



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRÍA EN DERECHO

TESIS

Análisis teórico, jurídico y social de las operaciones inexistentes en la legislación fiscal mexicana, medidas para un debido control de valoración de pruebas en beneficio de la nación.

PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRA EN DERECHO CON TERMINAL EN FISCAL

QUE PRESENTA:

LIC. EVELYN MEJÍA TORRES

219470667

TUTOR DE LA TESIS:

DR. ARMANDO OSORNO SÁNCHEZ

H. PUEBLA DE ZARAGOZA

DICIEMBRE 2021

AGRADECIMIENTOS

A mis padres; quienes me han enseñado que con esfuerzo, dedicación y constancia siempre puedo lograr mis objetivos.

En especial a mi madre quien me enseñó que la bondad es la clave para vivir una vida plena.

A mi padre de quien aprendí a nunca rendirme.

A mis amigos que siempre me han acompañado. En especial a Dios, quien ha sido mi guía y fortaleza.

A CONACYT por impulsar y apoyar la educación en México para heredar una mejor Nación a nuestras futuras generaciones.

Mención especial a mi asesor, de quien he recibido sinfín de conocimientos y apoyo incondicional.

CONTENIDO

ÍNDICE-----	III
ABREVIATURAS Y SIGLAS -----	V
INTRODUCCIÓN -----	VI

CAPÍTULO PRIMERO

GENERALIDADES TEÓRICO-JURÍDICO-CONCEPTUALES DE LA INEXISTENCIA DE OPERACIONES EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA -----1

1.1. Concepto de inexistencia del acto jurídico -----	1
1.2. Teoría de la inexistencia y nulidades de Julián Bonnecase -----	4
1.3. Evolución teórica y jurídica de la inexistencia del acto jurídico en el derecho mexicano -----	6
1.4. Definición de la inexistencia del acto jurídico -----	9
1.5. La inexistencia de operaciones en el sistema fiscal mexicano-----	10
1.5.1. Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación-----	10
1.5.2. Materialidad de las operaciones en facultades de comprobación de la autoridad fiscal-----	16
Conclusiones -----	21

CAPÍTULO SEGUNDO

GENERALIDADES TEÓRICO-JURÍDICO-CONCEPTUALES DE LOS SISTEMAS DE VALORACIÓN DE PRUEBAS EN EL DERECHO MEXICANO -----23

2.1. Concepto de prueba.-----	23
2.2. Teoría general de la prueba-----	25
2.2.1. Fin de la actividad probatoria-----	27
2.2.2. Objeto de la prueba -----	28
2.2.3. Carga de la prueba -----	31
2.2.4. Sujetos del derecho probatorio -----	35
2.2.5. Medios de prueba -----	37
2.2.6. Procedimiento probatorio -----	40
2.2.7. La apreciación de la prueba -----	41
2.2.7.1. Sistemas de valoración de la prueba -----	42
2.3. Valoración de pruebas en el derecho fiscal mexicano y las presunciones iuris tantum -----	44
2.3.1. La supletoriedad en materia fiscal -----	49
Conclusiones -----	52

CAPÍTULO TERCERO

ANÁLISIS SOBRE LA APLICACIÓN DEL CONTROL DE VALORACIÓN DE PRUEBAS SOBRE OPERACIONES INEXISTENTES EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA -----	54
3.1. Factores políticos-----	56
3.1.1. La estafa maestra -----	61
3.2. Factores jurídicos -----	63
3.2.1. Procedimientos paraprocesales -----	64
3.2.2. Incorporación del principio de sustancia sobre forma -----	67
3.2.3. Elementos de la teoría general de la prueba a incorporar -----	68
3.3. Factores sociales -----	71
3.4. Beneficios sobre la aplicación de un control de valoración de pruebas para la determinación de operaciones inexistentes en el derecho fiscal mexicano-----	76
3.5. Regulación de operaciones inexistentes en otras legislaciones-----	78
3.5.1. Perú -----	82
3.5.2. Chile -----	85
3.6. Sentencias relevantes -----	95
Conclusiones -----	101
CONCLUSIÓN GENERAL -----	104
FUENTES DE INFORMACIÓN Y CONSULTA -----	106

LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

ASF	Auditoría Superior de la Federación
CCDF	Código Civil para el Distrito Federal
CFE	Comisión Federal de Electricidad
CCF	Código Civil Federal
CFDI	Comprobante Fiscal Digital por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles
CT	Código Tributario
EDOS	Empresas que Deducen Operaciones Simuladas
EFOS	Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas
GAAR	Normas Generales antielusivas
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LIGV	Ley del Impuesto General a las Ventas
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
PJF	Poder Judicial de la Federación
OIC	Órgano Interno de Control
PEMEX	Petróleos Mexicanos
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
SAAR	Normas Especiales Antielusivas
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SII	Servicio de Impuestos Internos
SUNAT	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
TTA	Tribunal Tributario y Aduanero
UIF	Unidad de Inteligencia Financiera

INTRODUCCIÓN

La presente tesis de maestría denominada: “Análisis teórico, jurídico y social de las operaciones inexistentes en la legislación fiscal mexicana, medidas para un debido control de valoración de pruebas en beneficio de la Nación”, tiene como objetivo de estudio y análisis de la regulación de las operaciones inexistentes en la legislación fiscal mexicana, mismas que devienen del esquema agresivo de evasión fiscal conocido como simulación de operaciones, y su impacto nacional en los ámbitos, político, social y económico, así como el estudio del trato que otorgan a este tema legislaciones internacionales.

El tipo de investigación que se presenta es descriptiva, aplicada y explicativa desarrollada en tres niveles: perceptual, aprehensivo y comprensivo, con ayuda de la metodología cualitativa.

La presente investigación es predominantemente dogmática puesto que, su objeto de estudio lo conforman cuerpos legales, normas jurídicas positivas y legislaciones internacionales; en segundo lugar tiene un carácter axiológico, ya que busca un modelo de derecho en el que se cumplan valores jurídicos a través de normas adecuadas para el cumplimiento de obligaciones fiscales otorgando en todo momento seguridad jurídica a los contribuyentes; y, finalmente tendrá una naturaleza sociológica con el fin de determinar la eficiencia y eficacia de las normas que regulan la determinación de operaciones inexistentes en la legislación fiscal y su impacto en la sociedad mexicana.

La presente justificó su estudio por el incremento exponencial en los últimos años de la evasión fiscal a través del esquema agresivo de la simulación de operaciones, lo que ha traído como consecuencia un grave detrimento en las arcas del fisco federal viéndose reflejado en el gasto público, y el consecuente perjuicio de la Nación entera, toda vez que se ve afectado el crecimiento económico del país, los índices de desempleo, programas sociales, infraestructura y en general las necesidades colectivas de los mexicanos.

Otra razón por la que se realiza el presente estudio es que, si bien existen procedimientos administrativos que podrían resultar herramientas importantes

para combatir dicho esquema agresivo e intentar recuperar en la mayor medida de lo posible los ingresos omitidos, dichos procedimientos carecen de una debida regulación, por lo que han sido ineficaces para evitar que contribuyentes maliciosos evadan el pago de impuestos; asimismo, han llegando a calificarse de inconstitucionales y violatorios de derechos perjudicado a aquellos contribuyentes que si intentan cumplir con sus obligaciones, por lo que se intenta buscar una solución para que la legislación fiscal mexicana cuente con normas eficientes para la lucha contra la simulación de operaciones.

El problema que se observó es que se ha detectado que los contribuyentes maliciosos han sofisticado sus artimañas para evadir impuestos, dando nacimiento así a la simulación de operaciones, contra lo cual se han implementado mecanismos para evitar la evasión a través de este esquema agresivo, siendo la determinación de operaciones inexistentes mediante los procedimientos previstos en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, así como a través de las facultades de comprobación y determinación de créditos fiscales con sus respectivos accesorios por falta de materialidad.

Sin embargo, muchos autores e instituciones han señalado que estos procedimientos son carentes de un control de valoración de pruebas, pues no existe una correcta valoración de las pruebas aportadas por los contribuyentes, por diferentes motivos, el principal es porque la autoridad fiscal se convierte en "juez y parte", aunado a ello la autoridad no cuenta con el conocimiento legal-procesal suficiente, pues se requiere de elementos como conocimientos específicos y experiencia, guiados por la sana crítica y, toda vez que quienes realizan las revisiones y la valoración son contadores, consecuentemente existe arbitrariedades en la determinación, lo que genera detrimento al fisco federal por parte de los contribuyentes maliciosos, o en su caso, como un detrimento al patrimonio de los contribuyentes cumplidos.

Los elementos principales del tema-problema lo constituyen: la seguridad jurídica como bien jurídico tutelado en los procedimientos de determinación de operaciones inexistentes en la legislación fiscal federal, las relaciones jurídicas entre las partes, las obligaciones fiscales que los contribuyentes maliciosos dejan

de cumplir a efecto de disminuir su carga tributaria, los aspectos técnicos en la redacción insipiente y la dificultad de aplicación de la normas que regulan el combate a la simulación de operaciones en materia fiscal y la diferencia con otros ordenamientos jurídicos del mundo.

Las relaciones entre los distintos aspectos del tema-problema. Los problemas que se dan en la determinación de operaciones inexistentes al no contar con un debido control de valoración de pruebas teniéndose una norma deficiente, ya que en la relación autoridad-contribuyente, la autoridad es “juez y parte”, contribuyente (EFO)-contribuyente (EDO), autoridad-desconocimiento-extralimitación, autoridad-deficiencia-detrimento, contribuyente-desconocimiento-riesgo, contribuyente-evasión-dolo.

Las cuestiones conexas al tema problema es el desconocimiento de la autoridad fiscal respecto a los métodos de apreciación de pruebas e interpretación del derecho, que un Juez maneja al tener la experiencia y preparación para poder emitir resolución en una litis, y la inexistencia del principio de sustancia sobre la forma de manera explícita en el Código de la materia.

La propuesta que se presenta consiste en insertar en nuestra legislación fiscal un debido control de valoración de pruebas para la determinación de operaciones inexistentes a través de los procedimientos previstos en el artículo 69-B y sobre la misma línea para la determinación de falta de materialidad de operaciones mediante facultades de comprobación, basándose en el sistema mixto de apreciación de la prueba y el principio de sustancia sobre la forma, así como en los principios e instituciones de la teoría general del proceso y de la teoría general de la prueba, respetando las peculiaridades de la materia.

La parte objetiva de la hipótesis está constituida a nivel internacional por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y legislaciones tributarias internacionales como la de Perú y Chile que se analizan y a nivel nacional por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en su artículo 31 fracción IV, mismo que prevé la obligación de todos los mexicanos a contribuir con los gastos públicos de manera proporcional y equitativa, el Código Fiscal de la Federación mexicano, particularmente en su artículo 69-B, mismo que

desde el 2014 está vigente en nuestro sistema jurídico y que contiene la primera norma general anti-evasión en nuestro país, el Código Civil Federal como principal antecedente en la definición de simulación de actos jurídicos en nuestro ordenamiento jurídico mexicano, el Código Federal de Procedimientos Civiles como base de la valoración de pruebas, al aplicarse supletoriamente en materia fiscal, la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT), así como el Reglamento Interior de la misma institución, los cuales prevén las facultades de dicho Órgano Desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la emitir la presunción y la determinación de operaciones simuladas y finalmente las Resoluciones Misceláneas Fiscales que emite dicho órgano desconcentrado.

La parte subjetiva reflexiva de la hipótesis plantea los siguientes cuestionamientos: 1) ¿Cuál es el marco teórico de las inexistencia de operaciones en las legislaciones internacionales y su aplicación al derecho interno? 2) ¿Cuántos y cuáles son los procedimientos de determinación de operaciones inexistentes en el derecho positivo fiscal mexicano? (a estos dos primeros cuestionamientos se da respuesta en el capítulo primero) 3) ¿Cuál es el marco teórico de la prueba? 4) ¿Cuál es el marco jurídico de la valoración de pruebas en el derecho mexicano? (la respuesta a estos cuestionamientos se da en el capítulo segundo) 5) ¿Qué factores políticos, jurídicos y sociales relevantes se dan en materia de inexistencia de operaciones en México? 6) ¿Cuáles son los beneficios a la Nación con la aplicación de un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes? 7) ¿Cómo es la regulación de las operaciones inexistentes en legislaciones extranjeras? 8) ¿Qué sentencias relevantes apoyan la incorporación de un debido control de valoración de pruebas? (la respuesta a estos cuestionamientos se desarrollan en el tercer capítulo)

El objetivo general planteado consiste en analizar el marco teórico-jurídico-conceptual de las operaciones inexistentes y su determinación en el derecho fiscal mexicano vigente, así como su correlación con legislaciones internacionales a

efecto de conocer la viabilidad de la incorporación de un debido control de valoración de pruebas en la determinación de operaciones inexistentes.

La presente se encuentra estructurada en tres capítulos distribuidos de la siguiente manera:

En el capítulo primero, se describe y analiza el origen de la inexistencia de operaciones dentro del derecho interno de nuestro país.

