2019, obligatoria a partir del 7 de junio de 2019 que a rubro establece *“FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”*, en donde se

desprende que si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación, a presunción de la Autoridad Fiscal, no acredita la materialidad de las actividades u operaciones soportadas en su contabilidad y/o Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) válidamente se podrá declarar su no procedencia, en la práctica, es así, que durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades pueden requerir a los contribuyentes para que acrediten la materialidad de sus operaciones, sin necesidad de iniciar previamente el procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

No obstante, lo cierto es que no existe una definición legal del concepto materialidad, así como un procedimiento para poder acreditarla de manera fehaciente dentro de nuestra normatividad fiscal. Esta omisión, se considera no genera seguridad jurídica al contribuyente, pues en atención al contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal, este radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sus consecuencias. (Jurisprudencia 2a./J. 140/2017 (10a.), 2017)

Es así, que la falta de claridad en la legislación permite a las Autoridades Fiscales, cuestionar la materialidad en las Facultades de Comprobación bajo su propio criterio, bajo sus propios lineamientos, sin límite alguno, lo que puede derivar en la negativa de devoluciones, rechazo de deducciones, o la no procedencia de acreditamientos, sin que exista en Ley una definición de lo que implica satisfacer este requisito o de que se trata, por lo que se considera se contraviene el principio de seguridad jurídica, en atención a que el contribuyente debe de saber a qué atenerse a través de normas precisas y previsibles, que genere certeza sobre las consecuencias legales de sus actos.

En este sentido, resulta de gran relevancia establecer en la legislación fiscal una definición precisa de materialidad y sus alcances para su acreditación, con el fin de garantizar el principio de seguridad jurídica y proteger los derechos de los contribuyentes.

1.2.Justificación de la Investigación

La presente investigación busca analizar la necesidad de establecer en la legislación fiscal mexicana una definición de materialidad y los mecanismos adecuados para su acreditación, con el fin de garantizar el principio de seguridad jurídica y proteger los derechos de los contribuyentes, así como dotar de legalidad a las actuaciones de las Autoridades fiscales, dentro de sus facultades de comprobación; pues se considera que actualmente no se garantizan tales principios.

1.3 Pregunta de investigación

¿Cuáles son los elementos a observar para la acreditación de la materialidad en caso de cuestionamiento por parte de la Autoridad Fiscal en las Facultades de Comprobación? Actualmente, ¿Se cumple con el principio de seguridad jurídica en las Facultades de Comprobación de las Autoridades Fiscales cuando se requiere información a efecto de acreditar la materialidad?, si la autoridad es quién presume la existencia de operaciones por falta de materialidad ¿Hasta qué punto la autoridad puede decidir si las pruebas ofrecidas resultan suficientes?.

1.4 Objetivo

El objetivo de la presente investigación es analizar si actualmente se genera seguridad jurídica al contribuyente en el cuestionamiento de la materialidad dentro de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales, analizar los criterios emitidos a la fecha y la legislación actual, así como establecer una comparativa y propuesta en la legislación fiscal de la delimitación de la materialidad y sus alcances para su acreditación.

1.5 Hipótesis:

La ausencia de una definición legal precisa del concepto de materialidad en la legislación fiscal mexicana permite a las autoridades fiscales en las facultades de

comprobación cuestionar la materialidad únicamente con apoyo a su discrecionalidad, lo que vulnera el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.

La incorporación de una definición o delimitación legal del término materialidad en el Código Fiscal de la Federación fortalecería la seguridad jurídica de los contribuyentes, pues si bien el Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación prevé una remisión supletoria al derecho federal común para la interpretación de las normas, actualmente, esta no satisface, define o genera seguridad jurídica sobre la materialidad de las operaciones dentro de las facultades de Comprobación de las Autoridades Fiscales, asimismo el artículo 69 B del mismo ordenamiento si bien cita tal concepto, prevé un procedimiento diferenciado al de las facultades de comprobación, que actualmente se pretende asimilar al relativo a las facultades de comprobación.

2. ANTECEDENTES

2.1 Propuesta de reforma al Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación año 2005, la implementación del principio “*Preeminencia Fondo Sobre Forma*” en la legislación mexicana.

En el año de 2005, fue enviado al Congreso de la Unión una iniciativa de Propuesta de Reforma al Código Fiscal de la Federación, en donde se consideraba necesario la adopción del principio “Preeminencia del Fondo Sobre la Forma”, se establecía la necesidad de una reforma que estableciera reglas de independencia para el auditor que dictaminaba estados financieros para efectos fiscales, así como una reforma para delitos fiscales

Esta necesidad nacía de buscar que las disposiciones de derecho fiscal se aplicarán atendiendo fundamentalmente al fondo, con el propósito fundamental de evitar que los contribuyentes realizarán actos artificiales para eludir la aplicación de normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuyo resultado fuera reducir o disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal.

Asimismo, se precisaba en la exposición de motivos, que la ausencia del principio de preeminencia de fondo sobre forma en la legislación mexicana había impedido interpretar y aplicar debidamente la disposiciones para contrarrestar las malas prácticas, de igual manera se señalaba el reconocimiento de dicho principio en el ámbito internacional, siendo que con la existencia de tal principio se tendía a evitar que los contribuyentes tomarán ventajas indebidas.

Es importante precisar, que desde el año 2005, se manifestaba la necesidad de establecer reglas en la Legislación mexicana para interpretar actos que no tenían justificación económica diversa a la que producían los actos habituales, no obstante, se identificaban dirigidos a eludir normas y obligaciones tributarias.

Ahora bien, es importante mencionar que esta propuesta de reforma no aludía a los actos simulados, siendo que en la misma exposición de motivos, se hacía una diferenciación relativa a que, los actos simulados se consideraban como un delito equiparable a la defraudación, a la realización de actos o contratos simulados en donde se buscaba obtener un beneficio indebido con perjuicio al fisco federal, premisa que posteriormente vimos reflejada con la entrada en vigor del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el año 2014.

No obstante, esta propuesta de reforma para el ejercicio 2005, meramente buscaba la implementación del principio, esto, a través de la adición del mismo, al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, el cual a la fecha sigue conteniendo reglas de interpretación, la intención era establecer que cuando se realizarán actos que, en lo individual o en su conjunto, fueran artificiales o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

La propuesta planteaba que para evitar que la regla fuera interpretada en forma distinta por diferentes autoridades fiscales, se proponía establecer un mecanismo que centralizará su aplicación, mediante un comité consultivo conformado por expertos, respetando la garantía de audiencia, con un estudio del asunto en particular, dicho comité, también se proponía que los particulares pudieran presentar consultas sobre la aplicación de dichas disposiciones en casos reales y concretos, aunado a la divulgación de tales consultas para las personas interesadas.

En materia del ejercicio de las facultades de comprobación por autoridades fiscales, se explicaba que cuando se considerará que en dichas facultades se ubicará actos para la aplicación de tales las disposiciones, la autoridad revisora debía plantear el asunto también al comité consultivo.

Es así, que la propuesta de adición al artículo 5to. del Código Fiscal de la Federación, se ofrecía de la manera siguiente:

“Artículo 5o. [...] En la aplicación de las disposiciones fiscales deberá prevalecer la forma, salvo que este principio lleve a una interpretación extensiva contraria a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo. No se considerará que existe interpretación extensiva cuando la ley se aplique a hechos en los que se adopten formas jurídicas inadecuadas que únicamente tengan como efecto la eliminación o disminución de obligaciones fiscales, en cuyo caso, la obligación fiscal nacerá con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos. El contribuyente podrá demostrar que la forma jurídica adoptada fue elegida por motivos distintos a los meramente fiscales, en cuyo supuesto no se aplicará la consecuencia mencionada.

Entre otros casos, conforme al principio de preeminencia del fondo sobre la forma, no se privará de efectos fiscales a las operaciones que realicen los contribuyentes, siempre que las mismas estén debidamente registradas en su contabilidad, en su caso, el pago se haya realizado de conformidad con las disposiciones fiscales y en los comprobantes respectivos se contenga el monto de los impuestos que deban trasladarse, así como los datos que permitan identificar y localizar a su emisor. Lo dispuesto en este párrafo no libera a las personas que expidan el comprobante de las sanciones que correspondan por las infracciones a que haya lugar”.

No obstante, la propuesta no prosperó, ya que a consideración de la Comisión parlamentaria no resultaba conveniente incluir vocablos en la Ley, tales como “artificiales o impropios”, “idóneos o apropiados”, pues implicaban una alta subjetividad de parte del intérprete de la norma, aseverando que dichos actos varían en la medida en que cada persona lo interprete.

Asimismo, la misma Comisión Parlamentaria precisó que, resultaría paradójico que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, el cual versa en establecer

las bases de interpretación de normas fiscales, tuviera que ser objeto, a su vez, de una minuciosa interpretación, pues señaló que resultaba prácticamente imposible aplicar cada precepto si no se interpretase previamente y que la simple interpretación realizada por la autoridad fiscal no debía recharacterizar los efectos fiscales de un acto jurídicamente válido, puesto que el Poder Judicial era el que tenía la autoridad para invalidar los actos jurídicos.

Es así, que se consideró que la propuesta del Ejecutivo, creaba inseguridad jurídica puesto que, cualquier interpretación jurídica, que hagan los contribuyentes obligados por la norma, estaría en entredicho y sujeta a modificación cuando la autoridad fiscal decidiera de forma "subjetiva" que en un determinado caso debe prevalecer "el fondo sobre la forma", precisando la gravedad cuando la autoridad no ejerza sus facultades revisoras en el caso, pero en el caso de no haber caducado, las contribuciones efectivamente pagadas pudieran no ser las definitivas, dejando inconclusos los efectos de situaciones jurídicas ya consumadas, provocando una grave incertidumbre. (Diputados, 2006).

Resulta interesante apreciar, que ya desde el año 2005, se buscaba incorporar en el sistema fiscal mexicano de forma expresa el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, lo cual considero una apreciación acertada, situación que en cierto grado ha coincidido con el futuro de las facultades de las autoridades, pues desde el año 2005, ya se preveía atribuir efectos fiscales conforme a los actos idóneos o apropiados que reflejarán el resultado económico real, anticipando lo que en la actualidad se discute como parte del análisis de la sustancia económica y la acreditación de operaciones ante la autoridad fiscal.

Asimismo, ya se reconocía que el uso de conceptos jurídicos indeterminados puede generar inseguridad jurídica si no van acompañados de mecanismos de interpretación objetiva, proponiendo la creación de un comité consultivo especializado como garantía adicional frente a posibles excesos de la administración tributaria. Esta propuesta me resulta relevante como antecedente

para justificar la necesidad actual de incorporar en la ley fiscal, conceptos que puedan ser utilizados discrecionalmente por las Autoridades, en atención tanto al principio de legalidad, así como de seguridad jurídica.

2.2 México y el Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)

En el año 2013 México y los países miembros de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) se embarcaron en la revisión de las normas de fiscalidad internacional más significativas de los últimos 50 años, el producto de esta revisión derivó en el proyecto conocido actualmente como “*Plan BEPS*” por sus siglas en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*, que se traduce como Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, fue propuesto con el objetivo de actualizar las normas para organizar el avance de la economía global.

El informe inicial de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) mostraba la descoordinación de las normas internas de alcance transfronterizo, los estándares internacionales que no siempre han seguido el ritmo de evolución de un entorno empresarial cambiante y, por último, una preocupante y endémica escasez de datos e información. Por lo que los países miembros con base en El Plan de Acción Contra la Erosión de la base Imponible y el Traslado de Beneficios (Plan de Acción BEPS) identificaron 15 acciones en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a aquellas normas internas que abordan actividades transfronterizas, reforzar las exigencias de sustancia en los actuales estándares internacionales y mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para aquellos negocios que no adoptan una postura agresiva. Las acciones propuestas dentro del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), fueron las siguientes (OECD, 2014):

Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. <i>(Base Erosion and Profit Shifting)</i> BEPS		
Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.	Acción 2. Neutralización de los efectos de instrumentos híbridos.	Acción 3. Refuerzo de la normativa de Transparencia Fiscal Internacional.
Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducibilidad de intereses y otros pagos financieros.	Acción 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.	Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.	Acciones 8-10. Aspectos de Precios de Transferencia.	Acción 11. Recopilación y análisis de información en BEPS.
Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.	Acción 13. Guía sobre el nuevo estándar de Documentación de Precios de Transferencia & Country-By-Country Reporting.	Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
	Acción 15. Desarrollo de un instrumento multilateral para modificar los tratados fiscales bilaterales.	

Figura 1.1. (Elaboración propia).

Con base en lo anterior, los países miembros de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos reconocieron la importancia y trascendencia del desarrollo tecnológico, aunado al fenómeno globalizador, situación que trajo consigo nuevos retos al régimen tributario internacional existente, situación que en México pudimos

ver reflejada con la incorporación de la contabilidad y revisión electrónica, así como la instauración del uso obligatorio del Buzón Tributario.

Es así que con derivado de la digitalización tributaria llevada a cabo en México a partir del año 2014, la capacidad de las administraciones tributarias para hacer cumplir las leyes fiscales se vio beneficiada a partir de la información proporcionada por los contribuyentes, así como con el intercambio de información entre la autoridades, la constante información sobre planeaciones fiscales agresivas u operaciones relevantes para que las administraciones tributarias pudieran hacer evaluaciones oportunas de los riesgos que dichas planeaciones u operaciones pueden representarles. Como resultado del proyecto BEPS, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) cuenta con más y mejor información que le permite tener una mejor visión de la situación global de sus contribuyentes.

Es así, que en atención a la acción 5, y al plan, México implementó una serie de conceptos dentro de sus facultades, tal y como lo es el cuestionamiento de la sustancia, por lo tal situación, atiende a cuestiones pactadas previamente a fin de evitar y combatir la evasión fiscal.

Por lo que el término materialidad adquirió una importancia central, ya que se relaciona directamente con la necesidad de que las operaciones y transacciones tengan una sustancia económica real y no se utilicen únicamente con fines de evasión o elusión fiscal.

2.3 Adición del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación en la legislación mexicana y su situación actual.

Como parte de la reforma fiscal aprobada en diciembre de 2013, se incorporó al Código Fiscal de la Federación el artículo 69-B, mismo que entró en vigor a partir del 1° de enero de 2014. Esta disposición normativa introdujo un procedimiento

innovador mediante el cual se dotó a las Autoridades Fiscales de presumir la inexistencia de operaciones respaldadas en comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI), cuando el contribuyente no contará con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios, o bien, para producir, comercializar o entregar los bienes consignados en dichos comprobante, asimismo, cuando el contribuyente se encontrara como no localizado, originando los conceptos de Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).



