



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**SALA ESPECIALIZADA EN MATERIA DEL
JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE
FONDO, SALA AUXILIAR METROPOLITANA y
AUXILIAR EN MATERIA DE PENSIONES CIVILES**

EXPEDIENTE: 1/17-ERF-01-1

ACTORA: *** ** ***** ** ** ***

-53-

reconocerse los efectos fiscales que legalmente le correspondan, aun ante la ausencia de un propósito distinto al puramente fiscal¹³.

- Lo verdaderamente relevante no es si la transacción tuvo *propósitos* independientes a los fiscales, sino si tuvo *consecuencias fiscales independientes*, y si éstas fueron lo suficientemente significativas como para superar el umbral a partir del cual se permita afirmar que la operación cuenta con sustancia económica.

B. Elementos probatorios relevantes para acreditar la existencia de sustancia económica. Conforme al plan argumentativo trazado, una vez expuestos 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 transacciones —como sucede al acreditarse la existencia de sustancia económica—, específicamente cuando la autoridad hacendaria sostenga que se está ante operaciones ficticias, corresponde ahora abundar sobre los elementos probatorios que podrían ser aportados a fin de acreditar la existencia de sustancia económica, justamente como elemento objetivo, fáctico, acreditable ante esta Sala.

Resulta una obviedad, pero no debe dejar de apuntarse que, como punto de partida, el soporte documental de las operaciones no debe ser ficticio, y los documentos correspondientes deben poder ser explicados o justificados en la búsqueda de una ganancia o en la realización de un valor económico.

¹³ Lo anterior es consistente con lo afirmado por la Primera Sección de la Sala Superior de este Tribunal, al sostener que la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión. Así, a *contrario sensu*, esta Sala puede afirmar que, si existen otros elementos —destacadamente, si existe sustancia económica—, la ausencia de una razón de negocios (diferente a la obtención de una minoración tributaria) no puede ser causa justificante del rechazo a los efectos fiscales que legalmente correspondan a la transacción.

Así —reconociendo que en el presente caso resulta relevante el material probatorio desde el punto de vista de quien pretende una deducción por la adquisición de un bien o la prestación de un servicio—, debe valorarse que si la sustancia económica se vincula con la modificación en la posición económica del particular, guardando estrecha relación con la razonable posibilidad de obtener una ganancia, ello implica una serie de conductas observables en quien adquiere los bienes o recibe los servicios, como son: diligencia en la contratación, supervisión sobre el efectivo cumplimiento de los compromisos pactados, exigencia de resultados; asimismo, resulta relevante acreditar la existencia del valor económico que los bienes o servicios representan para quien paga por ellos.

De manera más concreta, esta Sala aprecia que existen distintas fuentes de evidencia disponibles para las partes¹⁴: la relativa a la transacción; las opiniones de expertos; así como algunos aspectos presuncionales o genéricos, relativos a patrones que se pudieran apreciar en cada caso. Sobre dichos aspectos se elabora a continuación, debiendo precisarse que no se trata de un listado acabado o exhaustivo, y que los elementos que a continuación 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.

a. Evidencia de la transacción, propiamente dicha:

- Análisis 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;

¹⁴ Al respecto, debe insistirse en que los elementos probatorios que se enuncian a continuación claramente no son exigidos por texto legal alguno, por lo que esta Sala adelanta el criterio respectivo, a fin de ilustrar los medios de prueba que podrían ser ofrecidos y que podrían servir para acreditar que se está ante operaciones con sustancia económica, específicamente en aquellos casos en los que la autoridad hacendaria sostiene que se trata de transacciones ficticias, simuladas o inexistentes.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**SALA ESPECIALIZADA EN MATERIA DEL
JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE
FONDO, SALA AUXILIAR METROPOLITANA y
AUXILIAR EN MATERIA DE PENSIONES CIVILES**

EXPEDIENTE: 1/17-ERF-01-1

ACTORA: *** ** ***** ** ** ** ****

-55-

- Entregables propiamente dichos;
- Documentos y asientos contables que acrediten la forma de pago y la efectiva realización de éste, 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;
- 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.

A partir de estos elementos, será posible acreditar el proceso de decisión que llevó a la adquisición del bien o a la contratación del servicio; la existencia formalmente de un acuerdo entre las partes; los derechos y obligaciones que derivan de dicho acuerdo; así como los propósitos que se buscaban al contratar, y las consecuencias o efectos que tuvieron las transacciones respectivas, ya sea en la forma de fabricar, distribuir, administrar, etcétera.

- b. Opiniones de expertos (peritajes), en los que no solo se pueden acreditar los extremos soportados con documentales, sino también demostrar aspectos financieros o contables de la operación de que se trate, o bien, la rentabilidad del gasto o la inversión, la tasa de retorno, el impacto de las contraprestaciones, así como la eventual existencia de anomalías en la transacción, entre otros aspectos.