En el capítulo segundo, se describe y analiza la regulación de la prueba en el derecho mexicano.

En el capítulo tercero, se presentan, describen y analizan los factores relevantes relacionados con las operaciones inexistentes, así como la incorporación de un debido control de valoración de pruebas de estas.

Los métodos que se utilizaron en la presente investigación fueron: el método histórico, descriptivo, deductivo, analítico y sistemático-normativo, con ayuda de la técnica documental.



DR. JORGE ALBERTO CALLES SANTILLANA

Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

PRESENTE

Distinguido Doctor.

*El que suscribe **DR. ARMANDO OSORNO SÁNCHEZ**, por medio del presente escrito le envío un cordial saludo y al mismo tiempo le informo que la **LIC. EVELYN MEJÍA TORRES**, con número de matrícula **219470667**, egresada de la Maestría en Derecho con Terminal en Fiscal, concluyó su tesis de grado denominada:*

“ANÁLISIS TEÓRICO, JURÍDICO Y SOCIAL DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA, MEDIDAS PARA UN DEBIDO CONTROL DE VALORACIÓN DE PRUEBAS EN BENEFICIO DE LA NACIÓN”

La tesis reúne los requisitos metodológicos, de contenido y forma para su impresión.

*Por lo anterior, en mi carácter de director de tesis designado por este posgrado, le expido **VOTO APROBATORIO** para continuar con los trámites administrativos relativos a la presentación de su examen profesional.*

Sin más quedo de Usted.

Atentamente

H. Puebla de Zaragoza a 25 de noviembre de 2021

DR. ARMANDO OSORNO SÁNCHEZ
100496700

CAPÍTULO PRIMERO

GENERALIDADES TEÓRICO-JURÍDICO-CONCEPTUALES DE LA INEXISTENCIA DE OPERACIONES EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA

En la actualidad el tema de la inexistencia de operaciones ha tomado gran importancia dentro de los procedimientos fiscales-administrativos en nuestro país, derivado a que se ha convertido en uno de los esquemas más agresivos de evasión fiscal y que no solo se ha utilizado para evadir el pago de impuestos, sino también para el desvío de recursos públicos y lavado de dinero, lo que ha traído severas consecuencias al desarrollo económico de nuestro país; pero su aplicación y desarrollo es muy poco conocido, sin en cambio es bien sabido que todos los contribuyentes temen a que la autoridad fiscal los ubique en este supuesto ya que destruirlo puede resultar tedioso y tiende a violentar sus derechos.

Por lo que, es preciso conocer el origen y evolución de la inexistencia de operaciones así como de sus elementos para lograr comprender su incorporación en el derecho fiscal mexicano como medio de combate a la evasión fiscal.

Así mismo, es importante que el lector tenga pleno conocimiento de las formas en las que la autoridad fiscal aplica este mecanismo anti evasión a través de sus procedimientos administrativos.

1.1. Concepto de inexistencia del acto jurídico

A efecto de entender el concepto de inexistencia del acto jurídico, es menester comenzar con conceptualizar lo que es un acto jurídico en sí, así pues, según la doctrina francesa que es la que manejaremos a lo largo del presente trabajo de investigación señala que los hechos jurídicos en sentido amplio se dividen en hechos jurídicos (sentido estricto) y en actos jurídicos.

Por lo que respecta a los hechos jurídicos García Máynez los define como un acontecimiento engendrado por la actividad humana, o puramente material,

que el derecho toma en consideración para hacer derivar de él, a cargo o en provecho de una o varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica general o permanente o, por el contrario, un efecto de derecho limitado. Pero la expresión hecho jurídico es con más frecuencia empleada en un sentido especial, en oposición a la noción de acto jurídico. En tal caso se alude, ya a un suceso puramente material, como el nacimiento o la filiación, ya a acciones más o menos voluntarias, generadoras de situaciones o de efectos jurídicos sobre la base de una regla de derecho, cuando el sujeto de tales acciones no ha podido tener o no ha tenido la intención de colocarse, al realizarlas, bajo el imperio de la ley. ¹

Ahora bien, el propio doctor Eduardo García Máynez en armonía con lo manifestado con el jurista italiano Francesco Carnelutti señala que los actos jurídicos son acontecimientos voluntarios, a los que la ley enlaza consecuencias de derecho.²

Continuando con la doctrina francesa el Dr. García Máynez en su libro introducción al estudio del derecho, realiza una traducción de la obra “Précis de droit civil” del autor Bocanecase, en la que conceptualiza al acto jurídico como “una manifestación exterior de la voluntad, bilateral o unilateral, cuyo fin directo consiste en engendrar, con fundamento en una regla de derecho o en una institución jurídica, a cargo o en provecho de una o varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica permanente y general o, por el contrario, un efecto de derecho limitado, relativo a la formación, modificación o extinción de una relación jurídica”.³

A efecto de entender de manera muy simplificada la diferencia entre hecho jurídico y acto jurídico se señalan las características de forma general de cada uno, en el siguiente cuadro:

¹ García, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, México, Porrúa, 1998, p. 184

² *Ibidem*, p. 181.

³ *Ibidem.*, p. 184.

Hecho jurídico	Acto Jurídico
<ul style="list-style-type: none"> • Es el genero. • se produce por hechos naturales o por la conducta voluntaria o involuntaria del hombre. • No busca producir consecuencias de derecho, estas provienen de la propia Ley. 	<ul style="list-style-type: none"> • Es la especie. • Se produce solo solo a través de la conducta humana. • Se requiere de la exteriorización de la voluntad. • Se tiene la plena intención de producir consecuencias de derecho.

Fuente: Elaboración propia con información obtenida de García, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, México, Porrúa, 1998, p. 180-184.

En virtud de lo anterior, podemos entender el acto jurídico como eventos, sucesos o hechos en los cuales interviene la voluntad del ser humano, con el fin de crear o extinguir un vínculo jurídico entre dos o más sujetos de derecho, con obligaciones y derechos.

Ahora bien, el autor Tapia Tovar indica que la inexistencia del acto jurídico presupone la falta de elementos esenciales u orgánicos indispensables para que dicho acto este dotado de vida jurídica.⁴

No obstante lo anterior, no debemos confundir la inexistencia del acto jurídico con la nulidad absoluta, ya que conllevan situaciones y consecuencias distintas, diferencias que veremos en el punto siguiente, en el que abordaremos la teoría de la inexistencia y nulidades de Julien Bonnecase, quien hace una plena distinción entre ambas.

Diversos autores sostienen que derivado a la calificación de un acto jurídico como inexistente, este presupone como consecuencia que no surtió ni surte efectos jurídicos para las partes, pues como lo indicó Tapia Tovar no se considera dotado de vida jurídica.

En virtud de todo lo anterior conceptualizaremos la inexistencia del acto jurídico como la falta de alguno de sus elementos esenciales, evitando que dicho

⁴Tapia, Tovar, *La evasión Fiscal*, México, Porrúa, 2000.

acto nazca a la vida jurídica y consecuentemente se tendrá que el acto jurídico señalado como inexistente no surtió ni surte los efectos jurídicos que se reconocen por la propia naturaleza del acto que se trate.

1.2. Teoría de la inexistencia y nulidades de Julien Bonnecase

Julien Bonnecase fue un célebre jurista francés, tratadista de derecho civil, creador de diversas tesis y quien consolidó “la escuela de la exégesis”; siendo una de sus principales teorías aquella que reconoce la inexistencia del acto jurídico y una marcada diferencia con la nulidad absoluta, misma que retomaremos y será la base medular de la presente tesis.

Esta teoría derivó de otras tantas entre las cuales encontraremos en primer lugar las teorías unitarias que no distinguían ni siquiera entre los dos tipos de nulidades conocidas actualmente, a saber nulidad absoluta y nulidad relativa, sino que se propone atender a un fin y demás circunstancias en concreto para poder determinar gravedad y alcance de un error o vicio en el acto jurídico.

En segundo lugar encontraremos las tesis bipartitas, las cuales tienen como base la distinción entre las mencionadas, nulidad absoluta o nulidad en sentido estricto y nulidad relativa o anulabilidad.

Finalmente se encuentra la teoría que nos ocupa en el presente apartado también conocida como teoría tripartita y la cual nace en la doctrina francesa y que fue aplicada por primera vez en el Código de Napoleón, misma que distingue tres términos, siendo la nulidad absoluta, la nulidad relativa y la inexistencia, para lo cual será importante conocer las características de cada uno conforme a esta misma teoría y así entender sus diferencias, ya que para las tesis bipartitas se equiparaba la inexistencia a la nulidad absoluta.

“Nulidad Absoluta:

-Sus principales causas son actos jurídicos que van en contra del orden público, normas prohibitivas, normas de interés privado, las buenas costumbres o ilicitud en el objeto.

-Produce efectos jurídicos provisionales, es decir, mientras no sea declarado nulo produce sus efectos.

-No es aplicable la convalidación y es imprescriptible.

-Puede hacerse valer por cualquier interesado.

Nulidad Relativa:

-Sus causas son de orden privado como son: falta de capacidad de una de las partes, ausencia de forma, no tratándose de actos solemnes, vicios en el consentimiento o ilicitud en el objeto.

-Deja subsistentes algunos efectos después de haber sido declarada.

-Es susceptible de convalidación y prescripción.

-Solo puede hacerla valer el perjudicado".⁵

Por lo que respecta a la inexistencia Bonnecase señala que esta se presenta cuando al acto jurídico le faltan uno o todos sus elementos orgánicos o específicos, esto es, sus elementos esenciales, que son: un psicológico, que se materializa con la manifestación de voluntad del autor del acto o el acuerdo de voluntades, o consentimiento y otro material, que se manifiesta a través del objeto del acto jurídico; y la forma, cuando la misma tenga el carácter de solemne y por consecuencia , sea un elemento de esencia del acto mismo.⁶

En relación con el concepto que antecede podemos encontrar que está compuesto de dos elementos principales, a saber:

* Elemento psicológico, siendo éste un elemento interno de las personas, consistente en la libertad para exteriorizar su voluntad

*Elemento material, dentro del cual encontraremos otros dos elementos siendo el objeto y la forma, para los casos que la ley prevea solemnidad.

Cabe mencionar, que esta teoría fue usada en un principio en materia civil únicamente por lo que respecta a la institución del matrimonio, señalando que el matrimonio inexistente era de distinto genero al matrimonio nulo o anulable, ya que este segundo contó con existencia aunque efímera y por tanto surtió efectos

⁵ Miramón, Araceli, "Teoría de las nulidades e ineficacia del acto jurídico", Colegio de profesores de derecho civil de la Facultad de derecho de la UNAM, México, 2011, p.77. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3834/8.pdf>

⁶ Ídem

jurídicos durante el tiempo de su existencia, sin embargo, poseía vicios que podrían determinar su invalidez, para lo cual necesita la declaración de un Juez para determinarse como nulo.

En conclusión, las características que debe poseer un acto jurídico para considerarse como inexistente según la teoría de Bonnecase, son las siguientes:

- No genera ningún efecto jurídico.
- No es susceptible de ser convalidado ni de prescribir.
- Cualquier interesado puede invocar la inexistencia.

-No se necesita la declaración de un juez para señalar un acto jurídico como inexistente.

Este último punto es de suma importancia para robustecer la presente tesis, ya que en los procedimientos en materia fiscal, para la determinación de operaciones inexistentes, es la autoridad fiscal quien realiza la declaratoria de inexistencia y no así un juez, situación que ha sido sumamente criticada, y por lo cual será necesario un debido control de valoración de pruebas.

1.3. Evolución teórica y jurídica de la inexistencia del acto jurídico en el derecho mexicano

Nuestro actual Código Civil se ha visto influenciado en mayor medida por el Derecho Francés, empezando por los Códigos civiles de 1870 y posteriormente el de 1884, en los cuales al igual que en Código Civil Francés no existía distinción entre los elementos de existencia y validez del acto jurídico, pues como ya se indicó anteriormente el primer cuerpo legal en toda la historia a nivel mundial que adoptó la teoría tripartita que incluye a la inexistencia del acto jurídico, fue el Código Civil de Francia de 1804, comúnmente conocido como el Código de Napoleón.

Así pues, es con el Código Civil para el Distrito y Territorios Federales de 1928, que posteriormente se denominó Código Civil para el Distrito Federal (CCDF), utilizado tanto para materia común como federal, que se adoptó en

nuestro derecho positivo mexicano la teoría de la inexistencia del acto jurídico de Bonecasse usando como base el Código de Napoleón.

Posteriormente con la Reformas del año 2000 se modifico el nombre del CCDF, denominándole Código Civil Federal (CCF), que como su nombre lo indica, sería el Código en materia civil que regularía a nivel federal dicha materia, mismo que continuo adoptando la teoría tripartita que distinguía la nulidad relativa, la nulidad absoluta y la inexistencia; aunado a que, es en dicho Código en el que se consolida la definición de acto jurídico en el Derecho mexicano, definición que deriva de la escuela francesa, quedando de la siguiente forma: “la manifestación exterior de la voluntad que se hace con el fin de crear, transmitir, modificar o extinguir una obligación o un derecho, y que produce el efecto deseado por su autor, porque el derecho sanciona esa voluntad.”⁷

Consecuentemente a lo anterior, se retomaron muchas de las premisas de la teoría de inexistencias y nulidades de Bonecasse en nuestro CCF, reconociéndose la distinción entre los elementos de la existencia del acto jurídico y los requisitos de validez de este.