Figura 1.2 (*Elaboración propia*)

Ahora bien, en primer término, con la adición del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, se estableció el procedimiento legal mediante el cual la Autoridad llevaría a cabo tal facultad, no obstante, en primera instancia, se consideró que la redacción del artículo generó interpretaciones incorrectas de las formalidades del procedimiento, lo que motivó que los contribuyentes interpusieran medios de defensa ante los diversos órganos jurisdiccionales, con la finalidad de obtener

seguridad y certeza jurídica en relación con el procedimiento previsto en el referido artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. (Portilla, 2018).

Es así, que en el año 2018, se aprobó una reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para dar certeza jurídica a contribuyentes sobre procedimientos, plazos y formalismos de la relación tributaria, y evitar interpretaciones incorrectas, por lo que se incorporó la facultad de la autoridad para requerir información adicional al contribuyente, definiendo plazos para la entrega y valoración de pruebas, así como para emitir y notificar la resolución definitiva y las consecuencias jurídicas, en caso de incumplimiento. (DIPUTADOS C. D., Boletín N°. 5328 , 2018).

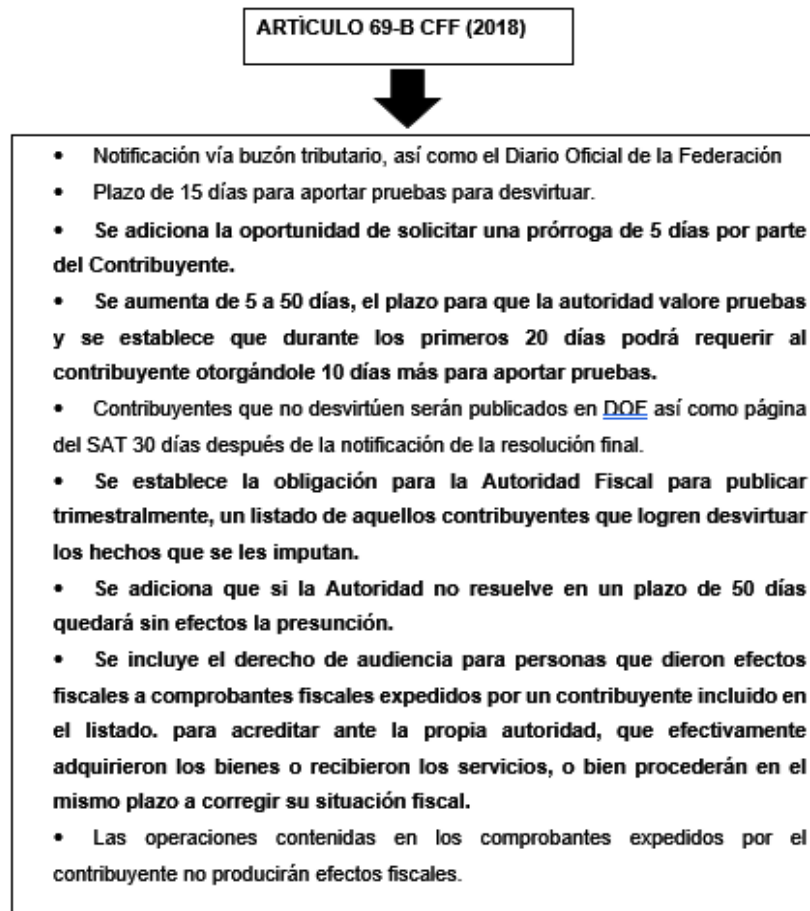


Figura 1.3 (Elaboración propia)

De lo anterior, la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 2018 introdujo mejoras sustanciales al procedimiento previsto en el artículo 69-B, particularmente en la incorporación del derecho para las personas físicas y morales que dieron efectos fiscales a comprobantes emitidos por personas publicadas definitivamente en el listado establecido en el procedimiento, situación que fue una de las críticas más señaladas con la incorporación del artículo 69-B al Código Fiscal, en atención al derecho de audiencia.

En este tenor, no fue hasta el año 2022, que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación volvió a ser objeto de una nueva reforma con la adición de un último párrafo, en donde se estableció que para los efectos de dicho artículo, igualmente se presumirá la inexistencia de operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, cuando se 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 en términos de lo dispuesto por los artículos 17-H y 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación, sin que haya subsanado las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal, o bien emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas con los activos, personal, infraestructura o capacidad material de dicha persona.

En este sentido, la ampliación del supuesto establecido en el último párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vincula la presunción establecida con los artículos 17-H y 17-H bis del Código Fiscal de la Federación, por lo que se condiciona a la situación fiscal de un tercero, es decir, a un contribuyente que haya sido sujeto de una restricción temporal de su Certificado de Sello Digital (CSD), lo que genera un efecto sancionar colateral, pues derivado de las irregularidades de un tercero, actualmente puede implicar consecuencias para los contribuyentes que hayan dado efectos fiscales a comprobantes fiscales emitidos por los mismos.

Es así, que desde su incorporación en el año 2014, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación ha constituido una herramienta clave para el combate a la evasión fiscal mediante el uso indebido de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), su concepción inicial respondió a la necesidad de atender esquemas sistemáticos de prácticas agresivas que vulneraban gravemente la base tributaria, y fue mediante la incorporación de tal numeral, cuando se estableció por vez primera dotar a la Autoridad Fiscal de la presunción basada en la ausencia de elementos materiales, tales como activos, personal, infraestructura o capacidad operativa, como sustento para presumir la realidad de los hechos amparados en los comprobantes emitidos, lo que implicó la introducción inicial del concepto de materialidad fiscal, facultad que si bien en un primer momento fue reservada a personas que se colocarán bajo ciertos supuestos, evolucionó hasta el momento en que las Autoridades Fiscales a través de sus facultades discrecionales, trasladaron tal concepto a las facultades de comprobación, sin que mediara un proceso legislativo en el medio.

2.4 Cuadro Comparativo de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales de 1982 a 2025.

Es de importancia para efectos de la presente investigación, resaltar la evolución de las facultades de comprobación por parte de las Autoridades Fiscales con la finalidad de situarnos en el contexto actual, pues de acuerdo a Carlos Orozco-Felgueres Loya, las facultades de comprobación de la autoridad han ido evolucionando al paso de los años y se han adaptado a las necesidades y expectativas que requieran la recaudación y la fiscalización, mismo que reflejó en el siguiente comparativo respecto de los cambios y evolución del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación en comparación del año 1982 al año 2024, que tal y como menciona en su obra “La materialidad de los actos jurídicos”, la finalidad es identificar hasta dónde podrían llegar la fiscalización a todo el padrón del Registro Federal de Contribuyentes. (Loya, 2024, pág. 23)

1982	2025
<p>Artículo 42. La secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, o comprobar la comisión de delitos fiscales, estará facultada para:</p>	<p>Artículo 42. <u>Las autoridades fiscales</u> a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, <u>los terceros con ellos relacionados</u> o los asesores fiscales, las instituciones financieras, las fiduciarias, los fideicomitentes o los fideicomisarios, en el caso de los fideicomisos y las partes contratantes o integrantes, en el caso de otras figuras jurídicas, han cumplido con las disposiciones fiscales <u>y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales</u>, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales <u>y para proporcionar información a otras autoridades fiscales</u> , estarán facultadas para:</p>

Es así, que en el primer párrafo se observa que se han ampliado las facultades a todas las autoridades fiscales, es decir, a otros órganos y organismos que no forman parte de la Servicio de Administración Tributaria (SAT), pero que también tienen el carácter de Autoridad Fiscal con función recaudadora, como lo son en el ámbito federal, el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) y la Comisión Nacional de Agua (CONAGUA). (PRODECON, 2015), por lo que igualmente en atención al artículo 1 de Coordinación Fiscal dichas facultades podrán realizarse por las entidades

federativas, municipios y demarcaciones territoriales que en el ámbito de sus competencias circunscriban ejercer facultades de comprobación en coordinación con el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

1982	2025
I. Rectificar errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.	I. Rectificar los errores aritméticos, <u>omisiones u otros</u> que aparezcan en las declaraciones, <u>solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.</u>

Respecto a la fracción I, en correspondencia al párrafo primero, se ha precisado que corresponde a “las autoridades fiscales” y no sólo al Servicio de Administración Tributaria (SAT) rectificar errores, omisiones u otros, asimismo se ha añadido la facultad de requerir información o documentación que proceda.

Ahora bien, respecto a la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, artículo que contempla la denominada facultad de Revisión de Gabinete o de Escritorio, se observa que se ha incorporado el buzón tributario como medio digital de interacción y cumplimiento, asimismo, en comparación con la ley vigente en 1982, se observa una reducción en las facultades directas de presencia y contacto personal con el contribuyente, pues ya no se contempla expresamente la comparecencia física ni el reconocimiento de documentos o bienes, pues sólo se prevé la exhibición documental y entrega de información en las oficinas de la Autoridad, en relación con las reglas establecidas en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

1982	2025
<p>II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que <u>comparezcan ante sus oficinas a dar contestación, bajo protesta de decir verdad, a las preguntas que se les formulen, a reconocer firmas, documentos, bienes o mercancías;</u> exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos o documentos o informes que se les requieran.</p>	<p>II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que <u>exhiban</u> en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades <u>o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad,</u> así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.</p>

La fracción III, establece lo relativo a las visitas domiciliarias, es decir el ingreso al domicilio del contribuyente, previa orden fundada y motivada, esta fracción ofrece amplitud respecto al objeto a revisar y prevé la fiscalización a terceros relacionados con el contribuyente, asimismo, debe apegarse a las reglas establecidas en los artículos 43, 44 y 45 del Código Fiscal de la Federación, dicha fracción no ha sufrido cambios desde su entrada en vigor en el año 1982.

1982	2025
<p>III. Practicar Visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.</p>	<p>III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.</p>

En lo relativo a la fracción IV, a la fecha se prevé la revisión a cualquier otro dictamen formulado por contador público, asimismo este artículo actualmente debe analizarse en conjunto con el artículo 52-A y con el título sexto del mismo Código Fiscal de la Federación en relación al Título VI referente a la revelación de Esquemas Reportables.

1982	2025
<p>IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.</p>	<p>IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes <u>y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulados por contador público</u> y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.</p>

En lo concerniente a la fracción V, en fecha 30 de noviembre de 2016 fue publicada la reforma en el Diario Oficial de la Federación (DOF), en donde se

reajusta el artículo y se agregan cinco supuestos de revisión, así como dos últimos párrafos, por lo que se observa que la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF) ha transitado de un modelo acotado a la revisión de comprobantes fiscales hacia una facultad más expansiva para verificar un catálogo de obligaciones en el domicilio fiscal del contribuyente.

1982	2025
<p>V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.</p>	<p>V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales; c) La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso,

que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;

d) La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;

e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y

f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.

La visita domiciliaria que tenga por objeto verificar todos o cualquiera de las obligaciones

	<p>referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y demás formalidades que resulten aplicables, en términos de la Ley Aduanera.</p> <p>Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.</p>
--	--

Con relación a la fracción VI, se adicionó el párrafo a la fracción VI, para precisar que los avalúos podrán ser respecto de todo activo fijo y cargos y gastos diferidos que señala el artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), relativo a lo que deberá considerarse como inversiones, por lo que, actualmente, se fortalece la facultad de las Autoridades respecto a la valuación de bienes tangibles y bienes no tangibles, por ejemplo, marcas o acciones, así como servicios.

1982	2025
-------------	-------------

<p>VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.</p>	<p>VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.</p> <p>La práctica del avalúo a que se refiere esta fracción, también podrá realizarse respecto de toda clase de bienes o derechos a que se refiere el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y toda clase de servicios. Los avalúos que practique la autoridad se realizarán sin perjuicio de lo establecido en el reglamento de este Código en materia de avalúos</p>
---	--

La fracción VII, se ha mantenido sin cambios desde el Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio 1982.

1982	2025
<p>VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.</p>	<p>VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.</p>

En fecha 17 de junio de 2016, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el “Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Penal Federal, de la Ley

General del Sistema Nacional de Seguridad Pública, de la Ley Federal para la Protección a Personas que Intervienen en el Procedimiento Penal, de la Ley General para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Secuestro, reglamentaria de la fracción XXI del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de la Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, de la Ley Federal de Defensoría Pública, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley de Instituciones de Crédito”, (Gobernación, 2016), la fracción VIII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF) que reflejaba un modelo de intervención activa del fisco en materia penal, fue derogada, siendo que las facultades en materia penal fueron contempladas en el artículo 92, otorgándosele a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con los delitos previstos en el propio Código Fiscal de la Federación.

1982	2025
<p>VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querella o declaratoria al ministerio público, para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales, las actuaciones que practica la SHCP tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las acta de la policía judicial, y la propia secretaría, a través de los abogados de los hacendarios que</p>	<p>VIII. Se deroga.</p>

<p>designa, será coadyuvante el ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.</p>	
---	--

La fracción IX, del mencionado artículo, fue incorporado en el año 2014, y a la fecha no ha tenido cambios a la fecha, en el se contempla la figura de la revisión electrónica, la cual transforma las facultades de comprobación en un procedimiento digital, automatizado y con efectos presuntivos. Su implementación ha permitido a la autoridad fiscal fiscalizar masivamente operaciones sin contacto personal, basándose en los CFDI y registros electrónicos.

2014	2025
<p>IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.</p>	<p>IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.</p>

Mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 01 de junio de 2018, en su edición matutina, fue adicionada la fracción X al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF), misma que desde su entrada en vigor, no ha sido modificada, su objeto es verificar la cuantificación y temporalidad de ingresos derivados de actos o actividades económicas realizadas, esta fracción es relevante para efectos del momento de acumulación fiscal, y asimismo guarda relación con el

artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, que regula la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), así como el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) en relación al momento de acumulación del ingreso.

Vigente a partir del ejercicio 2018
--

<p>X. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.</p>

<p>La visita a que se refiere esta fracción deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en las fracciones I a V del artículo 49 de este Código.</p>
--

Mediante decreto publicado el día 09 de diciembre de 2019 en el Diario Oficial de la Federación (DOF), y atención a la acción 12 del “Plan BEPS”, México fue uno de los pioneros en América Latina en adoptar la figura de esquemas reportables, estableciendo la obligaciones a los asesores fiscales y contribuyentes de informar al Servicio de Administración Tributaria (SAT), de informar sobre cualquier estrategia fiscal que pudiera ser lesiva al fisco, bajo ciertos criterios (Contabilidad, 2020), quedando como sigue:

Vigente a partir del ejercicio 2020
--

<p>XI. Practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales a fin de verificar que hayan cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 197 a 202 de este Código.</p>

La fracción XII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF) fue incorporada mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el día 12 de noviembre de 2021 y representa una facultad especializada en la fiscalización de figuras jurídicas como fideicomisos, la inclusión de esta fracción respondió a los compromisos internacionales de transparencia fiscal y permitió a la autoridad verificar el cumplimiento de las obligaciones relativas al beneficiario controlador.