Con dichas pruebas se aportarían elementos en relación con el impacto de las transacciones y el valor económico que representen los derechos y obligaciones que deriven de las transacciones correspondientes.

- c. Otros elementos de prueba: la existencia efectiva de las operaciones también podría acreditarse con elementos con los que podría contar el propio contribuyente, relativa a la misma operación, o bien, a operaciones similares que sean típicas o usuales en la rama o sector. A partir de dicha información, el contribuyente podría demostrar la pertinencia de la transacción o la existencia de algún patrón que evidencie lo idóneo o simplemente recomendables de la operación de que se trate, tal y como sucede con los siguientes:
- 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;
 - Documentación relativa a estructuras similares, sus resultados económicos, sus resultados fiscales, aspectos temporales relevantes, entre otros.

Es obvio que la relación anterior es simplemente ilustrativa, y que no se enuncian extremos exigibles por esta Sala, pues finalmente se trata de una carga procesal, y no corresponde al juzgador indicar a las partes las pruebas que acreditan los extremos de sus pretensiones. A mayor abundamiento, debe valorarse que no se trata de un pronunciamiento judicial al que deban ceñirse las partes, máxime si se aprecia que existen múltiples procedimientos de fiscalización en curso o ya concluidos, así como juicios ante este Tribunal, en los que podrían no haberse ofrecido pruebas como las que fueron enlistadas.

Simplemente, se precisan estos probables elementos probatorios, a manera de ilustración —no como un listado que deba agotarse—, y a fin de que las partes que busquen desvirtuar o sostener la inexistencia de



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**SALA ESPECIALIZADA EN MATERIA DEL
JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE
FONDO, SALA AUXILIAR METROPOLITANA y
AUXILIAR EN MATERIA DE PENSIONES CIVILES**

EXPEDIENTE: 1/17-ERF-01-1

ACTORA: *** ** ***** ** ** ** ***

-57-

determinadas transacciones, puedan soportar tales pretensiones ante esta Sala.

Resulta también evidente, pero no está de más precisar que estas eventuales pruebas tienen en cada caso una particular forma de valoración, a veces conforme al sistema de la prueba libre, al de la prueba tasada, o conforme a la sana crítica —según las reglas adelantadas, en lo que resulta relevante para esta Sala, por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Código Federal de Procedimientos Civiles, o bien, criterios jurisprudenciales—, debiendo destacarse que la mayoría de las apuntadas son documentales privadas, motivo por el cual resultará relevante tener presente que, como tales, a efecto de ser eficaces para demostrar un extremo legal, deben ser administradas con otros elementos de convicción, atento a lo dispuesto por el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, mismo que dispone lo siguiente:

“ARTICULO 203.- *El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.*

El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202.

Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado”.

Asimismo, debe precisarse que los medios de convicción enunciados en todo caso se entenderían como parte del soporte de las operaciones o transacciones en relación con las cuales se pretende la aplicación u obtención de un efecto fiscal benéfico para el contribuyente —como

podrían ser deducciones, acreditamientos o, eventualmente, la procedencia de una solicitud de devolución de contribuciones—, motivo por el cual, formarían parte de la contabilidad del contribuyente, de tal suerte que no podría argumentarse que se trata de documentación ajena al causante.

Finalmente, no está de más precisar que, para que puedan ser tomadas en cuenta en esta sede las pruebas que lleguen a aportarse para contradecir lo afirmado por la autoridad en el sentido de que se trata de operaciones inexistentes, desde luego debe cumplirse con lo establecido en el artículo 58-24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, por lo que debe tratarse de elementos probatorios que ya se hubieren ofrecido ante la autoridad hacendaria en el procedimiento de fiscalización o en el recurso de revocación, o bien, en el acuerdo conclusivo que se hubiere intentado.

En las condiciones descritas, habiendo desarrollado sobre los extremos que pueden desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones, así como sobre las pruebas que podrían soportar tal pretensión, a continuación se procede a analizar si, en el caso concreto, la actora acreditó suficientemente la efectiva existencia de las operaciones que lleva a cabo con sus proveedores, a fin de soportar la materialidad de dichas transacciones.

3. ¿Resultan suficientes las pruebas aportadas por la actora a fin de acreditar la efectiva prestación de servicios por parte de *****

A juicio de esta Sala, si bien en el presente caso la actora exhibió diversas pruebas para acreditar la realización de las supuestas operaciones que dieron origen al rechazo de las deducciones, éstas no resultan suficientes para desvirtuar la presunción señalada, es decir, no se acredita la materialidad de las operaciones.

Como se señaló con antelación, para acreditar la efectiva prestación de servicios por parte de ***** la actora ofreció las siguientes pruebas:

A. Consecutivo de facturas elaboradas durante el ejercicio 2010.