Es así, que nuestro actual CCF en su libro cuarto “De las obligaciones”, primera parte “De las obligaciones en general”, título sexto “De la inexistencia y de la nulidad”, se regulan estas distinciones de los artículos 2204 al 2242.

Finalmente por lo que respecta a la materia fiscal, es con la incorporación del artículo 69-B a nuestro Código Fiscal de la Federación (CFF) con las reformas de 2013 y su entrada en vigor en 2014, que se incorpora la figura de la inexistencia de operaciones. Ahora bien, al hablar de operaciones estas no son más que actos jurídicos celebrados entre personas de derecho.

En dicho artículo se señalan los requisitos para poder considerar como inexistentes las operaciones de lo cual es evidente la estrecha relación que guardan dichos requisitos con los señalados en la teoría de Bonecasse sobre la inexistencia y las nulidades, aunado a que dicho artículo absorbe otras características de la citada teoría, siendo dos los más importantes: 1) los efectos

⁷ Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, 18va ed., México, Porrúa, Apartado 79, p. 109.

generales a la declaratoria de inexistencia, es decir, que al señalarse como inexistente un acto jurídico (en este caso operaciones) se tiene que las mismas no surtieron ni surten efectos jurídicos y, 2) el no ser necesaria la declaratoria de un Juez para determinar cómo inexistente un acto jurídico, pues en el caso del Derecho Fiscal mexicano, es la autoridad fiscal quien determina la inexistencia de operaciones.

Ambas características de la declaratoria de inexistencia han sido el blanco de muchas críticas al considerarse como violatorias de derechos y principios generales del derecho, esto en relación a los procedimientos previstos en el artículo 69-B del CFF, el cual estudiaremos a fondo más adelante como elemento esencial del presente trabajo de investigación.

Otro elemento que constituye la esencia de la inexistencia en el Derecho Fiscal es lo que en la praxis se conoce como falta de materialidad de las operaciones, término que no ha sido incorporado a la literalidad en la legislación fiscal de nuestro país y por tanto no existen requisitos legales determinados para poder considerar que una operación carece de materialidad y que consecuentemente se considerará como inexistente al carecer de uno de los elementos esenciales para su existencia según la teoría tripartita que hemos venido estudiando, a saber el elemento material; sin embargo el concepto ha sido objeto de estudio por parte del Poder Judicial de la Federación (PJF), del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) y por parte de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), quienes han emitido criterios y opiniones sin que exista un momento específico en la historia del derecho fiscal mexicano en el que podamos ubicar el nacimiento de este concepto pero más adelante entraremos al estudio del mismo a profundidad para conocer sus causas, objeto y alcances, como otro elemento esencial de la investigación que nos ocupa.

1.4. Definición de inexistencia del acto jurídico y definición de la inexistencia de operaciones en el derecho positivo mexicano

El CCF retoma los elementos utilizados por el jurista francés Julien Bonnetcase para definir la inexistencia del acto jurídico en su teoría de la inexistencia y las nulidades lo que queda plenamente comprobado en la definición de inexistencia del acto jurídico plasmada en su artículo 2224 que a la letra indica: “El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno. No es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; su inexistencia puede invocarse por todo interesado.”⁸

Ahora bien, en cuanto a la legislación fiscal como ya se mencionó en el apartado anterior retoma muchos de estos elementos de la citada teoría de la inexistencia y las nulidades para la definición de operaciones inexistentes con la incorporación del artículo 69-B del Código de la materia, principalmente en sus párrafos primero y quinto: “Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes... Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno...”⁹

⁸ Artículo 2224. Código Civil Federal. Nuevo Código publicado en el Diario Oficial de la Federación en cuatro partes los días 26 de mayo, 14 de julio, 3 y 31 de agosto de 1928. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 24-12-2013. [en línea]. Disponible en: [Código Civil Federal \(www.gob.mx\)](http://www.gob.mx)

⁹ Artículo 69-B. Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)

1.5. La inexistencia de operaciones en el sistema fiscal mexicano

En la legislación mexicana existen dos momentos en los procedimientos fiscales-administrativos en los que se hace uso del concepto de inexistencia de operaciones para su desarrollo, es decir, tenemos aquellos procedimientos establecidos en el artículo 69-B del CFF, a través de los cuales se intenta descubrir a los contribuyentes considerados como EFOS y/o EDOS, a efecto de aplicar la sanción que prevé dicho precepto; asimismo, tenemos que a través de las facultades de comprobación atribuibles a la autoridad fiscal se utiliza este concepto a efecto de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

Al final de cuentas lo que se busca por medio de estos procedimientos fiscales es combatir la evasión fiscal a través de la simulación de operaciones y lograr recuperar en la medida de lo posible los ingresos públicos perdidos, pero cada uno tiene su peculiaridad y es de suma importancia que el lector comprenda estos procedimientos a efecto de comprender de manera integra la presente tesis, es por ello que a continuación se desarrollan.

1.5.1. Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Una de las causas más dañinas y que más han contribuido para disminuir la recaudación de impuestos en nuestro país, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, siendo en la actualidad uno de los principales la simulación de operaciones a través del tráfico de comprobantes fiscales.

A raíz de lo anterior, el Ejecutivo Federal propuso insertar en el CFF el artículo 69-B, como un mecanismo anti-evasión, pero que al mismo tiempo sirve como un dispositivo legal para combatir el lavado de dinero y la desviación de recursos públicos, mismo que contendría procedimientos específicos para detectar, prevenir y sancionar, tanto a los contribuyentes que emiten facturas apócrifas, denominados Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas

(EFOS); y a los contribuyentes que utilizan dichos comprobantes para efectos fiscales, denominados Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

La simulación de operación en esencia consiste en que las denominadas EFOS que incluso pueden ser personas físicas- expiden comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables pero las operaciones que pretenden amparar con estos comprobantes fiscales carecen de uno de los elementos esenciales para la existencia de la operación, siendo este elemento el material (esto conforme a la teoría de Bonnetcase que venimos trabajando).

Posteriormente las denominadas EDOS que también pueden ser personas físicas- adquieren los comprobantes fiscales mismos que en consecuencia pretenden amparar operaciones inexistentes conforme a la propia definición del citado artículo 69-B del CFF, con el objetivo de deducir y/o acreditar una operación que realmente no se llevó a cabo, logrando con ello disminuir su carga tributaria en perjuicio del fisco federal; o bien, también se utiliza este esquema para lavar dinero o para el desvío de recursos públicos.

Desde la adición de dicho precepto legal, al derecho positivo mexicano, únicamente ha sufrido una importante reforma, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el 25 de junio de 2018, cuyas principales modificaciones son:

>Se otorgó a los EFOS la posibilidad de que, una vez emitido el oficio de presunción de operaciones inexistentes, puedan solicitar una prórroga, de cinco días, para aportar documentación e información necesaria para manifestar lo que a su derecho convenga; es decir, argumentar para su defensa y que en caso de no emitir la resolución dentro de dicho plazo la presunción quedará sin efectos, es decir, la resolución dictada fuera de los 50 días previstos se considerara ilegal.

>Se otorgo a la autoridad fiscal la facultad de emitir un requerimiento adicional de información y documentación a los contribuyentes que se encuentran en el supuesto de presunción de operaciones inexistentes.

>Se estableció una limitante para que la autoridad fiscal resolviera dentro del procedimiento del artículo 69.-B para EFOS, instaurando el plazo

de 50 días con el que cuenta la autoridad fiscal para la valoración de pruebas, emisión y notificación de la resolución definitiva.

>Se estableció la obligación de la autoridad para publicar en el DOF y el portal del Sistema de Administración Tributaria SAT, trimestralmente, un listado de los contribuyentes que desvirtuaron la presunción de inexistencia de operaciones; así como aquellos que obtuvieron resolución o sentencias a su favor.

No obstante a las citadas reformas, al tratarse de una figura relativamente nueva en materia legal fiscal, y derivado a la experiencia como servidor público del SAT se advirtió el poco conocimiento que existe del contenido y alcances del citado artículo 69-B, lo que dificulta su aplicación, puesto que el legislador deja muchas lagunas al respecto, siendo una de ellas la falta de un debido control de valoración de pruebas, tema que es materia de otro capítulo de la presente investigación, por lo que a continuación nos centraremos al estudio de los procedimientos previstos en el citado artículo.

Así pues, conforme al artículo 69-B del CFF, cuando la autoridad fiscal detecta que un contribuyente emite comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen esos comprobantes, o bien, tal causante se encuentre como no localizado, se presumirá la inexistencia de las operaciones respaldadas en dichos comprobantes¹⁰, para lo cual se deberán seguir los siguientes procedimientos:

El primer procedimiento que prevé el citado artículo es el referente a los EFOS, así pues, para determinar que una empresa o persona física está emitiendo comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes la autoridad fiscal que detecte esta situación comenzará por emitir una resolución provisional en la cual se le indicará a el contribuyente que se ha ubicado en el supuesto previsto en el primer párrafo del artículo 69-B, dicha presunción deberá notificarse preferentemente mediante buzón tributario y en caso de que el

¹⁰ Artículo 69-B. Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)

contribuyente no cuente con este la notificación procederá en orden de prelación conforme al artículo 134 del CFF; asimismo, deberá publicarse en la página del SAT y en el DOF.

En dicha resolución provisional la autoridad le otorga al contribuyente un plazo de 15 días hábiles contados a partir de la última de las notificaciones que se le haya efectuado, que generalmente es la publicación en el DOF, para que presente ante la autoridad fiscal que le emitió la resolución provisional la información o documentación que estime pertinente a efecto de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones. Es aquí, donde nos encontramos el primer problema que se plantea en la presente investigación derivado a que nuestro CFF no establece un control sobre las pruebas que deberían aportar los contribuyentes dejándolo al libre albedrío, lo que en la praxis ha traído muchos problemas que estudiaremos más adelante.

Una vez vencido el plazo de 15 días citado en el párrafo anterior la autoridad fiscal que conoce el asunto tendrá 50 días para la emisión de la resolución definitiva, pues de no hacerlo en este plazo se destruiría la presunción de inexistencia.

Aquí cabe hacer un paréntesis, pues como ya se mencionó derivado de las reformas de 2018 se insertaron dos beneficios dentro de dicho precepto legal; siendo el primero de ellos en favor del contribuyente consistente en la posibilidad de solicitar una prórroga de 5 días al plazo de 15 días para presentar la información y documentación que considere necesaria a efecto de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones; el segundo, se trata de un beneficio en favor de la autoridad, a la cual se le permitirá realizar un requerimiento adicional de documentación e información que estime necesaria para robustecer su presunción o destruirla, teniendo los contribuyentes la obligación de presentar lo solicitado por la autoridad en un plazo de diez días, y cabe precisar que durante este plazo se suspenderá el de 50 días para la emisión de la resolución.

Es en este plazo de 50 días donde encontramos nuevamente el problema de la falta de un debido control de valoración de pruebas, pues únicamente se indica que la autoridad fiscal durante este lapso de tiempo deberá valorar las

pruebas aportadas por los contribuyentes; sin embargo, en materia fiscal y más específicamente en materia de operaciones inexistentes no existen lineamientos para que la autoridad fiscal se rija para realizar una correcta valoración de pruebas.

Una vez emitida la resolución definitiva la autoridad fiscal deberá publicar en su página así como en el DOF en un lapso que no exceda de treinta días posteriores a la notificación de la resolución una lista de aquellos contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción y que por lo tanto se encontrarían definitivamente en el supuesto de EFOS.

En esta parte del procedimiento para la determinación de operaciones inexistentes encontraremos una de las principales características de la teoría de Bonnacase respecto a la inexistencia, pues la consecuencia de la publicación de las resoluciones definitivas será considerar con efectos generales que las operaciones realizadas por la contribuyente a la que se le practico el procedimiento, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Finalmente por lo que respecta al procedimiento relativo a los denominados EDOS que, como el propio artículo 69-B del CFF los define, son aquellas personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes que fueron publicados en el listado definitivo de EFOS.