Vigente a partir del ejercicio 2022

XII. Practicar visitas domiciliarias a las instituciones financieras; fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos; a las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica; así como, a terceros con ellos relacionados, a fin de verificar el cumplimiento de los artículos 32-B, fracción V, 32-B Bis, 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B, Quinquies de este Código. Las visitas domiciliarias a que se refiere esta fracción se llevarán a cabo conforme al procedimiento establecido en el artículo 49 de este Código.

De igual manera como parte del bloque de reformas publicadas como parte del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el día 12 de noviembre de 2021, se añade la fracción XIII, que permite fortalecer el control fiscal sobre estructuras jurídicas opacas, vinculándose con los compromisos internacionales suscritos mediante el “Plan BEPS”, esta fracción permite obtener información clave para rastrear estructuras fiscales, identificar beneficiarios y verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

Vigente a partir del ejercicio 2022

XIII. Requerir a las instituciones financieras; fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos; a las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica; así como a terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o a través del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran, a efecto de llevar a cabo su revisión para verificar el cumplimiento de los artículos 32, fracción V, 32-B Bis, 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinquies de este Código. El ejercicio de la facultad a que se refiere esta fracción se llevará a cabo conforme al procedimiento establecido en el artículo 48-A de este Código.

Ahora bien, no obstante las diversas reformas al Código Fiscal de la Federación, el párrafo segundo del artículo 42, no ha sufrido reforma alguna desde 1982, este párrafo permite a las Autoridades Fiscales elegir libremente cómo ejercer sus facultades del artículo en comento, ya sea de manera conjunta, combinando varias facultades al mismo tiempo, indistinta, optando por una u otra según sea el caso y sucesiva, es decir, aplicando las facultades una tras otra, siempre que no exista duplicidad de actos.

1982	2025
Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.	Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Cabe precisar que el tercer y cuarto párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se adiciona para el ejercicio fiscal 2007, reformándose para el ejercicio 2016 y manteniéndose a la fecha, estableciendo el supuesto de que, si en el ejercicio de las facultades de revisión de la autoridad, se acreditan o compensan saldos a favor o pago de lo indebido, la autoridad podrá requerir documentación que justifique esos saldos a favor o pago de lo indebido.

3er y 4to. Párrafos 2007	2025
<p>En el caso esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IV de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de <u>la pérdida fiscal</u> independientemente del ejercicio en que se hayan originado <u>la misma</u>, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.</p>	<p>En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y <u>IX</u> de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, <u>se acrediten o compensen saldos a favor o pago de lo indebido o se apliquen estímulos o subsidios fiscales</u>, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria <u>con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de dichos conceptos, según se trate</u>, independientemente del ejercicio en que se hayan originado <u>los mismos</u>, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.</p>

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.	La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.
---	---

En lo que respecta a los párrafos quinto y sexto, así como el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal, en fecha 18 de Noviembre de 2015, estos fueron añadidos, como resultado de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación (Gobernación, Diario Oficial de la Federación, 2015), esta adición reflejó una evolución lógica que guarda congruencia con el mecanismo alterno de controversias, denominados acuerdos conclusivos que entraron en vigor en nuestra legislación a partir del ejercicio 2014, pues se establece el derecho procesal de información previa y la oportunidad para que el contribuyente pueda conocer los hechos u omisiones detectados antes de que se emita el acto definitivo, lo que podría ser una referencia a garantizar el derecho de defensa en sede administrativa respecto al tema de estudio dentro de la presente investigación, no obstante, aún y cuando esta fracción establece un momento procesal para que el contribuyente pueda conocer hechos u omisiones detectados previamente, lo cierto es que de la lectura de los citados párrafos no se puede dilucidar la facultad de cuestionamiento de materialidad de las operaciones por parte de la Autoridades Fiscales, ni lineamientos para acreditarla, pues se limita a establecer que sólo se darán a conocer los hechos u omisiones detectados.

Texto vigente 2025

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. En toda comunicación que se efectúe en términos del párrafo anterior, deberá indicárseles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.

Es así, que la evolución normativa del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación desde 1982 hasta su versión vigente en 2025, refleja una evidente transformación, pues si bien durante el año 1982 las facultades se establecían de

manera general y limitada, actualmente responden a un sistema fiscal más complejo, técnico y preventivo, con la inclusión de herramientas como revisiones electrónicas, basadas en inteligencia artificial y *big data*, la fiscalización a asesores fiscales y esquemas reportables, la regulación de figuras jurídicas que pudieran considerarse opacas o complejas como lo son las estructuras fiduciarias y el beneficiario controlador.

Esta evolución no sólo responde a una mayor especialización en temas tributarios derivados de la sofisticación de las actividades llevadas a cabo por los contribuyentes en respuesta a un mercado cada vez más global e interconectado, así como a compromisos internacionales adquiridos, sino también corresponde al papel central que ha adquirido el Estado respecto a la fiscalización tributaria, donde la tecnología, cooperación internacional y combate a prácticas abusivas han requerido una cambios sustanciales a fin de ir a la par con las necesidades actuales.

Por lo que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, ya no puede sólo entenderse como una enumeración de medios de fiscalización, sino a un sistema integral de control, que exige ser interpretado bajo los principios de legalidad, proporcionalidad, debido proceso y seguridad jurídica.

2.5 Artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), facultad de fiscalización que no se considera facultad de comprobación.

Del precepto 42-A del Código Fiscal de la Federación, se aprecia la facultad de las autoridades fiscales para solicitar datos o información para planear o programar la fiscalización, sin que ésta implique el inicio del ejercicio de facultades de comprobación, pudiendo ejercer dichas facultades en cualquier momento.

Ahora bien, el 42-A del Código Fiscal de la Federación al requerir documentos, informes o papeles a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, no contempla como objetivo ni tiene como fin inmediato verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues el propio numeral es preciso en señalar que tal

requerimiento no puede ser considerado como el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación. (2020, pág. 23).

Esta situación, ha sido resuelta por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis aislada con número de registro digital 191113, de rubro *“FISCALIZACIÓN. LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PREVISTA POR EL ARTÍCULO 42-A (VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO) DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PARA PLANEAR Y PROGRAMAR LOS ACTOS RELATIVOS, VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL”*, publicada en el Semanario Judicial de la Federación en septiembre de 2000, página 25, se ha establecido que efectivamente, el artículo 42-A de Código Fiscal de la Federación al facultar a las autoridades fiscales para solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, con el fin de planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, y sin que la solicitud de tal información signifique que las Autoridades estén iniciando el ejercicio de sus facultades de comprobación, viola el derecho de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 constitucional párrafo primero, pues el legislador no puede facultar a cualquier autoridad para emitir todo tipo de actos de molestia, sino que está obligado a hacerlo dentro de las facultades y límites que impone el marco jurídico al que debe sujetarse cada autoridad, en función de las obligaciones que correlativamente tienen los gobernados; de ahí que tratándose de las autoridades fiscales, el legislador sólo puede facultar a éstas para emitir los actos de molestia que, en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir para los gastos públicos, tiendan a verificar su cumplimiento, pues sólo en relación con ésta se justifican sus facultades e incluso su existencia.

La citada tesis aislada continua estableciendo que, el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación permite que el contribuyente sea molestado por las

autoridades fiscales, sin que el acto de molestia guarde relación alguna con su obligación de contribuir a los gastos públicos, por lo que si la solicitud de datos, informes o documentos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no está encaminada a verificar el cumplimiento de esa obligación, por lo que resulta inconcuso que transgrede el principio de seguridad jurídica.

Por lo que actualmente, el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, sigue combatiéndose en instancias jurisdiccionales con base en el criterio precisado, por lo que considero que el tema permanece abierto y refleja un área de oportunidad para el desarrollo de criterios de constitucionalidad sobre los límites de la fiscalización preventiva, pues estas prácticas se pueden traducir en actos que, aunque formalmente se presenten como acciones de planeación y que no admiten instancia, termina condicionando a los contribuyentes y si puede generar consecuencias en su esfera jurídica.

En este sentido, resulta evidente que la ampliación de facultades, sin un marco normativo que defina y delimite la carga probatoria del contribuyente, tal y como actualmente se sostiene con la presente investigación puede traducirse en una vulneración el principio de seguridad jurídica.

2.6. Artículo 42-B del Código Fiscal de la Federación, la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales dentro de las facultades de comprobación.

El artículo 42-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), fue adicionado mediante el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2021 (Gobernación, Diario Oficial de la Federación, 2021), el objetivo de esta cláusula es que las autoridades determinen la simulación de actos jurídicos al ejercer facultades de comprobación, a fin de dar certidumbre tanto a la autoridad a que se confiere dicha facultad como a los contribuyentes. (Castillo, 2023).

En el sistema tributario mexicano, si bien ya existían normas antiabuso, como la cláusula general contenida actualmente en el artículo 5-A del mismo ordenamiento, la norma contenida en el artículo 42-B, se trata de una cláusula especial, dados los supuestos específicos y el tipo de operaciones para las que es aplicable, sin importar que se encuentre en una norma general, como lo es el Código Fiscal de la Federación. (Castillo, 2023)

Por lo que el artículo 42-B en comento, representa una herramienta específica y operativa para que la autoridad fiscal pueda calificar un acto jurídico como simulado dentro del ejercicio de facultades de comprobación, enfocado a operaciones entre partes relacionadas.

El artículo 42-B no sanciona penalmente la simulación, sino que recharacteriza fiscalmente los actos jurídicos, ignorando el acto aparente y atendiendo al hecho imponible efectivamente realizado, además que la determinación debe realizarse dentro del procedimiento de comprobación y debe constar en la resolución determinante de acuerdo al artículo 50 del Código.

Es así, que a diferencia del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que presume la inexistencia de operaciones en un catalogo de contribuyentes que reúnan ciertas características, el artículo 42-B pretende regular una simulación con actos existentes pero llevados a cabo falsamente de manera intencional, además mientras que el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación introduce una cláusula general antiabuso para recharacterizar operaciones carente de razón de negocios, el artículo 42-B tiene como objetivo identificar los actos jurídicos simulados para fines fiscales.

2.7 Entrada en vigor del artículo 5- A del Código Fiscal de la Federación, la razón de negocios y recharacterización para efectos fiscales.

EL 09 de diciembre de 2019, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF), la adición del artículo 5 A en el Código Fiscal de la Federación, lo que

constituyó el establecimiento de una regla general antiabuso (Gobernación, Diario Oficial de la Federación, 2019), esta disposición corresponde a las acciones 6 y 7 del “Plan BEPS”, que buscan prevenir la elusión fiscal mediante estructuras artificiales o sin sustancia económica.

Este artículo permite a las Autoridades Fiscales a recharacterizar los efectos fiscales de los actos jurídicos cuando carecen de razón de negocios, es decir, este artículo prevé presunciones legales relativas que permiten a las Autoridades Fiscales que no hay razón de negocios cuando el beneficio económico esperado es menor al beneficio fiscal, así cuando la operación pudo haberse realizado mediante menos actos jurídicos con un impacto fiscal mayor. Este artículo regula los actos válidos, pero artificialmente diseñados para obtener fiscales, a *contrario sensu*, de los actos inexistentes previstos en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), así como de los actos simulados previstos en el artículo 42-B del mismo ordenamiento, es decir no se cuestiona la esencia jurídica, sino su eficacia fiscal.

Asimismo, según lo previsto en este artículo, antes de efectuar una recharacterización, las Autoridades Fiscales deberán obtener la opinión favorable de un órgano colegiado compuesto por miembros del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al analizar los tres elementos antes destacados con el resto del artículo 5o.-A del CFF, observamos lo siguiente:

a) Que en el tercer párrafo de dicho artículo, se establece que la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe razón de negocios en dos supuestos: cuando el “beneficio económico cuantificable razonablemente esperado” sea menor al “beneficio fiscal”; y, cuando ese “beneficio económico cuantificable razonablemente esperado” pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiere sido más gravoso que la serie de actos jurídicos que realizó el contribuyente.

b) Que en el cuarto párrafo de la disposición en comento, se establece que se consideran beneficios fiscales “cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución” y que esto incluye a los alcanzados a través de, entre otros, deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recharacterización de un pago o actividad, o de un cambio de régimen fiscal.

c) Que en el quinto párrafo se señala que existe un “beneficio económico razonablemente esperado” entre otros casos, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado. Asimismo, señala que para cuantificar éste “beneficio económico razonablemente esperado” se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable, excluyendo al beneficio fiscal de ese cálculo.

De lo expuesto, la inclusión del artículo 5 A al Código Fiscal de la Federación, constituyó un importante avance respecto al combate contra la evasión fiscal, al permitir recharacterizar los actos jurídicos artificiales cuando su único objetivo sea obtener un beneficio fiscal, no obstante su alcance sigue siendo limitado respecto al concepto de materialidad, ya que este artículo se refiere únicamente a lo relativo a esquemas que carecen de razón de negocios, mientras que actualmente, las Autoridades fiscales cuestionan no sólo la razón de negocios, sino la mera existencia de las operaciones, aún y cuando éstas son económicamente razonables, pero que a juicio de las Autoridades pueden no estar debidamente soportadas documentalmente.

En este tenor, se sostiene que el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación no sustituye la necesidad actual de delimitar el concepto de materialidad, ya que no

ofrece parámetros para su acreditación, ni ofrece un marco normativo claro respecto a lo que se considera una operación real, por lo que se permite de manera válida que la Autoridad actúe con discrecionalidad respecto la acreditación de la misma.

En conclusión, si bien el artículo en comento aporta un avance útil respecto a prácticas abusivas, no cubre el vacío legal existente respecto al concepto de materialidad dentro de las facultades de comprobación de las Autoridades fiscales, lo que refuerza la necesidad de incorporar dentro del marco legal, en este caso, el Código Fiscal de la Federación, el supuesto legal que otorgue seguridad jurídica tanto al contribuyente, así como a las Autoridades fiscales respecto a la legalidad de sus actuaciones.

2.8 Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, la obligación de llevar contabilidad y alcances del concepto.

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, es de suma relevancia para el tema que nos ocupa, pues tal artículo establece las obligaciones formales de los contribuyentes respecto a la integración y debido resguardo de la contabilidad, así como proporcionar a la autoridad la información y documentación que la integre, como lo es registros contables, pólizas, papeles de trabajo, libros y demás documentos comprobatorios.

No obstante, aunque el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación establece formas en que debe llevarse y resguardarse la contabilidad, dicha disposición no contiene el supuesto normativo que permita delimitar de manera clara la facultad de la Autoridad para cuestionar la real existencia de las operaciones registradas en contabilidad, así como identificar cuáles son los elementos que la autoridad debe considerar suficientes para acreditar la materialidad de una operación, por lo que en consecuencia, actualmente:

- La autoridad puede requerir información adicional, más allá de la que expresamente se señala en la Ley.

· El contribuyente puede enfrentar un rechazo a una devolución, deducción o acreditamientos, con base en un criterio discrecional, si el personal adscrito a la Autoridad fiscal considera que los elementos presentados no son suficientes para acreditar la realización efectiva de las operaciones.