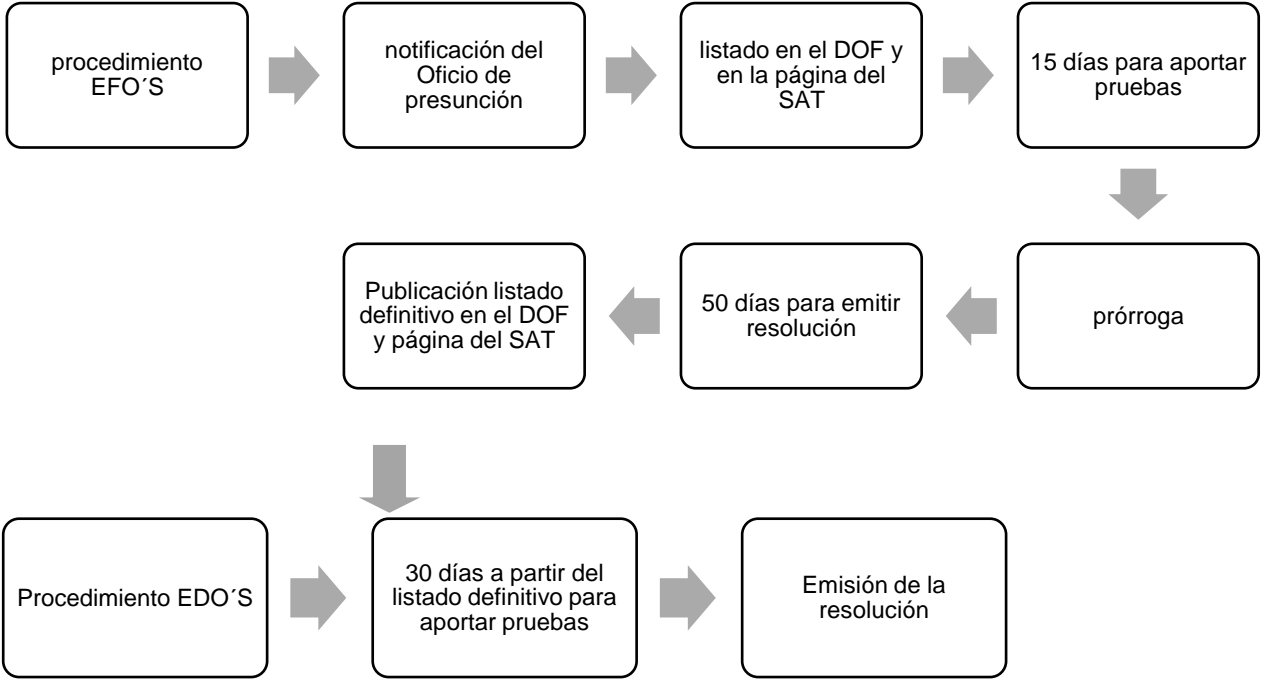
Es así que, los contribuyentes considerados como EDOS tendrán un plazo de 30 días hábiles a partir de la publicación en el listado definitivo de aquellos EFOS con los que supuestamente haya celebrado operaciones, a efecto de acreditar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan los comprobantes fiscales emitidos en virtud de dichas supuestas operaciones; o bien, podrá optar por autocorregirse presentando la o las declaraciones complementarias que correspondan, en las que obviamente ya no se tomara en consideración los motivos de las operaciones que acepta como inexistentes.

En este parte del proceso, los contribuyentes que sean considerados como EDOS, presentaran pruebas que nuevamente la autoridad valorara con libre arbitrio y, al tratarse de funcionarios que no cuentan con preparación y experiencia

para realizar valoración de pruebas como lo tendría un Juez y sin contar con un debido control de valoración de pruebas, nuevamente nos encontramos frente a los mismos problemas, contradicciones, extralimitaciones y vicios, pues como ya se ha precisado y conforme a la teoría de Bonnacase para determinar la inexistencia del acto jurídico no se necesita la declaratoria de un juez, lo que tampoco se requiere en materia fiscal, pues es la propia autoridad administrativa quien resuelve la existencia o inexistencia de las operaciones. Tema que también profundizaremos más adelante.

Cabe precisar que una persona física o moral que haya sido considerada como EFO también puede considerarse y dársele el trato como EDO y viceversa a los EDOS podrá dársele el trato como EFOS, según el orden cronológico como se haya detectado la simulación de operaciones, esto derivado de las redes de evasores de impuestos que están sumamente sofisticadas.

A continuación de manera muy ejemplificativa se describen en un esquema los procedimientos explicados en párrafos anteriores relativos a la determinación de operaciones existentes en términos del artículo 69-B del CFF:



Fuente: Elaboración propia con información del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto

Vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://CodigoFiscal.de.la.Federacion.diputados.gob.mx)

Finalmente conforme a lo señalado en el último párrafo del numeral 69-B del Código de la materia se señala que, “si durante el ejercicio de facultades de comprobación la autoridad fiscal detecta que una persona física o moral no acreditó la efectiva adquisición de bienes o prestación del servicio se procederá a determinar los créditos fiscales que procedan”¹¹. Ante lo cual entraremos al siguiente tema que es, la materialidad de operaciones.

1.5.2. Materialidad de las operaciones en facultades de comprobación de la autoridad fiscal

El concepto de falta de materialidad de operaciones ha sido utilizado por muchos como sinónimo de operaciones inexistentes; sin embargo, dentro del presente trabajo de investigación consideramos que, si bien, su objetivo y fin son los mismos en sentido estricto, la diferencia radica en su origen.

Así pues, el concepto de materialidad nace como un supuesto básico dentro de la contabilidad basada en el principio de la sustancia sobre la forma que encontraremos en normas internacionales que por sus siglas en español se conocen como NIF (Normas Internacionales de Información Financiera), mismas que entraron en vigor en México a partir de 2006 sustituyendo a las normas contables que regían en nuestro país en materia contable, conocidas como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Dentro de dichas normas internacionales, la que nos ocupa por ser el antecedente principal del concepto de materialidad que posteriormente se adoptaría por las autoridades fiscales de nuestro país es la NIF A-2, la cual contiene el principio de sustancia sobre forma de la siguiente manera: “El reflejo de la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el

¹¹ Artículo 69-B. Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://CodigoFiscal.de.la.Federacion.diputados.gob.mx)

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.”¹²

Aquí es menester hacer un breve paréntesis a efecto de explicar el principio de sustancia sobre la forma, sobre el cual se crea el concepto de materialidad de las operaciones. Así pues, el principio de sustancia sobre la forma como ya se indicó, nace en materia contable y establece que se debe dar preferencia en todo momento al fondo de la operación sobre las formalidades legales, es decir priorizar los efectos económicos sobre las formas legales, respecto a las operaciones que realiza una entidad económica, derivado a que la forma legal y el fondo económico pueden diferir y no reflejar correctamente la situación económica y financiera de dicha entidad, lo que podría devenir en pérdidas o incluso un mal manejo contable que se ve reflejado en fraudes a empresas e incluso personas físicas con actividad empresarial.

Posteriormente este principio fue adoptándose en materia fiscal, lo que podemos constatar en su incorporación a las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) a través del concepto de materialidad, pues es en abril de 2008 cuando el Comité Ejecutivo Nacional (CEN) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMPC), aprobó que se suplieran las normas de auditoría generalmente aceptadas en México con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), iniciándose en 2009 el estudio sobre la viabilidad de abrogar las normas de auditoría generalmente aceptadas en México y adoptar las citadas NIA, obteniendo como resultado la aprobación de la entrada en vigor de las NIA en México para las auditorías que se inicien a partir del 1 de enero de 2012 y la abrogación de las normas de auditoría generalmente aceptadas en México a partir del 01 de enero de 2013.¹³

¹² Normas de Información Financiera A-2 (s.f). Recuperado el 25 de agosto de 2020, p.8, <https://bit.ly/3lVDJm2>.

¹³ Llamas, Gabriel, *Adopción de las NIA en México*, Revista Contaduría Pública, Agosto 2010. Artículo tomado de <https://contaduriapublica.org.mx/2010/08/02/adopcion-de-las-nia-en-mexico/>

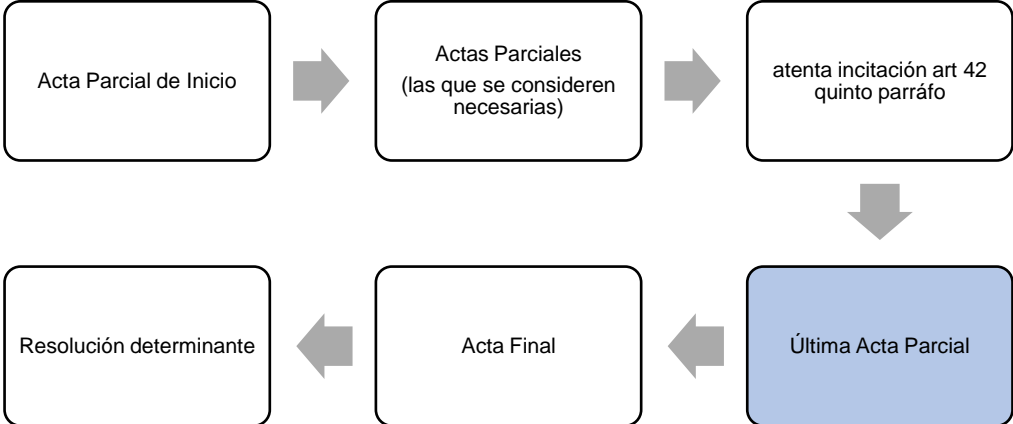
Así pues, como se puede observar en la NIA 320 de cuyo título se desprende este concepto, a saber: *“importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”*, a grandes rasgos versa sobre la responsabilidad de los auditores para aplicar la importancia relativa y en caso de que esta sufra de incorrecciones graves su responsabilidad para aplicar debidamente el concepto de materialidad, que como la propia norma lo indica quedará a criterio profesional del auditor, esto derivado a que las incorrecciones son consecuencia de errores o dolo en la contabilidad y estados financieros de las entidades económicas lo que podría usarse para cometer fraude, aunado a que dichas incorrecciones podrían tener consecuencias en la toma de decisiones de dichas entidades económicas, y por ello se considera necesario la aplicación del concepto de materialidad dentro de una auditoría.

La NIA mencionada, debe en todo momento interpretarse en relación con la NIA 200 que contiene la definición de importancia relativa y materialidad; así como, con la NIA 420 que contiene los procedimientos de aplicación de dichos conceptos dentro de las auditorías, aunque debemos tener claro que estas normas no son de aplicación obligatoria para la autoridad fiscal.

Sin embargo, la autoridad fiscal ha ido adoptando los principios vertidos en ellas, principalmente el que nos ocupa, principio de sustancia sobre la forma a partir del concepto de materialidad, ya que la autoridad fiscal a través de sus facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF, ha implementando este concepto, toda vez que, cuando los auditores en durante sus revisiones detectan que un contribuyente emite comprobantes fiscales, declara y/o registra operaciones que a su consideración no cuentan con sustancia económica, le dará el tratamiento de irregularidad consistente en falta de materialidad de la operación, misma que se hará del conocimiento del contribuyente revisado en la etapa del proceso fiscalizador que corresponda, es decir, en la Última Acta Parcial al tratarse de una Visita Domiciliaria o en el Oficio de Observaciones si corresponde a una revisión realizada en las instalaciones de la autoridad la que comúnmente se conoce como revisión de gabinete, otorgándole en el mismo acto un plazo que la propia ley prevé para que el contribuyente presente pruebas y argumentos para

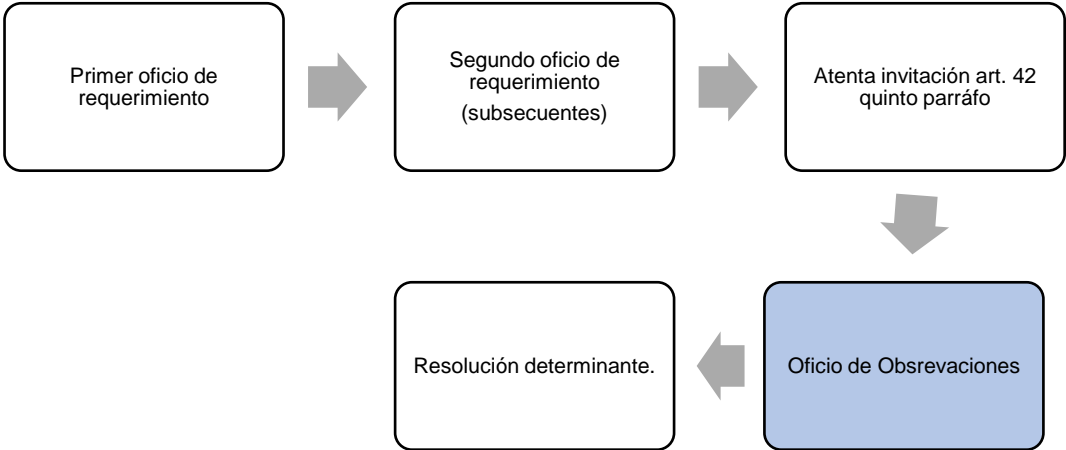
desvirtuar dicha irregularidad, consistente en la falta de materialidad que en la praxis ha tenido la misma finalidad que el artículo 69-B del CFF (motivo de análisis en el apartado anterior) como una medida anti-evasión, determinando la inexistencia de las operaciones al carecer éstas de materialidad.

Visita domiciliaria



Fuente: Elaboración propia con información de Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://CodigoFiscal.de.la.Federacion.diputados.gob.mx)

Revisión de Gabinete



Fuente: Elaboración propia con información de Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://CodigoFiscal.de.la.Federacion.diputados.gob.mx)

Durante las auditorías realizadas por el SAT se han ido incrementando el número de revisiones en las que los auditores manifiestan que las operaciones de los contribuyentes revisados no acreditan su materialidad, es decir, durante la revisión los auditores se percatan que el contribuyente carece de los elementos para constatar que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que pretenden amparar en determinados comprobantes fiscales, derivado a el contribuyente revisado deberá acreditar la real existencia de las operaciones aportando la información y documentación que estime necesaria, misma que será valorada por la autoridad fiscal, no obstante, a no contar un debido control de valoración de pruebas y dejando al libre albedrío de la autoridad dicha valoración ha conllevado diversos problemas que más adelante estudiaremos a fondo.

Es menester precisar que el principio de sustancia sobre la forma no se encuentra inserto explícitamente en la legislación fiscal mexicana, como ocurre en las legislaciones de otros países, lo que ha supeditado su aplicación con base a las NIIFs y las NIAs, mismas que son aplicables en el ámbito privado, no así regulatoria para el sector público, aunado a que, por su propia naturaleza en el ámbito de la aplicación del mismo por la autoridad fiscal requiere su propia regulación, pues la falta de esta ha traído serios problemas en su aplicación tanto para la autoridad como para los propios contribuyentes.

No obstante, el fin último de la determinación de falta de materialidad es el mismo rechazar la existencia de operaciones, siendo este, el combate a la evasión fiscal, al lavado de dinero, a la desviación de recursos y recuperar en la medida de lo posible ingresos federales a través de la determinación de créditos fiscales y su cobro incluso a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución; pero, en el caso de las operaciones inexistentes llevan consigo la determinación de un contribuyente como EFO y/o EDO lo que, no precisamente se busca con la falta de materialidad, es por ello que en la praxis ha sido importante hacer esta distinción por la naturaleza de los procedimientos de los que deriva la declaratoria de inexistencia, ya que muchos de los criterios de los jueces en medio de defensa han sido que la autoridad fiscal no debe determinar la inexistencia de operaciones en facultades de comprobación ya que por ello existen procedimientos

establecidos que deben agotarse, estos son los comprendidos en el multicitado artículo 69-B.

Conclusiones

La inexistencia del acto jurídico consiste en la falta de uno de los elementos fundamentales que componen un acto jurídico en sí para considerarlo dotado de vida jurídica, es así que la teoría de la inexistencia y las nulidades del jurista francés Julien Bonnecase señala los requisitos necesarios para considerar un acto jurídico como inexistente bajo la lupa del principio de legalidad.

Nuestro derecho positivo mexicano retomó la citada teoría de la inexistencia y las nulidades, primeramente en material civil por lo que respecta a la institución del matrimonio, pues es en esta institución donde se diferencia por primera vez entre la nulidad absoluta y la inexistencia.

Posteriormente, se retoma la definición de inexistencia para aplicación en la materia fiscal, situación que ha sido sumamente controvertida pues ha generado incertidumbre no solo para los contribuyentes sino para la autoridad misma, pues los dos procedimientos con que cuenta la autoridad fiscal para rechazar la existencia de operaciones, a saber, procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF y a través de facultades de comprobación de la autoridad fiscal, han sido tachados de inconstitucionales y violatorios de garantías y principios como son la del debido proceso, certeza jurídica, irretroactividad de la ley y legalidad.

No obstante lo anterior, en el presente capítulo se ha demostrado, como lo ha corroborado en diversos criterios que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación que la determinación de operaciones inexistentes no violenta las citadas garantías, pues se cumplen con todos los elementos para la determinación de inexistencia de la citada teoría de Bonnecase, conforme a lo siguiente:

*No genera ningún efecto jurídico. Este elemento se cumple con lo asentado en el propio artículo 69-B del Código de la materia sobre los efectos generales de la determinación de operaciones inexistentes, teniéndose que estas operaciones no producen ni produjeron efectos

jurídicos por no haber nacido a la vida jurídica y con ello, no se violenta el principio de irretroactividad.

*No es susceptible de prescribir. Al igual que el anterior elemento, este corrobora que la determinación de operaciones inexistentes no vulnera el principio de irretroactividad, pues no prescribe la facultad que se tiene para determinarlas como tal.

*No es susceptible de ser convalidado. El presente elemento es el que otorga certeza jurídica a las partes involucradas, pero que en la praxis no se ha utilizado por no estar explícitamente plasmado y que en consecuencia tanto contribuyentes como autoridad desconocen; he aquí la importancia de un debido control de valoración de pruebas, en donde entraría este elemento.

*Cualquier interesado puede invocar la inexistencia. Con ello se le otorga certeza jurídica a los ciudadanos de la libertad de acercarse a las autoridades para denunciar la simulación de operaciones y solicitar su investigación y posterior determinación de inexistencia, sin la necesidad de ser directamente afectado, pero que al tratarse de asuntos de interés colectivo perjudican indirectamente a los mexicanos.

*No se necesita la declaración de un juez para señalar un acto jurídico como inexistente. Este ha sido uno de los puntos más controvertidos y que más ha generado incertidumbre entre los contribuyentes, pues se acusa a la autoridad de ser juez y parte.

Por lo que, el sistema fiscal mexicano ha adoptado de manera correcta la teoría de Bonnacase respecto a la incorporación de la inexistencia del acto jurídico en materia fiscal, el problema ciertamente radica en que, no existe un debido control en la materia para la determinación de operaciones inexistentes, específicamente por lo que hace a la valoración de pruebas, pues a consideración es lo que ha ocasionado realmente poca eficacia para combatir este esquema agresivo de evasión fiscal y en contrario sensu si ha provocado violaciones a los derechos de los contribuyentes.

CAPÍTULO SEGUNDO

GENERALIDADES TEÓRICO-JURÍDICO-CONCEPTUALES DE LOS SISTEMAS DE VALORACIÓN DE PRUEBAS EN EL DERECHO MEXICANO.

En el contexto general la prueba en materia jurídica, es de suma importancia para el desarrollo del derecho, ya que no existe proceso judicial que no dependa estrictamente de la prueba, ni mucho menos una sentencia que establezca el derecho de las partes que no se sustente en prueba conocida y debatida dentro proceso, porque no puede existir una sentencia en materia penal o civil que no fundamente sus considerandos en lo que es objetivamente veraz y a todas luces capaz de convencer sobre la inocencia o responsabilidad de un acusado o bien que el actor acredite sus pretensiones.¹⁴

En toda litis se hace indispensable probar los hechos constitutivos de las pretensiones de las partes, es aquí donde nace lo que muchos autores manejan como la necesidad de la prueba, pues es a partir de ella, que el juzgador se encontrara en aptitud de resolver el litigio de la manera más objetiva posible, ya que contará con los elementos mínimos indispensables para tomar una decisión, pues si bien, el juzgador conoce el derecho, serán las partes quienes le hagan de conocimiento los hechos a través de sus afirmaciones y las pruebas que acompañen a ellas.

2.1. Concepto de prueba.

La palabra prueba tiene un sinnúmero de significaciones, pues no es una acepción que se utilice únicamente en materia de derecho, sino en innumerables disciplinas, aunado a que, dentro de la misma disciplina jurídica como el autor Cipriano Gómez Lara señala “el tema de la prueba puede ser más amplio y estar referido no solamente al campo estricto de lo procesal y, en este sentido, sí puede

¹⁴ Barrientos, Rosaura, *Correcta valoración de las pruebas*. Artículo tomado de: <http://www.poderjudicial-gto.gob.mx/pdfs/413.pdf>

hablarse de mecánicas, técnicas y procedimientos de prueba, verificación y constatación, en otros campos que no son estrictamente procesales”.¹⁵

En virtud de lo anterior, y por obviedad de circunstancias nos avocaremos a la prueba meramente dentro del derecho, así pues, el autor Ovalle Favela define la prueba desde las siguientes perspectivas:

1. La palabra prueba se emplea para designar *los medios de prueba*, es decir, los instrumentos con los que se pretende lograr el cercioramiento del juzgador acerca de los hechos discutidos en el proceso. Así, se habla de “ofrecer las pruebas”, de la “prueba confesional”, de la “prueba testimonial”, etcétera.¹⁶

2. También se utiliza la palabra prueba para referirse a *la actividad* tendiente a lograr este cercioramiento, independientemente de que éste se logre o no. Aquí, con la palabra prueba se designa la actividad probatoria, como cuando, por ejemplo, se dice que al “actor incumbe probar los hechos constitutivos de su acción”, para indicar que, a él le corresponde suministrar los medios de prueba sobre los hechos en los que afirma basar su pretensión.¹⁷

3. Por último, con la palabra prueba se hace referencia al resultado positivo obtenido con la actividad probatoria. De esta manera se afirma que alguien ha probado, cuando ha logrado efectivamente el cercioramiento del juzgador. Aquí prueba es demostración, verificación. Este significado se puede ejemplificar en la acuñada frase de las sentencias tradicionales que reza: “el actor probó su acción” (es decir, probó los hechos del supuesto de la norma en que fundó su pretensión).¹⁸

De forma más general el autor Santiago Sentís conceptualiza a la prueba como la verificación de las afirmaciones formuladas en el proceso, conducentes a la sentencia. Que esa verificación ha de efectuarse en el proceso o ha de incorporarse a él, resulta naturalmente de carácter procesal o judicial de la prueba;

¹⁵ Gómez, Cipriano, “Teoría General del proceso”, 10ed., Colección Textos Jurídicos Universitarios, Oxford, México, p. 305.

¹⁶ Ovalle, José, *Derecho Procesal Civil*, 4ª ed., México, Harla, México, 1991, p. 125.

¹⁷ *Ídem.*

¹⁸ *Ídem.*

que ha de ajustarse a normas de procedimiento, es lo que caracteriza esta prueba y le da un sentido jurídico.¹⁹

Por lo que respecta al presente trabajo de investigación abarcaremos las tres vertientes en las que se conceptualiza la pruebas, es decir, retomaremos los medios de prueba con los que cuentan los contribuyentes; así como, toda la actividad que realizan tendiente a comprobar sus pretensiones o dichos y, finalmente el resultado de toda la actividad probatoria. Lo anterior, respecto a la determinación de operaciones inexistentes dentro del derecho fiscal.

Por lo que tenemos que, la prueba para nosotros abarca los medios probatorios, la actividad probatoria y el resultado de la misma dentro de los procedimientos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal a efecto de la determinación de operaciones inexistentes.

2.2. Teoría general de la prueba

No existe ningún cuerpo normativo que contenga una definición integral de la prueba, por el contrario, cada rama del derecho cuenta con su propia regulación respecto a la misma, señalando sus elementos y características según corresponda, lo que ha ocasionado la necesidad de la creación de una teoría general de la prueba, en la que se establezcan principios fundamentales y bases para que rijan todo lo referente a la prueba en todas las distintas ramas del derecho y que de tal modo facilite al Juez su conocimiento y aplicación, una especie de unidad mínima que a efecto de evitar contradicciones de derecho, guie a los juzgadores en relación a todo lo que conlleva la materia probatoria.

Así pues, existen dos vertientes respecto a una teoría general de la prueba; quienes van en contra de ésta al afirmar que es imposible su existencia y quienes la aceptan como un hecho innegable. Ambas vertientes derivan de la clásica contienda entre la teoría de la diversidad procesal y la teoría general del proceso o teoría unitaria.

¹⁹ Sentís, Santiago, “*Introducción al derecho probatorio*”, Prensa Catellana, España, 1965, p. 565.

La teoría de la diversidad de la prueba, nace precisamente de la pluralidad y las características propias de cada una de las disciplinas procesales y por tanto, señala que, cada disciplina procesal al tener sus propias reglas y criterios de aplicación, deberían contar con una regulación específica en todo lo referente a la prueba acorde a cada materia que se legisla; ésta teoría como ya se señaló parte de la teoría de la diversidad de procesos, siendo uno de sus principales exponentes el jurista Fix Zamudio.

Ahora bien, por lo que respecta a la teoría unitaria o teoría general de la prueba, deriva de la teoría general del proceso, entre los autores que la sostienen encontramos a los juristas Eduardo B. Carlos y Alcalá-Zamora, quienes a grandes rasgos apoyan su teoría en el hecho indudable que el proceso cuenta con una columna vertebral que es igual en todas las ramas del derecho procesal, la cual contiene postulados básicos y principios fundamentales que rigen todos los procesos; pero, esto no implica que la teoría unitaria desconozca la existencia de cada rama procesal y sus características propias, sino al contrario refuerza las singularidades de cada proceso, pues afirmar la existencia de una columna vertebral obliga al reconocimiento de cada una de las ramificaciones que corresponden a cada disciplina procesal.

En consecuencia, la existencia de la teoría general de la prueba es innegable, pues ésta ayuda al progreso de la aplicación del derecho sustantivo ya que permite la evolución hacia una unificación legislativa, aparejando como consecuencia mayor eficacia, eficiencia e inmediatez para la aplicación de la justicia, sin que se limite el progreso de cada área del conocimiento jurídico, pues las características propias del derecho sustantivo de cada rama del derecho no afecta los principios fundamentales y postulados básicos del derecho procesal aplicables a cada una de estas.