Es importante precisar que actualmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), se ha pronunciado en el sentido de precisar si bien es deseable que en las leyes no exista ambigüedad ni confusión, lo cierto es que no existe fundamento constitucional o legal que obligue al legislador a definir cada vocablo o locución utilizada en las leyes que expide, y que conforme al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, a su consideración, el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, no debería interpretarse de manera aislada, sino que debe acudir a la norma reglamentaria y, en su caso, a las disposiciones de carácter general que emite el Servicio de Administración Tributaria, así como el artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que a su dicho especifica cuáles son los documentos que integran la contabilidad. (PAPELES DE TRABAJO. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN I, APARTADO A, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO DEFINIRLOS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA., 2025, pág. 615)

No obstante lo anterior, se considera que existe una laguna legal no obstante de la existencia del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, en relación al concepto de materialidad, ya que el cumplimiento formal del artículo 28 de dicho ordenamiento, no necesariamente garantiza que las operaciones serán consideradas legalmente válidas.

En este sentido, el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación si bien es un pilar dentro del marco normativo mexicano en lo que respecta a la contabilidad, se limita a disposiciones formales sobre la manera y medios de llevar la contabilidad, no obstante la necesidad actual radica en precisar las pruebas objetivas de que las operaciones realmente se llevaron a cabo, generar trazabilidad con documentales

adicionales que se relacionen con una razón de negocios válida y que tengan sustancia económica.

2.9 Artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, norma reglamentaria del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) constituye una norma reglamentaria del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, en donde se establecen los elementos que integran la contabilidad de los contribuyentes.

Tal numeral, se divide en dos apartados, en donde en su fracción A, se precisa un listado de documentos e información, entre los cuales se encuentran:

- Registros Contables y pólizas (fracción I)
- Declaraciones (fracción III)
- Estados de cuenta bancarios y sus conciliaciones (fracción IV)
- Acciones, partes sociales o títulos de crédito (fracción V)
- Documentación relativa a la seguridad social y relación laboral (fracción VI)
- Documentos relacionados con comercio exterior (fracción VII)
- Documentos relacionados con comercio exterior (VII), entre otros.

Asimismo, en el apartado B, se puede apreciar que si bien se establecen los estándares respecto a los cuales deberán contar los registros o asientos contables, como lo es identificar individualmente cada operación, precisar sus características, relacionarse con el folio del comprobante emitido, mostrar coherencia con los movimientos realizados, y en el caso que nos ocupa, muy importante, permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria tal y como se precisa en su fracción III, que a efectos de mayor proveer dicta lo siguiente:

Fracción III del apartado B del Artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 33.- Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:

(...)

B. Los registros o asientos contables deberán:

(...)

III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;”

Como se desprende del Artículo *ut supra*, es relevante que en el mismo se precise que los asientos o registros contables deberán permitir la identificación de cada operación, acto o actividad relacionándolos con la documentación comprobatoria, no obstante, se precisa que si bien dicho apartado impone un estándar técnico de registro, en el mismo no se queda precisado o definido si es que con dichos elementos se satisface el acreditamiento de la materialidad de la operación, aunado a que por su naturaleza tal artículo queda supeditado a lo regulado por el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

Es así que aún con lo establecido en el apartado B, fracción III, del artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se considera no se satisface la necesidad de precisar los alcances jurídicos del cuestionamiento de la materialidad en las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales, pues la Autoridad puede considerar la inexistencia de una operación, aun cuando esté perfectamente

registrada, identificada y conciliada, si considera que no existe sustancia económica o razón negocios en relación con la documentación comprobatoria.

Aunado a que tal y como se señaló con antelación, el criterio actual precisa que el artículo 33, apartado B señala cómo deben ser los registros o asientos contables en relación con la regla 2.8.1.16. "De los papeles de trabajo y registro de asientos contables", de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2019, en donde se precisa que para los efectos señalados en el artículo 33, la documentación comprobatoria de las operaciones ahí mencionadas es parte de la contabilidad.

No obstante lo hasta aquí señalado, si bien el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 33 del Reglamento de dicho ordenamiento, establecen elementos precisos para satisfacer requisitos formales en cuanto al debido registro de asientos contables, así como conservación de la contabilidad, es viable señalar la normativa fiscal actual se basa en una interpretación sistemática para suplir conceptos no definidos expresamente, lo que puede conllevar a que la Autoridad en el desarrollo de sus facultades de comprobación interprete de forma amplia las obligaciones de los contribuyentes.

Y asimismo, aunque esta interpretación ha sido sostenida por nuestro Máximo Tribunal, se considera que a la fecha no se resuelve el vacío normativo respecto a la debida fundamentación y motivación respecto a la acreditación de la existencia material de las operaciones, pues no se define con precisión los elementos suficientes y razonables para demostrar la efectiva realización de los actos jurídicos celebrados por el contribuyentes en relación a la documentación que puede ser solicitada por las Autoridades.

Por lo tanto, aunque la legislación actual establece obligaciones formales respecto a la contabilidad de los contribuyentes, no es así en cuanto a su documentación adicional y su vinculación a la contabilidad, esta ausencia genera un estado de seguridad y certidumbre jurídica, pues los contribuyentes pueden

presentar su contabilidad conforme a dichas reglas y aun así ser cuestionados sin que a la fecha exista un fundamento legal preciso que contemple tal facultad y sus límites, por lo que en respeto a los principios de legalidad y seguridad jurídica debe subsanarse mediante la incorporación expresa de dicho concepto.

2.10 Ámbito civil y su aplicación en materia fiscal

En atención a la teoría de la personalidad única del Estado que admite que éste, como las demás personas de derecho público, pueda realizar no sólo actos sujetos al derecho público sino, también, actos regulados por el derecho privado, lo que significa que cuando el Estado entra en relaciones de derecho civil, nunca pierde su carácter de Estado, ni su voluntad cambia. (Acosta Romero, 1975), así como en concordancia con el artículo 5 segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, resulta relevante a efectos de la presente investigación, lo previsto por el artículo 13 del Código Civil Federal.

El artículo 13 del Código Civil Federal, regula el derecho aplicable a los actos jurídicos, reconociendo la validez de las situaciones jurídicas creadas conforme a otros sistemas jurídicos, ya sean nacionales o extranjeros, estableciendo reglas sobre la forma, ejecución y efectos.

Es decir, los actos jurídicos generadores de consecuencias fiscales deben ser válidos en atención al derecho civil, y en caso de controversia, el análisis deberá considerar:

- La capacidad de las partes (fracción II)
- La ubicación del objeto del acto (fracción III)
- La forma y lugar de celebración del acto jurídico (fracción IV)
- Y sobretodo, el derecho aplicable a los efectos de dicho acto (fracción V)

En este tenor, el derecho fiscal, no puede abstraerse de las instituciones del derecho civil, particularmente en lo que se refiere a la existencia y validez de los actos jurídicos, por lo que se precisa que la Autoridad se encuentra obligada a realizar un análisis sustancial del acto jurídico, el cual implica necesariamente una motivación respecto al objeto causa, consentimiento, forma, capacidad, entre otros elementos.

Es así que el artículo 13 del Código Civil Federal cobra una dimensión especial en el presente estudio, pues su observancia reviste de validez a los actos jurídicos, derivado de que en atención al artículo 5 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, este artículo constituye una base de interpretación fundamental, pues en el contexto actual las Autoridades Fiscales pueden actuar en apego a lo establecido en las leyes tributarias, sin acudir al marco civil, que es el que puede dotar de fundamento algunas de sus actuaciones.

2.11 Código de Comercio, y la obligación de llevar contabilidad.

En el contexto de las obligaciones formales de los contribuyentes que se reputen como comerciantes, resulta imprescindible destacar lo dispuesto en los artículos 33 y 39 del Código de Comercio, pues se consideran de importante relevancia para el tema de estudio.

Este mandato constituye un pilar del sistema probatorio en materia mercantil que puede tener relación con la materia fiscal, pues establece la base de la documentación que debe de ser conservada, y por lo tanto puede tener trascendencia probatoria

Esto es así, pues el artículo 33, prevé que los comerciantes están obligados a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, no obstante, este sistema deberá satisfacer algunos requisitos mínimos, como:

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

B). Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;

C). Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio; D). Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;

E). Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

Asimismo, en complemento a la obligación de conservación documental, resulta relevante lo previsto en el artículo 38 del Código de Comercio que establece de forma clara que se deberán archivar los comprobantes originales de las operaciones, ya sea en formato impreso o mediante tecnologías digitales, siempre que se cumpla con los requisitos de la norma oficial mexicana correspondiente. Esta obligación busca garantizar que toda operación mercantil esté debidamente documentada y pueda vincularse con los registros contables respectivos.

Es así, que se considera que este artículo establece un estándar técnico y jurídico de conservación documental, que en todo caso debería considerarse como un parámetro para efectos probatorios en lo relativo al cuestionamiento de *materialidad*.

Lo anterior pone en relieve la necesidad de una regulación específica del concepto de *materialidad* que respete los principios de legalidad y certeza jurídica, y que reconozca el valor legal de los comprobantes y registros debidamente conservados conforme a derecho.

2.12 Consideraciones finales a los antecedentes normativos aplicables en la legislación mexicana respecto a las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales y la *materialidad*.

A partir del análisis de los antecedentes normativos aplicables en el sistema jurídico mexicano, se advierte que el marco legal vigente contempla diversas obligaciones formales para los contribuyentes, como la conservación, registro y documentación de operaciones, previstas en instrumentos como el Código Fiscal de la Federación y el Código de Comercio. Dichas normas buscan dotar de orden, transparencia y trazabilidad a los actos económicos realizados por los particulares en el ámbito mercantil y fiscal, y constituyen los pilares fundamentales para la verificación del cumplimiento tributario.

No obstante, en la práctica administrativa se ha evidenciado una tendencia de las autoridades fiscales a exigir elementos adicionales no previstos expresamente en la legislación vigente, bajo el argumento de que los documentos contables o contractuales no son suficientes para acreditar la *materialidad* de las operaciones. Esta práctica, que se apoya en una interpretación amplia del artículo 69-B del CFF y otros dispositivos reglamentarios, lo que se considera a la fecha genera transgresión a los principios constitucionales de legalidad, seguridad jurídica y certeza en las cargas probatorias.

Lo anterior, propicia que los contribuyentes queden sujetos a criterios discrecionales en lo que respecta a las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, lo que evidencia la necesidad de replantear el marco legal vigente, mediante una propuesta que reconozca y regule expresamente la *materialidad* como categoría jurídica dentro del derecho fiscal mexicano, garantizando al mismo tiempo los derechos fundamentales de los gobernados y delimitando con claridad las facultades de la autoridad tributaria.

3. LA MATERIALIDAD DENTRO DEL DERECHO INTERNACIONAL.

El concepto de *materialidad* en el ámbito fiscal no es exclusivo del sistema jurídico mexicano. Diversas jurisdicciones han desarrollado estructuras normativas y doctrinales encaminadas a asegurar que las operaciones señaladas por los contribuyentes en su contabilidad respondan a actos reales, verificables y sustentados en evidencia objetiva.

3.1. Principio de Calificación en la Legislación Española.

En materia internacional, en el caso específico de España, no obstante, si bien el concepto no se encuentra definido como materialidad, en la legislación tributaria española se ha integrado dentro de su normativa la facultad para que la Autoridad Fiscal pueda valorar la realidad de los actos jurídicos más allá de su forma aparente, misma que se encuentra prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria

Es así, que el artículo 13 de la Ley General Tributaria establece que *“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”* (España, 2025).

En este sentido, este concepto constituye una expresión del principio de sustancia sobre forma, pues indica que la determinación del hecho imponible y sus efectos deben derivarse de la real naturaleza jurídica del acto, independientemente del nombre que el contribuyente le pueda asignar, la inclusión de esta norma permite a la Autoridad de una herramienta eficaz para calificar a los actos con base en su auténtico contenido económico o jurídico.

Asimismo, en el artículo 29, se establecen las obligaciones tributarias formales a las que se encuentran sujetos los obligados tributarios, siendo que el numeral 2, se desprenden diversos supuestos, de los cuales resulta de importante trascendencia

el inciso f), mismo que establece “*La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido*”, si bien, este inciso, en una interpretación sistemática guarda relación con nuestro artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, lo cierto es que considero de trascendencia el supuesto de citar con precisión que debe ser una obligación tributaria formal aportar a la Autoridad “*cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria*”, puesto que no sólo se otorga a la norma un contenido enunciativo mayor, sino también, se prevé que será obligación el conservar antecedentes y justificantes que doten de mayor certeza la contabilidad que en su caso sea requerida, situación que en nuestro sistema legal mexicano, no se encuentra establecido, además de que en el mismo numeral se dota a la Autoridad de poder requerir los mismos, en congruencia con el principio de estricto derecho y de seguridad jurídico.

En este tenor, resulta de suma relevancia para el tema que nos ocupa, el contenido del artículo 106 de la citada Ley, pues de su numeral 4 se establece que los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria, no obstante, en su segundo párrafo establece expresamente que “*sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones*”, esta

disposición resulta fundamental para el análisis del tema en comento, ya que reconoce que la existencia de un comprobante fiscal válido no basta para deducir efectos tributarios si no se demuestra que la operación tuvo lugar de manera real; esta norma contrasta con nuestro sistema mexicano, pues en lo que respecta al Código Fiscal de la Federación, no podemos encontrar un numeral que tenga relación a lo traído a cita.

De igual manera, dentro de la Ley General Tributaria 53/2003 de la legislación española, se contempla en el artículo 136 el procedimiento denominado de “*comprobación limitada*”, el cual refiere la facultad para la Administración tributaria para:

a) Examinar los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examinar datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos. (España, 2025)

Dentro del mismo numeral, se precisa que el examen de la contabilidad se limitará a constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración tributaria, y que el mismo no podrá llevarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan

Asimismo, en el ordinal 139 numeral 2, se precisa que una vez terminado el procedimiento de *comprobación limitada* en la resolución emitida por la Autoridad

se deberá incluir al menos la obligación tributaria o los elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación, la especificación de las actuaciones realizadas, la relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución, así como en su caso la manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

Es así, que dentro de la legislación española, se contempla una facultad que se podría asimilar a lo que en nuestra legislación se refiere a una revisión de gabinete, no obstante, la facultad de *comprobación limitada*, considero si establece un mecanismo en donde en primer lugar se otorga la facultad a la Autoridad de poder cuestionar los hechos manifestados en los comprobantes fiscales, pero además genera certeza jurídica al señalar que la autoridad podrá examinar la contabilidad del obligado en relación a los propios antecedentes con los que cuente la Autoridad, lo que en su caso aminoraría la carga administrativa de la prueba, y asimismo, la Autoridad se encuentra obligada a emitir una resolución en donde realice una relación de hechos fundada y motivada, o en su caso una manifestación expresa de su no procedencia.