Así pues, tenemos que al igual que, en las distintitas disciplinas procesales existe una columna vertebral que las unifica, así lo es también por lo que respecta a la prueba, ya que en todas las ramas del derecho encontraremos una columna vertebral de postulados básicos y principios fundamentales que regirán a la prueba, y a partir de ella se ramificara cada una con sus características propias,

pero el fin de la prueba (que más adelante estudiaremos), es el mismo en todas las disciplinas procesales, que es ayudar al juzgador a resolver la litis de la que conoce, a través de medios de prueba, actividad probatoria y parámetros de valoración de pruebas debidamente regulados en la ley, y así lograr una mejor impartición de justicia evitando transgresiones los derechos fundamentales.

La teoría general de la prueba ha sido adoptada en nuestro sistema jurídico mexicano y es una de las premisas básicas e indispensables de nuestro derecho procesal, por lo que es menester estudiar cada uno de los elementos que componen esta teoría y que componen la columna vertebral de la que hemos venido hablando y que han sido retomados por cada de las diversas disciplinas procesales en nuestro país, a saber:

- Fin de la actividad probatoria
- Objeto de la prueba
- Carga de la prueba
- Sujetos del derecho probatorio
- Medios de prueba
- Procedimiento probatorio
- La apreciación de la prueba

2.2.1. Fin de la actividad probatoria

Como ya se mencionó en el apartado anterior, si bien cada disciplina procesal que existente en nuestro derecho positivo tiene elementos y características propias, también es cierto que el fin de la actividad probatoria en cada una de ellas es el mismo, siendo este el cercioramiento del juzgador de las afirmaciones de las partes, a efecto de resolver la litis basándose en razonamientos sólidos, acercándose en la mayor medida de lo posible a la “verdad”, pues el ideal es que las resoluciones de los juzgadores coincidan con la verdad real y objetiva que existe con independencia de aquello que resuelva el juzgador.

2.2.2. Objeto de la prueba

El objeto de la prueba según la teoría general de la prueba (valga la redundancia), son por regla general los hechos y por excepción a dicha regla el derecho.

a. Prueba de los hechos

Así pues como el autor Alsina Hugo lo indica “el objeto de la prueba son los hechos que se alegan como fundamento del derecho que se pretende”.²⁰ Así pues, todos los derechos provienen de hechos, y es aquí donde entra lo estudiado en el primer capítulo respecto a hechos en sentido amplio que abarca los hechos jurídicos en estricto sentido que son aquellos que provienen de causas provenientes de la naturaleza y los actos jurídicos, que son aquellos que devienen directamente de la exteriorización de la voluntad del hombre, es decir, el objeto de la prueba será todo aquello que precisamente pueda y deba probarse.

Sin embargo, no hay que perder de vista que aquello que deberá probarse son los hechos afirmados por las partes, del cual nace el derecho que se exige, ya que es evidente que no deberán probarse hechos que no son parte de la litis. Ante lo cual, hay que tener en consideración que, también deben probarse aquellas afirmaciones donde se da por inexistente un hecho, es decir, no se limita la prueba a demostrar la existencia de un hecho sino también la inexistencia de este cuando así se alegue por alguna de las partes.

En conclusión y retomando lo estudiado en el capítulo I, tendremos que el objetivo de la prueba es comprobar la existencia pero también la inexistencia de un hecho, como ocurre en la determinación de operaciones inexistentes.

En contrario sensu, tenemos aquellos hechos que no deben probarse, aun cuando hayan sido afirmados por las partes, siendo los siguientes supuestos:

²⁰ Alsina, Hugo, *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, 2° ed., Argentina, Ediar Soc. Anon. Editores, 1958, p.239.

-Hechos confesados o admitidos. Existe confesión cuando el demandado reconoce expresamente en su contestación los hechos afirmados por el actor en su demanda. La admisión resulta del silencio del demandado o de su respuesta evasiva respecto de los mismos hechos.²¹ En rigor, no se trata de hechos excluidos de prueba, sino de hechos probados anticipadamente, por medio de la confesión producida en los escritos de demanda o contestación de demanda.²²

-Hechos notorios. Se entiende por hecho notorio aquel cuyo conocimiento forma parte de la cultura normal propia de un determinado círculo social en el momento en que la decisión se pronuncia.²³ Cabe mencionar, como bien lo indica Ovalle Favela que la notoriedad es un concepto esencialmente relativo; no existen hechos conocidos por todos los hombres sin limitación de tiempo ni de espacio. Además, la notoriedad de un hecho dentro de un determinado ámbito social, no significa conocimiento efectivo del mismo por todos aquellos que integran ese sector y ni siquiera conocimiento efectivo del mismo por parte de la mayoría de aquéllos. No es el conocimiento efectivo lo que produce la notoriedad, sino la normalidad de este conocimiento en el tipo medio del hombre perteneciente a un determinado sector social y dotado por ello de cierta cultura. Y, por último, ese conocimiento o esa posibilidad de conocimiento no deriva de una relación individual con los hechos en el momento en que se producen o se han producido, sino sólo del hecho de pertenecer al grupo social en que tales hechos son notorios.²⁴

-Hechos irrelevantes o inconvenientes. Son aquellos que si bien fueron afirmados en tiempo y forma, no figuran como relevantes o innecesarios para resolver la litis, pues carecen de relación con la misma y por lo tanto no influirán en la decisión del juzgador.

²¹ *Ibidem*, p. 247

²² Ovalle, Jose, *Op. Cit.*, p. 130.

²³ Alsina, Hugo, *Op. Cit.*, p. 248.

²⁴ Calamandri, Piero, "Para una definición del hecho notorio", *Revista General de Derecho y Jurisprudencia*, México, num. 4, octubre-diciembre 1993, p. 583.

b. Pruebas que no deben ser admitidas

Existen pruebas que no deben ser admitidas por el juzgador, por ser innecesaria e los supuestos de hechos previstos en el apartado anterior, por ser inoportuna e incluso por resultar contrarias a la ley, conforme a lo siguiente:

-No deben admitirse pruebas que sean referentes a los hechos que no deban probarse y que ya quedaron señalados en el apartado a.

-No deberán admitirse pruebas que se presenten fuera de los plazos legales estipulados para ello, es decir, pruebas extemporáneas.

-Así mismo, no se admitirán pruebas que no fueron afirmados por la partes y que en consecuencia no son parte de la litis.

-En contrario sensu a lo que señala el artículo 87 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC), no será admisible la prueba que no esté reconocida por la ley y/o que sea contraria a esta.

c. Prueba del derecho

Así mismo, como ya se mencionó y como excepción a la regla general también podrá ser objeto de la prueba el derecho, ya que el derecho está previsto en la ley, por lo que en consecuencia son los hechos los que deben probarse, pero existen aquellos casos excepcionales, por ejemplo, en nuestro derecho positivo existe la obligación de demostrar la existencia del derecho (norma legal aplicable) en el caso de usos y costumbres, anteriormente también existía esta obligación en materia de derecho extranjero y en relación a las jurisprudencias, pero estas últimas dos fueron suprimidas, quedando en la actualidad únicamente la primera. Esto conforme a lo previsto en el artículo 86 del CFPC vigente que señala “Sólo los hechos estarán sujetos a prueba, así como los usos o costumbres en que se funde el derecho.”²⁵

²⁵ Artículo 86. Código Federal de Procedimientos Civiles. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 24 de febrero de 1943. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 07-06-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Federal de Procedimientos Civiles \(diputados.gob.mx\)](http://CodigoFederaldeProcedimientosCiviles.diputados.gob.mx)

2.2.3. Carga de la prueba

Como el autor Ovalle Favela indica a través de la carga de la prueba se determina a cuál de las partes se dirige el requerimiento de proponer, preparar y suministrar las pruebas en el proceso; en otros términos, la carga de la prueba precisa a quien corresponde probar.²⁶

Por su parte el jurista argentino Hugo Alsina señala que junto con la carga de la afirmación de los hechos, tiene la carga de la prueba de los mismos, cuando no fuesen reconocidos o no se trate de hechos notorios. Así como no puede tomar en cuenta hechos que no han sido alegados por las partes, el juez tampoco puede fundar su sentencia en hechos que no han sido probados, salvo los casos en que le está permitido ordenar diligencias para mejor proveer.²⁷

Así pues, tenemos que la carga probatoria no es otra cosa más que determinar a quién corresponde probar los hechos, si a quien los afirma o los niega, a efecto de dotar al juzgador del mayor número de elementos posibles para que emita su resolución lo más acercada a la verdad, como ya lo vimos en párrafos anteriores. Por lo que se trata, de que las partes demuestren con pruebas fehacientes su dicho.

A lo largo de la historia los estudiosos del derecho han encontrado complicaciones para determinar a quién corresponde la carga probatoria, pues si bien el derecho romano instauro algunas reglas a seguir, con el paso del tiempo se demostró que estas son insuficientes para regular todos los supuestos en los que pueden recaer hechos y actos jurídicos en las diversas materias del derecho, pero para mayor referencia haremos mención de algunas de esas reglas:

-La primera regla *onus probando incumbitactoris*, consideramos que esta es la regla principal y más general que rige a la determinación de la carga probatoria, pues ella establece que la carga de la prueba corresponde al actor, es decir, a quien afirma el hecho. Pero, esta regla es demasiado genérica y deja fuera muchos presupuestos como es el caso de la presunciones, en las cuales quien está obligado a probar no es quien

²⁶ Ovalle, José, *Op. Cit.* p. 127.

²⁷ Alsina, Hugo, *Op. Cit.*, p.253.

afirma sino que, se le otorga esa carga al demandado; es decir, la carga de la prueba no siempre será a cargo de quien pretende desvirtuar un hecho o acto jurídico, sino que también puede darse el caso de otorgarle la carga probatoria a quien pretenda el reconocimiento del hecho o acto jurídico de que se trate; como es el caso de las operaciones inexistentes en materia fiscal.

-La segunda regla complementa a la primera y es *reus in excipiendofict actor*, ésta presupone que el demandado está obligado a probar aquello que afirma, y con ello presupone una excepción a la regla general en la que se afirma que el actor es quien está obligado a probar, pues excepcionalmente cuando el demandado se encuentre en la posición del actor; es decir, de afirmar hechos, aquí el de la obligación de probar será el demandado.

-Como tercera regla tenemos a la *ei incumbit probatio ei qui, non ei qui negat*, podríamos confundir esta regla con la primera, pues establece lo que parecería el mismo presupuesto de otorgar la carga probatoria a quien afirma y no a quien niega; pero, como lo indica Alsina no es lo mismo la negativa de un hecho que un hecho negativo. La negativa de cualidad debe probarse por quien la duce, cuando se refiere a las cualidades naturales y por quien la sostiene cuando se refiera a cualidades específicas; ciertas negativas de hecho se prueban por otros hechos positivos.²⁸

Así, nuestro CFPC retoma estas reglas mínimas instauradas por el derecho romano, a efecto de distribuir la carga probatoria, comenzando con su numeral 81, el cual contiene las dos primeras reglas descritas anteriormente, indicando que la carga probatoria corresponderá al actor y el reo debe probar sus excepciones; pero, cabe aclarar que si bien en términos generales quien está obligado a probar como la ley civil lo indica es el actor puede que el demandado gane la litis sin necesidad de probar, pues basta con que el actor no logre acreditar su dicho:

²⁸ *Ibidem*, p. 256

“Artículo 81.- El actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones”.²⁹

Según Couture estas primeras dos reglas son las que deberían regir todos los procedimientos; resultan, puesto que los hechos y actos jurídicos no son tan simples, sino que cuentan con diversas vertientes, una de ellas es en el caso de que el reo realice proposiciones negativas, situación que ya ha sido superada tanto en la doctrina como en la propia ley anexándose a nuestra legislación procesal en el artículo 82 la tercera regla de las citadas en los puntos anteriores, según consta:

“Artículo 82.- El que niega sólo está obligado a probar:

I.- Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho;

II.- Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante, y

III.- Cuando se desconozca la capacidad”.³⁰

Como podemos denotar el citado artículo señala tres situaciones en las que quien niega esa obligado a probar, siendo la negación una inversión de las afirmaciones que señala la regla general para establecer la carga probatoria no significa que las primeras quedaran exentas de la obligación de probarse.