Es así que, dentro de la legislación tributaria española, aun sin citar de forma expresa el término *materialidad*, se ha incorporado dentro de su estructura normativa un conjunto de disposiciones que permiten a la Autoridad tributaria ejercer una facultad plena de verificación sobre la realidad económica de los actos jurídicos, más allá de la mera formalización documental, en concordancia con el artículo 13 de la Ley General Tributaria, que precisa el principio de sustancia sobre forma, así como el artículo 29 que define de manera detallada las obligaciones formales señalando expresamente que los antecedentes son parte de la justificación documental, lo que posibilita un marco jurídico que si prevé una fiscalización en relación a la verificación material de los hechos imponibles.

Asimismo, en relación al artículo 106 en donde queda plenamente previsto que el comprobante fiscal, aun y cuando cumpla con los requisitos formales, no

constituye un medio de prueba privilegiado respecto a la existencia de las operaciones, supuesto de hecho legal que representa un contraste con nuestro sistema mexicano, aunado al desarrollo del procedimiento de *comprobación limitada* previsto en los artículos 136 a 139 de la Ley General Tributaria, el cual garantiza un mayor equilibrio procesal al establecer una obligación vinculante para la Autoridad respecto a una motivación y fundamentación exhaustiva.

De lo anterior, el modelo español representa un referente normativo y procedimental relevante para el análisis del concepto de materialidad en las facultades de comprobación, pues de manera integral se permite identificar la intención de establecer en ley un reconocimiento expreso a la importancia de la documentación formal como medio de prueba así como la obligación de las Autoridades Fiscales para valorar en apego al principio de seguridad y certeza jurídica el contenido con base hechos verificables.

3.2. La materialidad de las operaciones en el sistema tributario colombiano.

En el caso de Colombia, la legislación tributaria contempla una norma expresa de presunción de veracidad en el artículo 746, del Estatuto Tributario (ET), llevada a cabo por La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (Colombia, 2025).

En el artículo 746 del Estatuto Tributario (ET) se establece que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que, sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

Asimismo, el artículo 684 del mismo Estatuto Tributario, precisa las facultades de fiscalización e investigación, en donde señala que la Administración Tributaria contará con amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, entre las que se encontrarán:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
- e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
- f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.
- g. Sin perjuicio de las facultades de supervisión de las entidades de vigilancia y control de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad; para fines fiscales, la DIAN cuenta con plenas facultades de revisión y verificación de los Estados Financieros, sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición, y sus soportes, los cuales han servido como base para la determinación de los tributos.

Asimismo, el artículo establece que en desarrollo de las facultades de fiscalización, la Administración Tributaria podrá solicitar la transmisión electrónica

de la contabilidad, de los estados financieros y demás documentos e informes, de conformidad con las especificaciones técnicas, informáticas y de seguridad de la información que establezca el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y que asimismo, los datos electrónicos suministrados constituirán prueba en desarrollo de las acciones de investigación, determinación y discusión en los procesos de investigación y control de las obligaciones sustanciales y formales.

Es así, que este artículo ratifica a la Autoridad fiscal, con la facultad para indagar en la existencia real de las operaciones económicas que sustenten la determinación de los impuestos, lo cual podría asimilarse a una verificación de la materialidad, entendida como la revisión de libros, registros y papeles de trabajo, así como los antecedentes y su ejecución real a través de la comprobación de estos, con los mecanismos con los que cuenta la Autoridad.

En consonancia con la doctrina administrativa y el marco legal expuesto, la jurisprudencia colombiana ha consolidado una posición clara sobre la necesidad de precisar que contribuyente no está exento de demostrar los hechos que consignó en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos. En el mismo sentido, ha señalado que la Administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, veracidad o realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones privadas, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, situación que sostiene con la jurisprudencia que a su rubro establece *PRESUNCION DE VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – NO EXIME AL CONTRIBUYENTE DE DEMOSTRAR LOS HECHOS PLASMADOS EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS, SUS CORRECCIONES Y RESPUESTAS A REQUERIMIENTOS / HECHOS DECLARADOS POR EL CONTRIBUYENTE – PUEDEN SER DESVIRTUADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEBIDO A SUS AMPLIAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN / CARGA DE LA*

PRUEBA DEL CONTRIBUYENTE – SE INVIERTE CUANDO LA DIAN SOLICITA UNA COMPROBACIÓN ESPECIAL O LA LEY LO EXIGE. (2015)

Asimismo, mediante jurisprudencia ha sostenido que uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la prueba indiciaria, definiendo a los indicios como la inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido.

El indicio en la legislación colombiana hace parte de la prueba a través de otros medios de prueba, es decir, debe ser probado. Pues de acuerdo con su artículo 248 del Código de Procedimiento Civil Colombiano, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso, y por su parte el artículo 250 del mismo ordenamiento dispone que el juez debe apreciar los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia y su relación con las demás pruebas que existan en el proceso. Precizando que en materia tributaria, los indicios constituyen una prueba subsidiaria pues suplen la falta de pruebas directas. (2015).

De lo expuesto, se considera que Colombia ha instaurado un modelo estructurado para la verificar la real realización de las operaciones declaradas, lo que podría asimilarse al concepto de materialidad utilizado por las Autoridades Mexicanas, no obstante, que en nuestra legislación no se encuentra previsto, por lo que si en Colombia se contemplan facultades que se realiza acorde a lo previsto por su legislación tributaria, en México aún nos encontramos con un criterio interpretativo.

4. CONCEPTUALIZACIÓN DE LA MATERIALIDAD DENTRO DEL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO ACTUAL.

En el contexto del sistema jurídico fiscal mexicano, el concepto de *materialidad* ha adquirido una relevancia creciente en el ejercicio de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales. Ya que, en primer término, este concepto se contemplaba para un procedimiento diferenciado establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para contribuyentes con ciertas características, lo cierto es que en la práctica se ha trasladado para la procedencia de acreditamientos, deducciones y devoluciones dentro de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales.

No obstante, esta figura que, a pesar de su constante invocación no cuenta con una definición expresa en la legislación tributaria vigente, ha generado que los contribuyentes aporten lo que a su consideración puede sustentar la efectiva realización de la operación de que se trate, siendo que es la propia Autoridad Fiscal la que define o determine discrecionalmente si los documentos aportados son suficientes para tener la certeza de que la operación se llevó a cabo. (Sanciprián, 2023)

Asimismo, actualmente, se permite entender que “cuando se habla de materialidad, no necesariamente se requiere de la existencia física de elementos que permitan constatar fehacientemente su existencia, sino que la *materialidad* puede actualizarse al hablarse de trabajos intelectuales, servicios o el ejercicio de la profesión.” (Pueblita, 2020), lo que resulta complejo si lo que se busca es soportar adecuadamente las operaciones llevadas a cabo.

4.1. La ausencia de definición legal y su construcción jurisprudencial.

Ahora bien, el concepto *materialidad*, en primer término se encontraba únicamente contemplado en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), en la NIA 320 que habla sobre la Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría y en la NIA 450 que prevé la evaluación de las

incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, como la importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría, es decir, atendía únicamente a la ciencia contable. (Financiera, 2022)

No obstante, actualmente, las autoridades fiscales aducen dicho término, a directrices de fiscalización dentro de sus facultades de comprobación, y atañen el término *materialidad* al soporte jurídico para considerar la validez de una operación, aludiendo a su vez a conceptos como sustancia económica y razón de negocios. (Ortiz, 2022)

Uno de los principales problemas radica que a diferencia de los conceptos “razón de negocios” o “sustancia económica”, la *materialidad* no ha sido incorporada como figura autónoma ni en el Código Fiscal de la Federación (CFF) ni en las leyes sustantivas del sistema tributario, lo que ha provocado que su concepción se haya desarrollado a lo largo del tiempo exclusivamente a través de la interpretación de los criterios emitidos por los juzgados y tribunales que componen nuestro poder judicial, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), así como criterios sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), y asimismo, de los casos prácticos resultado de los cuestionarios realizados a los contribuyentes por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en el desarrollo de sus facultades de comprobación.

Como un primer antecedente, podemos citar el criterio número 1a. CXCVII/2013, emitido en el año 2013, por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), de rubro “*COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS*”, en esta tesis se sostiene que el Comprobante Fiscal Digital por Internet, es un medio probatorio, más no un derecho en sí mismo, por lo que el cumplimiento formal del mismo con atención al artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no garantiza en automático que proceda el resultado buscado, como por ejemplo deducir un gasto o acreditar el impuesto.

La tesis citada con antelación respalda la distinción formal y de sustancia en materia tributaria, este criterio contribuyó a delimitar los alcances de los comprobantes fiscales, y fue un primer atisbo al concepto de materialidad que posteriormente se implementaría por parte de las Autoridades Fiscales, puesto que actualmente la acreditación de la materialidad opera como un elemento sustancial que dota al comprobante fiscal de una realidad económica real.

Posteriormente, en fecha 06 de diciembre de 2018, la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, aprobó el acuerdo G/S2/27/2018, la tesis VIII-J-2ª-S62 de rubro *“IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS”*, esta tesis se apoya en el criterio de la Primera Sala de Justicia de la Nación contenido en la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.) en donde se establece que el cumplimiento formal de requisitos fiscales del comprobante no implica por sí solo la procedencia automática de la deducción o acreditamiento.

El criterio contenido en la tesis VII-J-2ª-S62, se considera en especial relevante para el caso que nos ocupa, pues dentro del contenido de la misma, se hace referencia al artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación que establece que el registro contable se integra también con la documentación que lo compruebe, con apego en las Normas de Información Financiera (NIFS) A-1, A-2, A-3 y A-4, mismas que establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones. Con lo que podemos aseverar que la exigencia de materialidad por parte de la Autoridades Fiscales, en un primer término exige una base técnica contable, no sólo fiscal, por lo que su exigencia debe responder a una lógica de verdad económica más allá del cumplimiento documental.

En este sentido, las Normas de Información Financiera (NIF), aunque no incluyen la palabra materialidad, sí contienen postulados sobre la sustancia económica que advierten sobre la importancia de verificar y revelar el fondo de las operaciones, como las NIF A-1, A-2, A-3 y A-4. Es importante citar la NIF A-2, en cuanto a los párrafos 10 y 11 (Ortiz, 2022):

“El reflejo de la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, de acuerdo con su realidad económica y no sólo en atención a su forma jurídica, cuando una y otra no coincidan. Debe otorgarse, en consecuencia, prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

Ello es debido a que la forma legal de una operación puede tener una apariencia diferente al auténtico fondo económico de la misma y, en consecuencia, no reflejar adecuadamente su incidencia en la situación económico-financiera. Por ende, las formalidades jurídicas deben analizarse en un contexto adecuado, a la luz de la sustancia económica, a fin de que no la tergiversen y con ello distorsionen el reconocimiento contable”

Asimismo, la tesis sostiene que la Autoridad puede utilizar compulsas para verificar si las operaciones amparadas en los CFDI's realmente ocurrieron, lo que refuerza la necesidad de que la Autoridad Fiscal no puede declarar de manera discrecional que no se demuestra la materialidad de las operaciones, sin antes ofrecer al contribuyente la posibilidad de aportar elementos para demostrarla.

Entre los criterios emitidos por parte del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), en lo relativo a la materialidad, cobra especial relevancia la tesis VIII-P-1aS-216, de la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), de la octava época, noviembre 2017, en su página 315, de rubro *“FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES*

DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD", ya que si bien reafirma que la Autoridad Fiscal podrá desconocer los efectos fiscales de los actos jurídicos registrados en la contabilidad cuando carezcan de materialidad, abrió el supuesto a que las Autoridades Fiscales pudieran cuestionar la materialidad, ya no sólo en el procedimiento especial contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, sino que esta facultad no reglada, prevista o delimitada fue trasladada al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Este enfoque representa el punto de inflexión para efectos de la presente investigación, pues esta tesis ha servido de sustento para que en la práctica pueda ser exigido por parte de las Autoridades Fiscales la acreditación de la materialidad dentro de las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, sin que tal facultad se encuentre establecida en el marco normativo, por lo que se genera una laguna legal entre los procedimientos regulados y la discrecionalidad administrativa, lo que puede traducirse en una violación al principio de seguridad jurídica.

4.2. Críticas doctrinales al uso y aplicación del concepto de materialidad en México

Según Arturo Pueblita Fernández, es esencial que el ejercicio del control fiscal respete un criterio de razonabilidad en la exigencia de pruebas, ajustado tanto al marco normativo vigente al momento de la operación como a las prácticas del sector, asimismo señala que no existen ni deben existir formulas precisas para acreditar la materialidad de las operaciones, por lo que debemos acudir al caso concreto (Pueblita, 2020, pág. 80).

Asimismo ha señalado que una de las principales deficiencias conceptuales en el enfoque actual de las Autoridades Fiscales respecto a la materialidad es la falta de diferenciación entre materialidad y veracidad de las operaciones, especialmente en el caso de intangibles o no documentales de forma directa, precisando que "sería

conveniente que se hablara tanto de materialidad como de veracidad de operaciones, pues se insiste, operaciones que no necesariamente implican la transformación de la materia o la entrega de bienes, difícilmente se podría hablar del concepto de materialidad, pero sí de la veracidad de la existencia de los servicios que se llegan a prestar, pues se insiste, no todo tipo de servicio se podría dar como práctica común la impresión de un entregable” (Pueblita, 2020, pág. 91).

Montes de Oca Romero, coincide dentro de su análisis denominado “Cómo Acreditar La Materialidad De Las Operaciones Para Efectos Fiscales “, que uno de los principales retos en la comprobación fiscal en México radica en la ausencia de una definición legal expresa del concepto de materialidad, pues dentro del marco normativo vigente, no existe disposición alguna que detalle las características, requisitos o elementos constitutivos que configuren este atributo. Esta omisión normativa ha generado una zona de incertidumbre jurídica, que ha debido ser colmada por la interpretación de autoridades, sin embargo, señala que esta multiplicidad de criterios de naturaleza interpretativa ha dado lugar a que la exigencia de materialidad sea aplicada de manera variable y, en ocasiones, discrecional, afectando los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica. (Romero, 2025, pág. 3)

Asimismo Montes de Oca Romero, precisa que uno de los aspectos más sensibles a efecto de demostrar la materialidad se referirá a la valoración de documentos privados, conforme al marco jurídico vigente y particularmente en términos de los artículos 203 y 204 del Código Federal de Procedimientos Civiles, pues los documentos privados carecen de valor probatorio pleno cuando son ofrecidos de manera aislada, sin adminicularse con otros elementos que generen convicción razonable sobre la veracidad de su contenido. (Romero, 2025, pág. 26)

Es decir, esta limitación obedece a que estos documentos no cuentan con fe pública, por lo que su eficacia probatoria depende de su corroboración con otras pruebas: pueden ser documentos de la misma naturaleza, datos públicos o elementos verificables que acrediten su autenticidad, fecha, y correspondencia con

los hechos que pretenden probar, esta exigencia cobra especial relevancia en materia de materialidad fiscal, dado que muchas operaciones empresariales se documentan mediante contratos privados, reportes internos, correos electrónicos o minutas no protocolizadas. Si bien estos documentos por sí mismos pueden reflejar un acuerdo de voluntades, su uso ante las Autoridades Fiscales demanda que sean acompañados de elementos auxiliares que les otorguen eficacia demostrativa, tales como registros contables, comprobantes bancarios, estados financieros o peritajes técnicos

De igual manera la Autora Montes de Oca Romero, señala en la página 30, la importancia del artículo 78 del Código de Comercio, en donde se establece que en las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos, situación que soporta con el criterio sustentando por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro *“CONTRATOS PRIVADOS. NO ES NECESARIO EL REGISTRO DE LOS MISMOS PARA DARLES VALOR PROBATORIO, SI LA ACTORA APORTA DIVERSOS MEDIOS PARA ADMINICULAR LA PRUEBA DOCUMENTAL PRIVADA”*. resaltando que a la fecha no existe ninguna disposición con la cual se obligue a las partes para registrar todos y cada uno de los contratos suscritos, pues ello únicamente se realiza si las partes quieren que sus efectos surtan frente a terceros y en relación con los bienes sobre los cuales se haya contratado, por lo que debe destacarse el principio de libertad contractual entre las partes que intervienen.

No obstante, destacan Chávez Ramírez y Franco Godínez, en su análisis denominado “Elementos demostrativos idóneos para acreditar la materialidad y el papel de la contabilidad contra los comprobantes fiscales”, que limitar a la autoridad a comprobar la veracidad en cuanto a la materialidad de las operaciones tomando únicamente el cumplimiento de los requisitos formales, implicaría anular la obligación de que los contribuyentes cuenten con documentación que demuestre

los hechos económicos derivados de sus transacciones comerciales, y que con la sola exhibición de registros contables, sin llevar a cabo un mayor análisis, la autoridad fiscalizadora deba estimar procedentes los efectos fiscales que se les haya dado, aun cuando no sean suficientes o coincidan con la realidad material. (Chávez & Franco, 2019, pág. 53)

De igual manera precisan que es importante que existan parámetros que definan con claridad qué elementos adicionales deben formar parte de la contabilidad para reflejar la materialidad de las operaciones, pues en la práctica se exigen recibos telefónicos, recibos de luz, bitácoras de horarios, controles de agenda entre empresarios y clientes, cotizaciones, cuotas de mantenimiento, y más documentos similares, mismos que en muchas ocasiones los contribuyentes desconocen que deben de resguardar como parte de la contabilidad; y son requeridos en contexto con la facultad de la autoridad para solicitar “toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales”, lo que a menudo desconocen y que sin duda puede llegar al extremo de generar un estado de indefensión. (Chávez & Franco, 2019, pág. 60).

Por su parte Juan Carlos Roa Jacobo, en su ensayo “*Aspectos relevantes del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y sus consecuencias para los contribuyentes*”, realiza un análisis de la sentencia dictada en el expediente 1/17-ERF-01-1, por parte de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, en donde se formuló una propuesta en relación con los extremos que pueden ser acreditados en el juicio contencioso administrativo, a fin de que los particulares puedan soportar el derecho a otorgar plenos efectos jurídicos y económicos a sus operaciones, en aquellos casos en los que la autoridad hacendaria acuse su inexistencia, proponiéndose que cuando las autoridades fiscales aleguen la inexistencia de las transacciones, puede atenderse a un parámetro objetivo el cual demuestre que las operaciones respectivas sí cuentan con materialidad, como lo es el correspondiente a la sustancia económica de las transacciones. (Jacobo, 2019, pág. 129).

En sentencia dictada en el expediente 1/17-ERF-01-1, se sostuvo que resulta necesario que las operaciones cuenten con la sustancia económica demandada o, cuando menos, incentivada por la realidad comercial del negocio de que se trate, o bien, por la realidad normativa o regulatoria, imbuida con consideraciones independientes a las fiscales y no formalizada exclusivamente a través de medios con características minorativas de la carga fiscal.

Además, en la sentencia de mérito 1/17-ERF-01-1, se desprende un posible listado de evidencia de la transacción, precisando el autor que no se trata de un listado acabado o exhaustivo, y que los elementos que se señalan ordinariamente pueden servir para acreditar la existencia de sustancia económica, pero pueden existir algunos casos en los que sean requeridos elementos demostrativos adicionales: (Jacobo, 2019, pág. 151)

- Escritos relativos a la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, utilizados para la toma de decisiones relacionadas con la transacción;
- Documentos relativos al ofrecimiento de los bienes o servicios;
- Documentos que acrediten las negociaciones previas a la contratación;
- Documentos que acrediten la formalización propiamente dicha de la transacción, es decir, los contratos correspondientes;
- Documentos que acrediten el seguimiento de los compromisos pactados;
- Documentos que acrediten la supervisión de los trabajos;
- Documentos que soporten la realización de los servicios y reportes periódicos de avance, entre otros;
- Entregables propiamente dichos; Documentos y asientos contables que acrediten la forma de pago y la efectiva realización de este, así como documentos relacionados con dicha operación, como podrían ser los que demuestren la forma en la que se hubiere fondeado el pago;

- Opiniones escritas de asesores, relacionadas no solo con la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, sino también con las características del proveedor que pudiera considerarse idóneo para contratar, así como con la transacción específicamente pactada con el proveedor de que se trate;
- Correspondencia que acredite todos los aspectos anteriores, no solo entre el proveedor y el cliente, sino también con asesores y otros terceros relacionados con la transacción; y
- Documentos que acrediten aspectos relevantes del sector o rama en la que se desempeñe el contribuyente, relacionados con la necesidad o pertinencia de la adquisición del bien o la recepción del servicio.

Asimismo, precisa que otros elementos de prueba pudieran ser la existencia efectiva de las operaciones también podría acreditarse con elementos con los que podría contar el propio contribuyente, relativos a la misma operación, o bien, a operaciones similares que sean típicas o usuales en la rama o sector, como correspondencia interna o con terceros (contadores externos, instituciones de crédito); documentación que acredite la existencia de ofertas diversas de otros proveedores que finalmente no hubieren sido contratados; documentación que pueda demostrar el resultado del tipo de transacción de que se trate en la situación de terceros; o documentación relativa a estructuras similares, sus resultados económicos, sus resultados fiscales, aspectos temporales relevantes, entre otros. (Jacobo, 2019, pág. 153).

En este sentido, la revisión de las posturas doctrinales y jurisprudenciales analizadas revela la complejidad estructural que envuelve al concepto de materialidad en el sistema fiscal mexicano. La falta de una definición legal expresa ha propiciado un entorno de inseguridad jurídica que ha sido parcialmente resuelto por criterios judiciales, administrativos y doctrinales, pero que sigue dejando espacio a prácticas interpretativas discrecionales.

Destaco la postura del autor Pueblita Fernández, en el sentido de que no deben existir fórmulas rígidas para acreditar la materialidad, proponiendo un enfoque caso por caso basado en criterios de razonabilidad y prácticas del sector, especialmente en operaciones que, por su naturaleza intangible, no generan evidencias físicas o entregables formales. Precisión con la que coincide Montes de Oca Romero en que la ausencia normativa ha obligado a una construcción práctica basada en pruebas indirectas, documentos privados y elementos auxiliares, cuya eficacia depende del contexto y del grado de correlación con los hechos económicos.

Del análisis, también se desprende que los documentos privados deberán en todo momento ser admiculados con elementos contables, bancarios u operativos, en atención al principio de libertad contractual previsto en el artículo 78 del Código de Comercio, a fin de dotarlos de valor probatorio frente a terceros.

Desde una visión crítica complementaria, autores como Chávez Ramírez y Franco Godínez subrayan el riesgo de reducir la comprobación de la materialidad al cumplimiento meramente formal, alertando sobre prácticas fiscales que exigen documentación excesiva, no prevista expresamente en ley, lo cual puede generar un estado de indefensión técnica y probatoria para los contribuyentes.

Asimismo, el criterio contenido en la sentencia del expediente 1/17-ERF-01-1, analizado por Roa Jacobo, propone un sistema que resulta particularmente útil como pauta objetiva para futuras reformas legislativas o como referencia técnica para la defensa en caso de que el contribuyente sea objeto de facultades de comprobación actualmente.

En lo particular, se considera de trascendencia para efectos de la presente investigación, lo precisado por Rita Amparo Velasco de León en su estudio

denominado “*Determinación de la inexistencia de operaciones dentro de los procedimientos de fiscalización diversos al previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*”, pues señala que no se debe perder de vista, en lo que ve a la materialidad de las operaciones, el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código, y el ejercicio de las facultades previstas en el diverso 42 del mismo ordenamiento, parten de circunstancias totalmente diferentes; toda vez que, en la primera de las situaciones, la autoridad determina la PRESUNCIÓN *iuris tantum* respecto de la inexistencia de las operaciones por actualizarse determinadas situaciones previstas en el primer párrafo del Artículo 69-B; mientras que en el segundo de los supuestos, la fiscalizadora cuenta con acceso a la información y documentación contable del contribuyente, lo que la obliga a realizar un análisis exhaustivo de los elementos que tenga para, posteriormente, emitir una determinación debidamente fundada y motivada en la que se pronuncie sobre la inexistencia de la operación. Por lo que de considerarse suficiente el hecho de que la autoridad, al ejercer sus facultades de comprobación, se limite a cuestionar genéricamente la materialidad de una operación o, inclusive, concluya con la presunción de inexistencia de la misma; ocasiona una afectación en la esfera jurídica de la contribuyente, pues el acceso a los elementos de la contabilidad de este, la obliga a pronunciarse de manera exhaustiva, fundada y motivada, respecto de tal determinación, en acatamiento a los Artículos 16 constitucional y 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación. (León, 2019).

4.3. La exigencia de “*fecha cierta*” en los documentos privados y su relevancia en la acreditación de la materialidad.

Actualmente, de acuerdo con la jurisprudencia 2a./J. 161/2019, publicada en el Semanario Judicial de la Federación en 2019, prevé que 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, jurisprudencia que a su rubro establece *“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”*

En este tenor, los 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.

Resulta de importancia el criterio sostenido por Gonzalo Romero Alemán, en su análisis denominado *“La Materialidad desde la Perspectiva del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”*, con relación al criterio de “fecha cierta”, pues precisa que este parámetro no es extensible como regla general a todos los documentos privados, como lo aclara el propio criterio judicial.

Esto es así, pues sostiene que *“la fecha cierta”* responde a la naturaleza específica del acto jurídico y a la materia en litigio. Por tanto, condicionar la eficacia probatoria de todo documento privado a la exigencia de fecha cierta, resulta improcedente cuando la ley no establece formalidades especiales para la validez o eficacia del acto jurídico, pues debe observarse lo dispuesto por el artículo 78 del Código de Comercio en donde se reconoce la libertad contractual entre las partes en actos mercantiles, sin supeditar su validez a formalidades como la protocolización o el registro. Asimismo, conforme al artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, los documentos privados sí pueden hacer prueba plena en juicio, salvo que sean objetados por la contraparte, o que la ley exija expresamente formalidad adicional. (Gonzalo, 2019)

En materia de materialidad fiscal, esta precisión resulta fundamental, pues muchas operaciones económicas son documentadas mediante instrumentos

privados (contratos de prestación de servicios, pagarés, convenios), cuya validez y fuerza probatoria no dependen de su inscripción ni protocolización, sino de su congruencia y trazabilidad con otros elementos probatorios, como la contabilidad, los estados de cuenta, las transferencias bancarias o los CFDI asociados.

Asimismo, señala Velasco de León, el criterio restrictivo que ha adoptado la autoridad fiscalizadora al momento de proceder a la valoración de los elementos probatorios aportados; pues lejos de considerar que la mayoría de la documentación es de carácter privado y que, por tanto, tiene que ser adminiculada para llegar a determinada convicción, la autoridad únicamente se limita a descalificar los elementos ofrecidos argumentando que no tienen valor probatorio pleno. Por lo que tener el contribuyente la carga de la prueba respecto de la materialidad de las operaciones, trasciende en el costo a erogar para acceder a una resolución apegada a derecho; lo que es violatorio de lo dispuesto en el Artículo 2, fracción IX de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que prevé el derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa. (León, 2019, pág. 527)

Además, no obstante, del criterio actual previsto en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2019, los Tribunales Colegiados de Circuito han emitido en octubre de 2024, la tesis aislada de rubro *“MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. PARA ACREDITARLA TRATÁNDOSE DE SERVICIOS NO COMPLEJOS O QUE NO REQUIERAN UNA ESPECIALIZACIÓN, ES INNECESARIO DEMOSTRAR LA CELEBRACIÓN DE UN CONTRATO”*, en donde se prevé que si bien el Código Fiscal de la Federación no establece reglas sobre la prueba para acreditar la materialidad de las operaciones sujetas a verificación, el Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, en el artículo 83 reconoce el principio ontológico de la prueba, conforme al cual lo ordinario se presume y lo extraordinario se acredita, por lo que cuando la autoridad fiscal pone en duda la materialidad de las operaciones realizadas por el contribuyente, consistentes en la prestación de un servicio no complejo, en atención

a dicho principio, no pueden exigirse pruebas que no sean acordes con la naturaleza de la operación verificada o que resulten desmedidas por no atender a parámetros racionalmente exigibles y razonables 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 suficientes para evidenciar la materialidad de la operación, aun cuando se trate de pruebas indirectas, porque el análisis adminiculado de todas las probanzas aportadas puede generar evidencia suficiente para acreditarla.

Por lo que actualmente es válidamente procedente argumentar que tratándose de servicios no complejos y que sean acordes con el objeto social de la contribuyente, esto es, que no correspondan a alguna actividad que por su especialización o complejidad deba pactarse mediante un contrato por escrito de fecha cierta, es innecesario exhibirlo para demostrar su materialidad, pues para ello basta relacionar otras pruebas que se relacionen con la naturaleza de su negocio, lo que se considera un criterio acertado en atención a principio de seguridad jurídica.

4.4 Los principios de “*sustancia sobre forma*” y “*razón de negocios*” en la valoración probatoria de la materialidad.

Uno de los pilares interpretativos más relevantes en la valoración de las operaciones económicas con fines fiscales es el principio de “*sustancia sobre forma*” ampliamente reconocido en las Normas de Información Financiera (NIF), particularmente en la NIF A-2, “Postulados básicos”, y en la NIF A-3, “Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros”.

Este principio sostiene que las transacciones deben reconocerse contable y fiscalmente conforme a su realidad económica, aunque su estructura legal o documental pueda diferir. En otras palabras, la esencia de la operación debe prevalecer sobre su forma externa, criterio que cobra especial relevancia en el contexto de la materialidad fiscal, donde los contribuyentes deben demostrar que

las operaciones celebradas son reales, necesarias y generaron efectos jurídicos y patrimoniales tangibles.