Ahora bien, al hablar actos que pretendan fundarse en excepciones a reglas generales, nuestra legislación procesal civil también establece la carga probatoria a quien intenta fundar su derecho en dichas excepciones, ya que los derechos fundados en reglas generales no están obligados a probarse, conforme a lo siguiente:

“Artículo 83.- El que funda su derecho en una regla general no necesita probar que su caso siguió la regla general y no la excepción; pero quien alega

²⁹ Artículo 81. Código Federal de Procedimientos Civiles. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 24 de febrero de 1943. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 07-06-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Federal de Procedimientos Civiles \(diputados.gob.mx\)](http://CodigoFederaldeProcedimientosCiviles.diputados.gob.mx)

³⁰ Artículo 82. Código Federal de Procedimientos Civiles. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 24 de febrero de 1943. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 07-06-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Federal de Procedimientos Civiles \(diputados.gob.mx\)](http://CodigoFederaldeProcedimientosCiviles.diputados.gob.mx)

que el caso está en la excepción de una regla general, debe probar que así es”.³¹

Pero ¿Qué pasa con la distribución de la carga probatoria respecto al derecho fiscal? Si bien, como lo veremos más adelante, conforme al artículo 5° del CFF existe la figura de supletoriedad en materia fiscal y muchos de los procedimientos retoman preceptos del CCF y del CFPC a falta de disposición expresa en el primero de los Códigos mencionados, por lo que respecta a la carga probatoria si existe un fundamento en el propio CFF, siendo el propio numeral 5° primer párrafo, que indica:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”.³²

Como se puede observar, dicho precepto legal es preciso al señalar los supuestos en lo que la carga probatoria corresponde a los particulares (contribuyentes), es decir, cuando la normas fiscal verse sobre sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, que en sí resultaría casi toda norma fiscal.

Ahora bien, el numeral 68 del citado CFF abona a lo señalado en el citado artículo 5°, conforme a lo siguiente:

“Artículo 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho”.³³

³¹ Artículo 83. Código Federal de Procedimientos Civiles. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 24 de febrero de 1943. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 07-06-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Federal de Procedimientos Civiles \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)

³² Artículo 5. Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)

³³ Artículo 68. Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)

Es decir, dicho precepto legal establece como regla general la carga probatoria a los contribuyentes al presumir en primera instancia la legalidad de los actos y resoluciones emitidos por las autoridades fiscales; aunque se le obliga a probar los hechos constitutivos de sus actos o resoluciones cuando los contribuyentes nieguen su existencia. Asimismo, retoma la segunda de las reglas descritas anteriormente, pues en caso de que el contribuyente niegue una resolución o acto de la autoridad pero lleve consigo la afirmación de otro hecho, la carga probatoria volverá a ser de los contribuyentes.

En conclusión, tenemos que por regla general dentro del derecho fiscal mexicano la carga probatoria corresponderá a los contribuyentes, sin ser la excepción las operaciones inexistentes, pues si bien la autoridad afirma la inexistencia, serán los contribuyentes quienes estén obligados a demostrar la existencia de las mismas, lo importante aquí es establecer ¿Cómo logrará el contribuyente demostrar la existencia? Y ¿Con que elementos la autoridad podrá sostener la determinación de operaciones inexistentes aun cuando la contribuyente aporte pruebas? Este es precisamente el cuestionamiento de la presente tesis.

2.2.4. Sujetos del derecho probatorio

Por obviedad de razones los únicos que pueden aportar pruebas son aquellos que son parte dentro del proceso, pero no solo son sujetos de derecho probatorio aquellos que están obligado a aportan pruebas, sino incluso quienes las desahogan, valoran o quienes simplemente la conocen, siendo los sujetos del derecho probatorio en general en todos los procesos los siguientes:

-El juzgador. Es quien se encarga de la admisión, estudio, dirección para su desahogo (en los casos de peritajes o inspecciones entre otros) y valoración de las mismas. Asimismo, el juzgador también puede aportar pruebas, en aquellos procesos, en los que esta facultades para solicitar ciertos medios de pruebas para tener certeza de la postura que deberá

tomar ante la litis. En materia administrativa, más específicamente de derecho tributario tendremos que la autoridad, tendrá el carácter de parte y juez, pues podrá ofrecer pruebas, pero también será la encargada de conocer, estudiar y valorar las pruebas que emita los contribuyentes, situación que ha sido muy controvertida, pues al convertirse en juez y parte sus criterios pueden considerarse poco objetivos, por eso se propone la aplicación de un debido control de valoración de pruebas por parte de esta.

-Las partes. Son aquellas que controvierten un derecho, es decir, quienes conforman la litis, una parte es quien proclama un derecho afirmando un hecho en contra de quien supuestamente realizó el hecho u omisión que contiene el derecho controvertido. En materia tributaria las partes serán:

a. El fisco. Como el actor quien afirma los hechos que considera probablemente constitutivos de violaciones a las normas fiscales por parte de los contribuyentes, para lo cual la autoridad estará obligada a fundamentar y motivar sus actos o resoluciones, pero como ya vimos anteriormente al presumirse estos de legales no estará obligada a probarlos, salvo que el contribuyente niegue lisa y llanamente conocer su existencia.

b. Los contribuyentes; quienes serán los obligados a probar ante la autoridad fiscal que con su actuar no ha infringido ninguna norma fiscal.

-Los terceros. Son aquellos ajenos a la litis pero que intervienen en esta para el desahogo de ciertas pruebas como la testimonial o pericial. En caso del derecho tributario más específicamente en relación a las operaciones inexistentes, un ejemplo de terceros son los proveedores compulsados.

-Los órganos de autoridad. Estos son coadyuvantes, ya que apoyan al juzgador mediante la información que tienen en su poder y que les es solicitada. Un ejemplo claro de esto, en materia de determinación de operaciones inexistentes son las solicitudes de información al IMSS para

conocer si el contribuyente contó con personal a su cargo o al Registro Público de la Propiedad para que informe si el contribuyente cuenta con bienes inmuebles.

2.2.5. Medios de prueba

Alsina conceptualiza al medio de prueba como “el instrumento, cosa o circunstancia en los que el juez encuentra los motivos de su convicción”.³⁴ Por su parte el jurista Ovalle Favela señala que los medios de prueba “son los instrumentos con los cuales se pretende lograr el cercioramiento del juzgador sobre los hechos objeto de prueba. Estos instrumentos pueden consistir en objetos materiales –documentos, fotografías, etcétera- o en conductas humanas realizadas bajo ciertas condiciones –declaraciones de testigos, dictámenes periciales, inspecciones judiciales, etc.”.³⁵ Así pues, estos dos autores concuerdan en que, se debe tener mucho cuidado ya que en muchas ocasiones se confunden los medios de pruebas consistentes en conductas humanas con los sujetos del derecho probatorio; es decir un perito y/o un testigo no son medios de prueba, sino sujetos de derecho probatorio, pues aquí los medios de prueba serían el dictamen pericial que realiza perito y la declaración del testigo.

En virtud de lo anterior Cipriano Gómez Lara señala de manera puntual que los diversos medios de prueba se reglamentan en las legislaciones procesales con determinadas variantes procedimentales; en rigor, en cada legislación procesal, ya sea penal, del trabajo, civil, etc., hay una enunciación y una reglamentación de los mecanismos o procedimientos probatorios y, por tanto, ese aspecto de detalle debe quedar reservado a los cursos o a los textos referidos a los derechos procesales concretos, o sea, al derecho procesal penal, al derecho procesal del trabajo, al derecho procesal civil, etc.³⁶

³⁴ Alsina, Hugo, *op.cit.*, p.230.

³⁵ Ovalle, José, *op. cit.*, p.147

³⁶ Gómez, Cipriano, *op. cit.*, p. 308.

Así pues, en el CFPC vigente, tenemos que se reconocen como medios de prueba los siguientes:

“Artículo 93.- La ley reconoce como medios de prueba:

I.- La confesión.

II.- Los documentos públicos;

III.- Los documentos privados;

IV.- Los dictámenes periciales;

V.- El reconocimiento o inspección judicial;

VI.- Los testigos;

VII.- Las fotografías, escritos y notas taquigráficas, y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia; y

VIII.- Las presunciones”.³⁷

Ahora bien, según lo señalado por Cipriano Gómez cada legislación procesal señala los medios de prueba procedentes y determina sus reglas a seguir para aportación, admisión, desahogo y valoración, pero en el caso del derecho fiscal no existe una legislación procesal que vaya acorde con sus características propias y lo más cercano que se tiene para reglamentar cuestiones procesales en materia fiscal es la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la cual según su artículo 40 segundo párrafo señala:

“Artículo 40.- Segundo párrafo:

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades”.³⁸

³⁷ Artículo 93. Código Federal de Procedimientos Civiles. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 24 de febrero de 1943. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 07-06-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Federal de Procedimientos Civiles \(diputados.gob.mx\)](http://CodigoFederaldeProcedimientosCiviles.diputados.gob.mx)

³⁸ Artículo 40. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2005. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 27-01-2017. [en línea]. Disponible en: [Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo \(diputados.gob.mx\)](http://LeyFederaldeProcedimientoContenciosoAdministrativo.diputados.gob.mx)

Conforme al citado precepto legal, en materia contenciosa administrativa se aceptaran toda clase de pruebas, es decir, no señala ninguna de manera específica pero al final conforme al artículo primero de la citada ley nos vuelve a remitir al CFPC, en aplicación supletoria de la misma, por lo que, se concluye que no existe una legislación procesal que sea ad hoc con la materia fiscal que regule los procesos administrativos y en la cual se legisle conforme a sus características propias, pues varias de las recocidas en materia civil no son aplicables en los procedimientos en materia fiscal, dentro de las cuales está la determinación de operaciones inexistente, por lo que no existe un debido control de valoración de pruebas.

Lo anterior, debido a que como se analiza en el tercer capítulo debemos diferencia entre la regulación que se realiza a los procesos contenciosos administrativos a través de la LFPCA y la regulación que requieren los procedimientos administrativos, considerados como paraprocedimientos, así pues tenemos que:

“Artículo 1º. - Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga las que regulan el juicio contencioso administrativo federal que establece esta Ley”.³⁹

Por consiguiente, no existe estipulación concreta en la que se señalen de manera clara los medios de prueba reconocidos por el derecho fiscal y que servirían de guía para tanto para las autoridades fiscales a la hora de determinar operaciones inexistentes, ni para los contribuyentes en su intento de demostrar la existencia de las mismas, resultando imposible el estudio de los medios de prueba

³⁹Artículo 1º. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 27-01-2017. [en línea]. Disponible en: [Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo \(diputados.gob.mx\)](http://ley.federal.de.procedimiento.contencioso.administrativo.diputados.gob.mx)

en particular aplicables en materia fiscal, pero daremos un breve esbozo más adelante de que medios de prueba serían al menos necesarios en materia fiscal, lo cual estudiaremos en la supletoriedad en materia fiscal

2.2.6. Procedimiento probatorio

En palabras del jurista Ovalle Favela señala que el procedimiento probatorio está constituido por los actos procesales a través de los cuales se desarrolla la etapa probatoria. Estos actos son, básicamente los siguientes: 1) el ofrecimiento o proposición de las pruebas por las partes; 2) la admisión o el rechazo, por parte del juzgador, de los medios de pruebas ofrecidos; 3) la preparación de las pruebas admitidas, y 4) la ejecución, práctica, desahogo o recepción de los medios de prueba que hayan sido ofrecidos, admitidos y preparados. Al pronunciarse la sentencia definitiva, el juzgador realiza la operación con la que culmina el procedimiento probatorio: 5) la apreciación, valoración o valuación de las pruebas practicadas, que debe ser expresada y motivada en la parte de la sentencia denominada “considerados”.⁴⁰

1) Ofrecimiento de pruebas. Cada legislación procesal establece sus propios términos que establecen la temporalidad a efecto de que las partes ofrezcan las pruebas que estimen pertinentes. Por lo que respecta al derecho fiscal y como ya lo hemos indicado no cuenta con su propia legislación procesal, pero cabe precisar que en el caso de inexistencia de operaciones, si existen plazos establecidos para el ofrecimiento de pruebas, los cuales dependen del procedimiento administrativo que se esté desarrollando, es decir, alguno de los procedimientos previstos en el artículo 69-B del CFF o bien, en facultades de comprobación; mismos que ya estudiamos en el capítulo anterior y solo cabe precisar que los contribuyentes tendrán la oportunidad de presentar pruebas para desvirtuar

⁴⁰ Ovalle, José, *Op. Cit.*, p. 134

la inexistencia de operaciones hasta antes de que se emita a resolución definitiva según el procedimiento de que se trate.

2) Admisión o rechazo. Se deben cumplir al menos con tres requisitos esenciales para que una prueba pueda ser admitida, pues de lo contrario, esta será rechazada, a saber: haberse presentado dentro del término que se señala para ello en la legislación, ser reconocida por la ley o no ser contraria a ella y haber sido obtenida de manera legal. Así mismo, al admitir las pruebas, el juzgador deberá tener en consideración los hechos controvertidos y su idoneidad.

3) Preparación. Respecto a algunas pruebas es necesario que se realice una preparación previa a su desahogo; como es el caso de las testimoniales, periciales, inspecciones. En el caso de operaciones inexistentes no se realiza esta etapa, derivado a que no son pruebas reconocidas en la legislación fiscal.

4) Ejecución. Es aquella etapa que se realiza en la audiencia que se celebra para el desahogo de las pruebas; misma que no es parte de los procedimientos administrativos para la determinación de operaciones inexistentes.

5) Valoración. Se trata de la apreciación o valor que el juzgador dar a cada una de las pruebas aportadas en el procedimiento, pero que, por su relevancia en esta investigación este tema se estudia de manera amplia en el siguiente apartado.