En este contexto, surge de manera complementaria el concepto de “*razón de negocios*”, entendido como el motivo económico legítimo que justifica la realización de una operación, más allá del ahorro fiscal que pudiera derivarse de ella. La razón de negocios es hoy un parámetro indispensable para validar la sustancia económica de los actos jurídicos, y ha sido incorporada expresamente en reformas fiscales recientes, como la cláusula general antielusión del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

De esta forma, la materialidad se sostiene no puede analizarse únicamente a partir de documentos contractuales o fiscales, sino de la existencia de una lógica empresarial o una necesidad operativa que sustente la transacción. Por ejemplo, una adquisición de servicios, aunque documentada con un Comprobante Fiscal Digital por Internet y contrato, será cuestionable si no puede acreditarse su utilidad o congruencia con la actividad ordinaria del contribuyente.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia han subrayado que la materialidad de las operaciones se acredita no solamente con documentación, sino mediante la demostración de su sustancia económica y su razón de negocios. Así lo reconoció el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el expediente 1/17-ERF-01-1, en el que sostuvo que la inexistencia de un contrato con fecha cierta no impide por sí misma la validez fiscal de la operación, siempre que existan elementos que revelen la necesidad comercial y la realidad operativa de la transacción.

Asimismo, en cuanto a la interpretación de las normas fiscales, como se señaló en la exposición de motivos de la propuesta para reformar el Artículo 5o. del CFF, y conforme al contenido de la jurisprudencia número 3a./J. 18/91, cuyo rubro es: “LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN Estricta Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA” La Suprema

Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas. (Sánchez, 2019, pág. 245).

Es así como las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente, esto en atención al criterio de rubro “*FICCION LEGAL. PARA EVITAR ELUSION O EVASION EN MATERIA TRIBUTARIA*”, Tesis: I.4o.A.168 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Agosto de 2019.

En este sentido, el principio de “*sustancia sobre forma*”, en conjunto con la exigencia de una “*razón de negocios*” válida, constituye un estándar técnico-jurídico fundamental para la valoración probatoria en materia fiscal. Estos principios permiten que las operaciones se analicen no solo desde la óptica documental o formal, sino desde su impacto real en la esfera patrimonial y operativa del contribuyente.

La *materialidad*, por tanto, no puede sustentarse exclusivamente en un listado de documentos, sino que exige una evaluación integral que considere la utilidad económica, la lógica empresarial, y la congruencia con la actividad ordinaria del contribuyente. Esta postura ha sido avalada tanto por la doctrina como por órganos jurisdiccionales, como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Asimismo, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha clarificado que el hecho de que las disposiciones fiscales sean de aplicación estricta no impide que puedan ser interpretadas de forma sistemática, con el fin de respetar la intención del legislador y los principios constitucionales en materia tributaria. Ello incluye la posibilidad de reconocer ficciones legales, como la prevista en el artículo

5-A del Código Fiscal de la Federación, siempre que no se vulnere el derecho de audiencia ni el debido proceso.

En consecuencia, el análisis de la *materialidad* debe apoyarse en una valoración razonable y contextualizada que privilegie la esencia económica de las operaciones sobre su mera forma jurídica, asegurando así que el cumplimiento fiscal se interprete bajo parámetros de realidad, racionalidad y equidad.

De igual manera se sustenta lo anterior con base en la tesis aislada número I.18o.A.11 A (11a.), de rubro “*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*”, de fecha 20 de octubre de 2023, que precisa que 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.

5. DERECHOS FUNDAMENTALES RELACIONADOS CON EL CUESTIONAMIENTO DE MATERIALIDAD EN LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES Y SUS ALCANCES JURÍDICOS.

En el marco del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, por parte de las Autoridades Fiscales, la falta de una definición legal clara y objetiva del concepto de materialidad ha dado lugar a prácticas discrecionales que propician la vulneración de derechos fundamentales del contribuyente, como lo es el principio de seguridad jurídica, en relación con el principio de buena fe y confianza legítima.

En este sentido, la exigencia de acreditar la *materialidad*, sin que la Ley contemple la facultad reglada para las Autoridades Fiscales, así como la solicitud discrecional de medios de prueba no delimitados, y la posible desestimación de pruebas documentales sin motivación suficiente, constituyen prácticas que comprometen el debido proceso y la seguridad jurídica.

5.1 Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria.

El principio de seguridad jurídica, consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye uno de los pilares fundamentales del Estado de Derecho y del sistema fiscal mexicano, situación que ha sido sostenida por parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual en su contenido esencial radica en que el gobernado debe "saber a qué atenerse" respecto de la regulación jurídica aplicable, así como frente a los actos de autoridad, evitando en todo momento quedar en un estado de incertidumbre o indefensión. (SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE., 2013)

En ese sentido, resulta relevante observar que el contenido esencial del principio de seguridad jurídica puede acotar en dos grandes dimensiones: la certeza del derecho y la prohibición de la arbitrariedad, en este sentido el principio de seguridad jurídico se encuentra consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), por lo que las garantías que guarda tal principio valen por sí mismas, ya que ante la imposibilidad material de que en un artículo se contengan los derechos públicos subjetivos del gobernado, lo que o contenga en un precepto constitucional, debe encontrarse en los demás, de tal forma, que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y por tanto, en estado de indefensión. (Suprema Corte de la Justicia de la Nación, 2005, pág. 18)

Ahora bien, es pertinente contrastar la jurisprudencia 1a./J. 75/2025 (11a.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a su rubro establece “*GASTOS Estrictamente Indispensables y Prestaciones de Previsión Social. Su Regulación en la Ley del Impuesto sobre la Renta para que Resulten Conceptos Deducibles respeta el Principio de Seguridad Jurídica*”, en donde ha resuelto que la inconstitucionalidad de una norma no puede depender de la supuesta imprecisión o inexactitud en que el legislador incurra al momento de configurarla, pues la exigencia de establecer cada uno de los supuestos y definiciones en el ordenamiento haría imposible la función legislativa y la redacción de las leyes en general se traduciría en una labor interminable e impráctica.

No obstante, se precisa que los conceptos de “*gastos estrictamente indispensables*”, así como “*prestaciones de previsión social*”, si fueron señalados con claridad, respecto a los supuestos en los que una prestación de previsión social se consideraba otorgada de manera general a los trabajadores para que, de resultar estrictamente indispensable, igualmente sea deducible.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa, actualmente nos encontramos en una ausencia en el texto legal del concepto de *materialidad*, situación que ha sido subsanada por criterios emitidos por los juzgados y tribunales que componen la Suprema Corte de la Justicia de la Nación (SCJN), así como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (SCJN).

Asimismo, en el caso de los gastos deducibles citados por la jurisprudencia de mérito, si existe una referencia normativa expresa y operativa que permite su análisis con base en parámetros lógicos y congruentes con la operación del contribuyente, a contrario sensu del concepto de “*materialidad*”. Esta omisión puede colocar al contribuyente en un estado de inseguridad jurídica al ser sujeto de facultades discrecionales ilimitadas por parte de las Autoridades Fiscales en materia de facultades de comprobación.

En este sentido el principio de seguridad jurídica garantiza la actuación legítima del poder público frente a los gobernados, y se encuentra relacionado con el principio de legalidad, siendo que ambos principios están intrínsecamente vinculados, al punto de que la realización del primero depende directamente del cumplimiento del segundo. (Vera, s.f.)

Es así, que el principio de seguridad jurídica impone a todas las autoridades la obligación de sujetar su actuación a lo dispuesto en la ley, conforme a lo previsto por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Este principio exige que toda actuación que afecte la esfera jurídica, en este caso de los contribuyentes, se encuentre debidamente fundada en una norma aplicable y motivada conforme a las circunstancias particulares del caso, y asimismo, busca brindar a los ciudadanos certeza y previsibilidad respecto de los actos de autoridad, al garantizar que las leyes sean estables, claras, públicas y aplicadas de manera uniforme.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que:

“El principio de seguridad jurídica consiste en el conjunto de condiciones que permiten al gobernado tener la certeza de que su persona, sus bienes y derechos no serán objeto de actos de autoridad que no se encuentren previstos en la ley y que no se emitan conforme a los requisitos establecidos por ésta.”
Tesis: 1a./J. 31/99. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, marzo de 1999, p. 66.

De esta forma, adquiere relevancia la relación en materia tributaria, donde las facultades de comprobación del Estado deben ejercerse con base en preceptos legales expresos, con procedimientos que sean conocidos y regulados, y que existan mecanismos efectivos de defensa, elementos que en conjunto configuran la seguridad jurídica tributaria.

5.2 El principio de buena fe en la actuación de las autoridades fiscales

La buena fe se define como la creencia de una persona de que actúa conforme a derecho; constituye un principio general del derecho, consistente en un imperativo de conducta honesta, diligente, correcta, que exige a las personas de derecho una lealtad y honestidad que excluya toda intención maliciosa. Con base en esta figura la doctrina y la jurisprudencia han derivado diversas instituciones, entre las que por su importancia para la resolución de problemas jurídicos destaca la llamada doctrina o teoría de los actos propios, que deriva de la regla consignada en el brocardo que reza: *venire contra factum proprium, nulla conceditur*, la cual se basa en la inadmisibilidad de que de invocar hechos que contraríen sus propias afirmaciones. (Doctrina de los Actos Propios. Su Derivación Inmediata y Directa del Principio General de Buena Fe., 2015)

En materia tributaria el principio de buena fe, prevé que los contribuyentes tienen derecho a que todas las actuaciones que realicen se presuman de buena fe; por tanto, corresponde a la autoridad tributaria acreditar la existencia de cualquier circunstancia agravante en la comisión de infracciones fiscales. El derecho a la presunción de buena fe obliga a la autoridad tributaria a percibir al contribuyente

como un sujeto que tiene siempre el propósito de cumplir voluntariamente con sus obligaciones y deberes; es decir, la información proporcionada por el contribuyente se presume completa y exacta, de lo contrario, corresponderá a la autoridad tributaria demostrarlo.

Esto significa que toda falta, así como la intención de cometerla, debe comprobarse por la autoridad tributaria. Bajo esta perspectiva, el derecho a la presunción de buena fe parte de la confianza como marco dentro del cual deben desarrollarse las relaciones de los particulares con la autoridad tributaria. (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, s.f., pág. 16)

Asimismo, en este sentido, el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del contribuyente, establece que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Este precepto implica una presunción legal a favor del contribuyente, según la cual su conducta debe asumirse honesta y conforme a derecho, salvo que la autoridad demuestre lo contrario mediante pruebas objetivas. Así, se impone a la administración fiscal la carga probatoria en caso de pretender una sanción o calificación agravada de los hechos, lo que refuerza los principios de legalidad y debido proceso.

Aunado a ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha desarrollado el criterio de rubro *“DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. SU ANÁLISIS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”*, que se vincula al principio de buena fe en el marco de la autodeterminación tributaria. Conforme al criterio contenido en la jurisprudencia sobre la determinación presuntiva de contribuciones, se ha precisado que:

“La autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones

tributarias e identificar, por consiguiente, su capacidad para contribuir a los gastos públicos.”

Bajo este enfoque, se reconoce que el sistema tributario mexicano confía inicialmente en la declaración voluntaria del causante, quien es el principal obligado a cuantificar sus tributos conforme a su capacidad económica, y solo cuando se acredita que la contribuyente violenta dicho principio de buena fe, la Autoridad Fiscal podrá ejercer facultades de determinación presuntiva de contribuciones.

No obstante, el uso de presunciones debe siempre sujetarse a límites estrictos. desde la perspectiva constitucional, se precisa que deben corresponder a criterios de razonabilidad, es decir, que no sean arbitrarias ni resulten de un uso distorsionado de la facultad discrecional, y que admitan prueba en contrario, bajo condiciones objetivas y medios idóneos, de forma tal que el contribuyente pueda destruir dicha presunción con base en evidencia verificable.

En este sentido, el principio de buena fe opera como un mecanismo de equilibrio y confianza en el sistema tributario mexicano, limitando la discrecionalidad de la autoridad fiscal y reforzando la legalidad de sus actuaciones.

5.3 El principio de confianza legítima como límite en el ámbito fiscal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado que el principio de confianza legítima adquiere distintos matices dependiendo de si se invoca frente a actos administrativos o a actos legislativos, precisando que la confianza legítima debe entenderse como la tutela a las expectativas razonablemente creadas, en favor del gobernado, a partir de las acciones y omisiones del Estado, las cuales hayan generado en el particular la estabilidad de cierta decisión de la autoridad, a partir del cual haya ajustado su conducta, pero que con motivo de un cambio súbito e imprevisible, se vea quebrantada esa expectativa, no obstante, un elemento indispensable que debe tomarse en consideración, es la ponderación efectuada entre los intereses públicos o colectivos frente a los intereses particulares, pues el acto de autoridad podrá modificarse ante una imperante necesidad del interés

público. (CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS., 2017).

El principio de confianza legítima constituye una manifestación concreta del derecho fundamental a la seguridad jurídica, en su vertiente de prohibición de la arbitrariedad. Tiene su origen en el derecho administrativo europeo, particularmente en la jurisprudencia alemana y española, y ha sido progresivamente integrado al sistema jurídico mexicano a través de la interpretación jurisprudencial. Este principio protege las expectativas razonables y fundadas que el gobernado desarrolla a partir de actos, omisiones o conductas uniformes por parte de la autoridad, cuando éstas le hacen confiar en la estabilidad de una situación jurídica.

La Primera Sala de la SCJN, en los amparos en revisión 894/2015, 670/2015 y 914/2015, abordó el alcance de este principio frente a reformas legislativas que modificaron regímenes fiscales. En dichos asuntos, diversas personas morales impugnaron la eliminación intempestiva del régimen simplificado aplicable a actividades primarias (agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras), sin que se estableciera un régimen de transición, lo que afectó sus estrategias comerciales y planeación financiera. (Flores, 2017)

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, precisó que la confianza legítima es más operativa respecto de actos administrativos, y que su invocación frente a leyes generales exige un análisis prudente para evitar una petrificación del derecho, que obstaculice reformas necesarias en materia fiscal. En consecuencia, la tutela de expectativas jurídicas en el ámbito legislativo no puede erigirse como un derecho absoluto, especialmente en materia tributaria donde el interés colectivo es dinámico y prioritario.

En el contexto actual del derecho fiscal mexicano, el principio de confianza legítima cobra particular relevancia frente a la exigencia de acreditación de la materialidad de las operaciones, pues se considera que la autoridad fiscal al

reinterpretar de forma extensiva el contenido de las operaciones amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI's) o al aplicar criterios presuntivos sin una base normativa clara y previamente publicada, compromete la expectativa legítima del contribuyente de que sus actos serán valorados conforme a las disposiciones vigentes al momento de su celebración, lo que se traduciría en una violación al principio de legalidad y seguridad jurídica, y asimismo, socava la confianza que el contribuyente deposita en el sistema fiscal y en las propias reglas emitidas por la administración.

Si bien el principio de confianza legítima resulta aún novedoso dentro de nuestra legislación fiscal, se considera debe ser reconocida como un límite sustancial frente a prácticas fiscalizadoras discrecionales, a fin de equilibrar el poder de las Autoridades Fiscales y la tutela de los derechos fundamentales del contribuyente.

6. RESULTADOS

La evolución de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales en México, en la actualidad, refleja una tendencia progresiva de fiscalización con base en la tecnología y en exigencias cada vez más especializadas hacia los contribuyentes.

En este contexto, se propone una incorporación del concepto *materialidad* de las operaciones en la legislación actual, pues su aplicación práctica a la fecha carece de fundamento legal, lo que se considera genera inseguridad jurídica, pues la exigencia de acreditar la materialidad ha sido construida con base en criterios emitidos por órganos jurisdiccionales y no mediante un debido proceso legislativo, en atención al principio de reserva de ley, lo que se considera trasciende a la legalidad de los actos realizados por las Autoridades dentro de sus facultades de comprobación, apelando a criterios variados e interpretativos.

En atención a tal supuesto, se propone la incorporación del artículo 42 C al Código Fiscal de la Federación, como un mecanismo normativo que dote de certeza y seguridad jurídica tanto a las Autoridades Fiscales, así como los contribuyentes al delimitar los elementos esenciales que se considera, configuran el concepto de materialidad, esta propuesta incluye la inclusión del término de trazabilidad contemplado en la acción 13 del plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), así como dos elementos indispensables para la acreditación de la materialidad como lo son la *sustancia* y la *razón de negocios*, asimismo se pretende atender el principio de seguridad jurídica, al establecer que cualquier cuestionamiento sobre la materialidad de las operaciones deberá sustentarse con una debida y suficiente fundamentación y motivación, respetando un debido proceso, en atención al interés fiscal del Estado y los derechos fundamentales de los contribuyentes:

La adición del artículo 42-C en el Código Fiscal de la Federación, propone:

Artículo 42-C. Las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, podrán requerir a los contribuyentes la acreditación de la materialidad de las operaciones económicas amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, siempre que funden y motiven su cuestionamiento conforme a la naturaleza del acto, el motivo económico perseguido, y los medios probatorios aportados por el contribuyente durante el procedimiento.

Se entenderá por materialidad la existencia real, fidedigna, trazable y verificable de los actos, operaciones o actividades realizadas por los contribuyentes, acreditada mediante documentales o indicios que por sí solos, o en su conjunto demuestren elementos sensibles, objetivos y permanentes de su efectiva realización, con apego al derecho federal aplicable, y mediante reglas de carácter general emitidas por las Autoridades Fiscales.

Para efectos del presente artículo, la trazabilidad se entiende como la capacidad de identificar, rastrear y documentar de manera sistemática cada una de las etapas que componen una operación económica, desde su origen hasta su conclusión, mediante registros contables, documentales, contractuales y operativos, que permitan verificar la congruencia y continuidad del hecho económico.

Se considerará que se acredita la materialidad cuando los elementos presentados por el contribuyente soporten y guarden coherencia temporal, lógica y operativa entre sí, y estén alineados con su objeto social, capacidad operativa y comportamiento económico habitual o exista razón de negocio.

La acreditación de la materialidad no estará sujeta a la presentación de un documento único, sino al análisis integral de todos los medios probatorios presentados. Las Autoridades Fiscales, en el ámbito de sus competencias deberán valorar su suficiencia e idoneidad en términos de razonabilidad económica y sustancia de los actos.

Cuando la Autoridad determine que no se acredita la materialidad dentro de las facultades de comprobación a razón de la pretensión del obligado, la omisión de fundar y motivar en los términos del presente artículo será causa de nulidad del acto y todas sus actuaciones anteriores, sin que la autoridad pueda volver a realizar su cuestionamiento sobre los mismos hechos y períodos.

6.1. Consideraciones a la propuesta ofrecida.

La propuesta señalada responde a la necesidad de otorgar certeza jurídica al concepto de *materialidad*, evitando interpretaciones discrecionales que han derivado en actos de las Autoridades Fiscales que pudieran ser violatorios de derechos fundamentales.

Asimismo, se considera, permite equilibrar el ejercicio de las facultades de comprobación con la tutela efectiva del contribuyente, conforme a los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aunado a que se alinea al criterio de que la fiscalización no puede prescindir de la valoración objetiva de elementos sensibles que reflejen la existencia real de la operación, pero sin imponer estándares que desconozcan la diversidad y particularidad de cada tipo de servicio.

7.CONCLUSIONES.

El término *materialidad* se ha convertido en un elemento central en las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales, previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, no obstante, la ausencia de una definición legal clara en la normativa fiscal actual.

Actualmente, la exigencia de acreditar la *materialidad* de una operación en caso de ser cuestionado por las Autoridades Fiscales en materia de facultades de comprobación no se encuentra regulada en ley, lo que puede generar cargas probatorias excesivas e inciertas a los contribuyentes

El principio de seguridad jurídica, consagrado en los artículos 14 y 16 constitucionales, exige que los actos de autoridad se encuentren fundados y motivados conforme a la ley, y que los contribuyentes puedan prever las consecuencias jurídicas de su actuar. La falta de precisión del concepto de materialidad atenta contra este principio al generar incertidumbre respecto de los requisitos y medios probatorios aceptados.

El principio de buena fe y la confianza legítima deben guiar las actuaciones de la administración tributaria, en particular cuando se trata de interpretar hechos y conductas con nuevas cargas a los contribuyentes. La exigencia retroactiva de pruebas no previstas por ley, y el uso generalizado de presunciones deben ser contrastados conforme a estos principios jurídicos.

En materia internacional, países como España y Colombia han incorporado supuestos jurídicos y jurisprudenciales que les han permitido apegarse a los principios de legalidad, esta incorporación, aunque atañe a compromisos internacionales ha resultado en una actualización normativa respecto a la actualidad fiscal llevada a cabo por el Estado.

Actualmente, el concepto de *materialidad* se regula a través de la interpretación sistemática de diversos criterios y tesis emitidos por Tribunales Colegiados de Circuito y Juzgados de Distrito, así como las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCNJ), asimismo con las tesis emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), lo que deriva en considerar necesario la unificación de un criterio legal que prevea los principales elementos previstos ya existentes.

La propuesta respecto a la adición del artículo 42-C al Código Fiscal de la Federación (CFF) constituye una manifestación de dotar de seguridad jurídica el cuestionamiento de la materialidad en las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales previstas en el artículo 42 del mismo Código, asimismo, se busca establecer un equilibrio entre el interés del Estado en combatir prácticas abusivas y el derecho del contribuyente a una fiscalización justa y predecible.

8. REFERENCIAS.

25000-23-27-000-2012-00600-01(20822) (Sala de lo Contencioso Administrativo) ALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO 13 de agosto de 2015).

851/2020 (Juzgado Noveno de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México diciembre de 2020). Obtenido de Juicio de Amparo 851/2020: <https://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=76%2F0076000027040714016.pdf&sec=Bibiana+Guzm%C3%A1n+Mart%C3%ADnez&svp=1>

Castillo, J. E. (12 de julio de 2023). *The Anáhuac journal*. Obtenido de La efectividad de las cláusulas antiabuso en el Código Fiscal de la Federación: https://revistas.anahuac.mx/index.php/the_anahuac_journal/article/view/2028/2047#content/citation_reference_31

Chávez & Franco. (2019). *Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. Obtenido de Elementos demostrativos idóneos para acreditar la materialidad y el papel de la contabilidad contra los comprobantes fiscales contra los comprobantes fiscales contra los Comprobantes Fiscales: <https://www.cpware.com/web/descarga/pdf/articulos/Simposio-TFJA.-%20La-materialidad-de-las-operaciones-en-el-Derecho-Fiscal.pdf>

Colombia, G. d. (2025). *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*. Obtenido de <https://www.dian.gov.co/dian/entidad/Paginas/Presentacion.aspx>

CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS., 2a. XXXVIII/2017 (10a.) (2017).

Contabilidad, A. I. (2020). *Esquemas Reportables BEPS: experiencia mexicana*. Obtenido de https://contadores-aic.org/esquemas-reportables-beps-experiencia-mexicana/?utm_source=chatgpt.com

DIPUTADOS, C. D. (05 de septiembre de 2005). *Secretaría de Gobernación*. Recuperado el mayo de 2025, de https://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2005/09/asun_2182730_20050907_1138135634.pdf

Diputados, C. d. (18 de abril de 2006). *Gaceta Parlamentaria*. Obtenido de <https://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2006/abr/20060418-IV.html>

DIPUTADOS, C. D. (09 de diciembre de 2013). *cámara de Diputados*. Recuperado el 2025, de https://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOE_09dic13.pdf

DIPUTADOS, C. D. (24 de ABRIL de 2018). *Boletín N°. 5328* . Obtenido de CÁMARA DE DIPUTADOS: <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2018/Abril/24/5328-Aprueban-diputados-reformas-al-Codigo-Fiscal-de-la-Federacion-que-dan-certeza-juridica-a-contribuyentes#:~:text=%2D%20La%20C%C3%A1mara%20de%20Diputados%20aprob%C3%B3,el%2>

Doctrina de los Actos Propios. Su Derivación Inmediata y Directa del Principio General de Buena Fe., I.3o.C. J/11 (10a.) (Tribunales Colegiados de Circuito 2015).

España, G. d. (30 de mayo de 2025). *Boletín Oficial del Estado*. Obtenido de Ley General Tributaria: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&p=20241221&tn=1#tvii>

Financiera, C. d. (julio de 2022). *Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara A.C.* Obtenido de Determinación y Utilización de la Materialidad: <https://ccpudg.org.mx/wp-content/uploads/049-Boletin-Comision-NIA-y-NIF-CCPUDG-Determinaci%C3%B3n-y-Utilizaci%C3%B3n-de-Materialidad.pdf>

Flores, H. I. (2017). *Revista Nexos*. Obtenido de La Suprema Corte y el principio de confianza legítima: <https://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/la-suprema-corte-y-el-principio-de-confianza-legitima/>

Gobernación, S. d. (18 de noviembre de 2015). *Diario Oficial de la Federación*. Obtenido de https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5415878&fecha=18/11/2015#gsc.tab=0

Gobernación, S. d. (17 de junio de 2016). *Diario Oficial de la Federación*. Obtenido de El 17 de junio de 2016 se publicó en el DOF el “Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Nacional de Procedimientos Penales, del https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5441763&fecha=17/06/2016#gsc.tab=0

Gobernación, S. d. (9 de diciembre de 2019). *Diario Oficial de la Federación*. Obtenido de https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5581292&fecha=09/12/2019#gsc.tab=0

Gobernación, S. d. (12 de noviembre de 2021). *Diario Oficial de la Federación*. Obtenido de https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5635286&fecha=12/11/2021#gsc.tab=0

Gonzalo, R. A. (2019). *Simposio de los Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. Obtenido de La Materialidad desde la Perspectiva del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.: <https://www.cpware.com/web/descarga/pdf/articulos/Simposio-TFJA.-%20La-materialidad-de-las-operaciones-en-el-Derecho-Fiscal.pdf>

Jacobo, J. C. (2019). *Simposium de los Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. Obtenido de Aspectos relevantes del Artículo 69-B del

Código Fiscal de la Federación y sus consecuencias para los Contribuyentes:
<https://www.cpware.com/web/descarga/pdf/articulos/Simposio-TFJA.-%20La-materialidad-de-las-operaciones-en-el-Derecho-Fiscal.pdf>

Jurisprudencia 2a./J. 140/2017 (10a.), PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL (Segunda Sala Octubre de 2017).

León, R. A. (2019). *Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. Obtenido de Determinación de la inexistencia de operaciones dentro de los procedimientos de fiscalización diversos al previsto en el 69-B del Código Fiscal de la Federación.:
<https://www.cpware.com/web/descarga/pdf/articulos/Simposio-TFJA.-%20La-materialidad-de-las-operaciones-en-el-Derecho-Fiscal.pdf>

LOYA, C. O. (2024). *LA MATERIALIDAD DE LOS ACTOS JURÍDICOS* (2024 ed.). MEXICO: THOMSON REUTERS.

Loya, C. O.-F. (2024). *La Materialidad de los Actos Jurídicos*. México: Thomson Reuters.

OECD. (2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Obtenido de OECD Publishing:
<https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

Ortiz, M. A. (noviembre de 2022). *IMPC*. Obtenido de La Materialidad en el Ámbito Fiscal: https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2022/12/Fiscoactualidades_noviembre_num_109.pdf

Portilla, R. D. (10 de abril de 2018). *Cámara de Diputados*. Obtenido de https://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/Prog_leg_LXIII/280_DOF_25jun18.pdf

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, P. (s.f.). Obtenido de Derechos de los Pagadores de Impuestos:

https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64527/Lista_de_los_10_Derechos_de_los_Pagadores_de_Impuestos_2.pdf

PRODECON, P. d. (2015). *La Facultad del Estado para Cobrar Contribuciones*. Obtenido de Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6497/7.pdf>

Pueblita, F. A. (2020). La Materialidad e Inexistencia como Conceptos Jurídicos Tributarios. Fundamento Jurídico Alcances y Abuso. En A. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, *Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de Actos para Efectos Fiscales*. (pág. 79). Ciudad de México: Tirant Lo Blanch.

Romero, B. E. (2025). *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*. Obtenido de Como Acreditar la Materialidad de las Operaciones para Efectos Fiscales: http://transparencia.tfja.gob.mx/cesmdfa/01/praxis_act/num_30/7_blanca_r_30.pdf

Sánchez, M. d. (2019). *Simposio de los Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. Obtenido de Ante el Reconocimiento en el Derecho Fiscal Nacional, del Principio “Sustancia sobre la Forma”, Resulta Necesaria su Regulación para Efectos de Interpretación.: <https://www.cppure.com/web/descarga/pdf/articulos/Simposio-TFJA.-%20La-materialidad-de-las-operaciones-en-el-Derecho-Fiscal.pdf>

Sanciprián, E. (11 de noviembre de 2023). *IDC Asesor Fiscal, Jurídico y Laboral*. Obtenido de Materialidad de las operaciones: <https://idconline.mx/fiscal-contable/2023/11/07/materialidad-de-las-operaciones>

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE., 1a./J 139/2012 (10a.) (Enero de 2013).

Suprema Corte de la Justicia de la Nación, S. (2005). *Centro de Consulta de Información Jurídica*. Obtenido de Las garantías de Seguridad Jurídica: https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/publicaciones_scjn/publicacion/2016-10/55083_1_0.pdf

Vera, R. R. (s.f.). *Revista Jurídica UNAM*. Obtenido de Los Derechos Humanos y la Seguridad Jurídica: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/viewFile/23177/20706>