2.2.7. La apreciación de la prueba

La apreciación o valoración de las pruebas es la operación que realiza el juzgador con el objeto de determinar la fuerza probatoria de cada uno de los medios practicados en el proceso. Se trata de la operación por la cual el juez decide el valor de cada uno de los medios de prueba desahogados.⁴¹

⁴¹ *Ibíd*em, p. 170

En otras palabras la apreciación o valoración de las pruebas es el estudio que realiza el juzgador de cada uno de los medios de prueba aportados por las partes y admitidos por él mismo, y el valor final que le da no solo a cada medio de prueba, sino en su conjunto, toda vez que las pruebas no pueden ser valoradas de manera independiente, pues lógicamente una sola de ellas no basta para comprobar o desvirtuar un hecho o acto jurídico, sino que se necesita una valoración concatenada que ayude al juzgador a determinar la postura que tomara frente a la litis y llegar a una conclusión lo mas acercada a la verdad posible, pero antes de realizar dicha valoración el juzgador deberá determinar el sistema de valoración de pruebas que deberá utilizar.

2.2.7.1. Sistemas de valoración

Conforme la evolución de la teoría general de la prueba actualmente reconoce cuatro principales sistemas de valoración de pruebas, a saber:

1) Sistema de libre apreciación de la prueba

El maestro en Derecho Octavio García señala que en el sistema de libre apreciación de la prueba se otorga al juez una absoluta libertad en la estimación de las pruebas, por tal motivo, la apreciación de las mismas por el juzgador es definitiva para lo que se resuelve en sentencia, este sistema presupone el cuidado directo que el juez debe tener en el desahogo de la prueba para absolver de manera directa todos los incidentes y apreciaciones que debe retener específicamente, para en el momento de dictar sentencia, hacerlo mediante su libre apreciación de las mismas, pero al mismo tiempo vinculado totalmente a las pruebas para otorgar al final una sentencia justa.⁴²

En este sistema se otorga una plena confianza al Juzgador, a sus conocimientos y experiencia y es contraria al sistema de la prueba tasada, pues va en contra de las normas que establecen el valor que debiera darle a cada prueba

⁴² García, Octavio, *Teoría General del Proceso*, México, Universidad de Guadalajara, 2005, p.188.

y, al contrario de lo que se podría pensar este sistema es anterior al sistema de la prueba legal, pues el nacimiento del sistema de libre apreciación de la prueba se tiene registrado desde el Derecho romano.

2) Sistema de la prueba legal o tasada

Ahora bien, con el sistema de libre apreciación de la prueba nacieron severos problemas, siendo el principal de ellos las arbitrariedades que llegaron a cometer los juzgadores al carecer de un poder ilimitado sobre la apreciación de las pruebas, en consecuencia y como un manera de contrarrestar el poder ilimitado que se había otorgado a los juzgadores se creó el sistema de la prueba legal o tasada, lo que conlleva sin duda una desconfianza en el actuar de los juzgadores.

Así pues, el citado Maestro Octavio García define a este sistema como aquel en el que la valoración de las pruebas no depende del criterio del juez sino más bien de la aplicación rigurosa de la ley en cuanto a la forma y términos que se establece para valorar las probanzas, lo que redundará en desconocer y dudar de la conducta de los jueces para interpretar y valorar las pruebas admiculadas en un proceso.⁴³

3) El sistema de la prueba mixta

Como lo señala el jurista Octavio García este sistema ecléctico, resulta de los dos anteriores, que es propiamente el sistema empleado en legislación mexicana en cuanto a la valoración de las pruebas desahogadas en un proceso y se caracteriza por dar al juez la posibilidad de hacer una propia valoración de la prueba pero al mismo tiempo le exige que se apegue a los lineamientos generales del procedimiento para la valoración de las mismas. En consecuencia pues este sistema permite la libre valoración de las pruebas por el juez y la observación a la ley en el momento mismo de esa apreciación.⁴⁴

⁴³ *Idem.*

⁴⁴ *Idem.*

Es decir, en este sistema se retoma la confianza en la experiencia y conocimientos del Juzgador, pero se establecen limitantes, a efecto de evitar arbitrariedades ante un posible ilimitado poder del juzgador.

4) Sistema de sana crítica

Es considerado por autores de renombre como el más efectivo, avanzado y completo de los sistemas probatorios; asimismo señalan que no debe confundirse este sistema con el de la prueba libre, ya que tienen diferencias esenciales.

Por su parte el jurista Iván Aarón Zeferín señala que la sana crítica racional propone un modelo que parte inicialmente de las liberales ideas del sistema de íntima convicción, pero que se propone en un aspecto más evolucionado. Esto es así, porque si bien en la sana crítica inicialmente el juzgador goza de libertad en la valoración de la prueba, no significa una absoluta libertad, sino que ésta es regulada bajo las reglas de la experiencia, la lógica y la ciencia. Y si bien estos aspectos no se encuentran expresamente regulados en la ley, sí presuponen el contexto que ha de tomarse para que el juzgador tenga una libertad de valoración reglada.⁴⁵

2.3. Valoración de pruebas en el derecho fiscal mexicano y las presunciones iuris tantum

Antes de entrar al estudio directo de la valoración de pruebas en el derecho fiscal mexicano es importante hablar sobre las presunciones en materia fiscal, ya que como veremos más adelante estas son de suma importancia para el desarrollo del tema central.

Así pues, comenzaremos por decir que según Alsina la presunción es la consecuencia que se obtiene por el establecimiento de caracteres comunes en los hechos. Supone una doble operación mental inductiva y deductiva, porque por la primera nos elevamos de los hechos a un principio general y por la segunda

⁴⁵Zeferín, Aaron, *La prueba libre y lógica*, México, Instituto de la Judicatura Federal, 2016, p. 124.

aplicamos este principio a los hechos en particular, afirmando que en iguales circunstancias éstos se comportarán de la misma manera.⁴⁶

De una manera más simple De Pina y Castillo Larragaña indican que la presunción es una operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto.⁴⁷

En consecuencia, una presunción constara de tres elementos: a) hecho conocido, b) hecho desconocido o incierto y c) una correspondencia de causalidad entre los anteriores; tal como ocurre en la determinación de operaciones inexistentes, misma que proviene de una presunción, como lo analizaremos en el cuadro siguiente:

ELEMENTOS DE LAS PRESUNCIONES	OPERACIONES INEXISTENTES
A) HECHO CONOCIDO	La contribuyente no contó con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente al emitir sus Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI).
B) HECHO DESCONOCIDO	¿Realizó o no las operaciones que pretende amparar en los CFDI emitidos?
C) CORRESPONDENCIA DE CAUSALIDAD	Si la contribuyente emitió CFDI sin contar con los elementos señalados en el inciso A) se presumirán como inexistentes las operaciones señaladas en dichos CFDI.

Fuente: Elaboración propia con información obtenida del art. 69-B del Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://CodigoFiscal.de.la.Federacion.diputados.gob.mx)

⁴⁶ Alsina, Hugo, *op. Cit.*, p. 684.

⁴⁷ De Pina y Castillo José, *Instituciones de Derecho Civil*, 7ª. Edición, México, ed. Porrúa, 1966, p. 355.

Ahora bien, tenemos que las presunciones según el propio CFPC en su artículo 190, son de dos tipos: presunciones humanas, que son aquellas que se deducen de hechos comprobados, es decir, aquellas que el propio juzgador deduce; y, las presunciones legales, que son las que la ley establece expresamente.

Así mismo, las presunciones legales se dividen en *iuris tantum*, conocidas como relativas y son aquellas que admiten prueba en contrario; y las *iuris et de iure* o absolutas, siendo aquellas que no admiten prueba en contrario. En consecuencia, las operaciones inexistentes se encuentran dentro de las presunciones *iuris tantum*, toda vez que, su determinación admite prueba en contra.

En virtud de lo anterior, nos enfocaremos en las presunciones *iuris tantum*, toda vez que en materia fiscal son las que se manejan, pues todas las presunciones que realiza la autoridad fiscal y que está plenamente facultada para formularlas tiene su fundamento en el propio Código de la materia; no obstante, como ya vimos la carga probatoria corresponde en todo momento al contribuyente, es decir, será el encargado de aportar las pruebas, información y documentación que considere pertinentes a efecto de destruir dichas presunciones.

Esta facultad otorgada a la autoridad fiscal para determinar inclusive presuntivamente la situación legal-fiscal de los contribuyentes y el actuar de los mismos no es más que una ventaja indiscutible sobre los propios contribuyentes a favor de la autoridad fiscal, cuya justificación principal es preservar el interés del fisco federal evitando un detrimento a sus arcas que se realiza mediante la evasión fiscal; todo lo anterior se resume en el principio de legalidad de las actuaciones de las autoridades fiscales, principio íntimamente relacionado con las presunciones *iuris tantum* ya que es su mayor defensor al momentos de cuestionar su legalidad.

Ahora bien, recordemos que el señalamiento de operaciones inexistentes se basa en una presunción *iuris tantum* que realiza la autoridad fiscal y que el contribuyente deberá destruir, pues como ya se mencionó, es él quien posee la carga probatoria al existir el principio de legalidad de las actuaciones de las

autoridades fiscales, del cual se desprende el sistema de valoración de pruebas que se ha ido manejando en nuestro país en materia fiscal a lo largo de la historia, conforme a las siguientes consideraciones:

Con el primer cuerpo legal de la materia, entonces denominada Ley de Justicia Fiscal de 1936, tenemos el primer antecedente respecto al sistema de valoración de pruebas adoptado por la legislación fiscal mexicana y su inherente relación con el citado principio de legalidad de las actuaciones de las autoridades fiscales, lo cual se vio plasmado en su numeral 55, que a la letra indicaba:

“Artículo 55. La valorización de las pruebas se hará de acuerdo con las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles, con las siguientes modificaciones: (...)

IV. Se presumirán válidos los actos y las resoluciones de la autoridad administrativa no impugnados de manera expresa en la demanda, o aquellos respecto de los cuales, aunque impugnados, no se allegaren elementos de prueba bastantes para acreditar su ilegalidad”.⁴⁸

Con las reformas de 1938 entra en vigor con la denominación que en la actualidad conserva, el CFF; sin embargo, en materia de valoración de pruebas no existió una modificación, pues en dicho Código se plasmo de manera casi exacta el texto del anterior artículo 55, solo que ahora en el numeral 201, como se muestra:

“Artículo 201. La valorización de las pruebas se hará de acuerdo con las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles, con las siguientes modificaciones:

I. El valor probatorio de todos los dictámenes periciales, inclusive el de los avalúos, será calificado por las Salas, según las circunstancias.

(...)

IV. Se presumirán válidos los actos y las resoluciones de la autoridad administrativa no impugnados de manera expresa en la demanda, o aquellos

⁴⁸Artículo 55. Ley de Justicia Fiscal. Publicado en Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto de 1936. Texto derogado. [en línea]. Disponible en: [DOF - Visor de imágenes](#)

respecto de los cuales, aunque impugnados, no se allegaren elementos de prueba bastantes para acreditar su ilegalidad”.⁴⁹

Hasta aquí, como podemos percatarnos, anteriormente en el derecho fiscal mexicano únicamente regulaba los procedimientos contenciosos olvidándose de los procedimientos administrativos y se manejaba un sistema de valoración de pruebas mixto, pues aunque la mayoría de las pruebas estaban tasadas, todo lo referente a dictámenes periciales se dejaba la determinación de su valor a libertad de los juzgadores y en razón de las circunstancias específicas; sin embargo, con las reformas al CFF de 1967 se eliminó el señalamiento del tipo de sistema de valoración que se debía utilizar, dejando únicamente inserto el principio de legalidad de las actuaciones de las autoridades fiscales en el numeral 89 en relación con el 202, como se muestra a continuación:

“Artículo 89. Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos en que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho”.⁵⁰

“Artículo 220. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 89 de este Código se presumirán válidos los actos y resoluciones de la autoridad administrativa no impugnados de manera expresa en la demanda, o aquellos respecto de los cuales, aunque impugnados, no se allegaren elementos de prueba bastantes para acreditar su ilegalidad”.⁵¹

Finalmente el CFF de 1981, dejó intocado el citado principio de legalidad de las actuaciones de las autoridades fiscales, plasmándose el texto como se conoce hasta hoy en día en su artículo 68; pero, se en ningún momento el legislador se

⁴⁹ Artículo 201. Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1938. Texto derogado. [en línea]. Disponible en: [DOF - Visor de imágenes](#)

⁵⁰ Artículo 89. Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero de 1967. Texto derogado. [en línea]. Disponible en: [DOF - Visor de imágenes](#)

⁵¹ Artículo 220. Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero de 1967. Texto derogado. [en línea]. Disponible en: [DOF - Visor de imágenes](#)

volvió a pronunciar respecto al sistema de valoración de pruebas que debería aplicarse en materia fiscal.

“Artículo 68. Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos en que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho”.⁵²

Por lo anterior, se tiene que nuestro sistema fiscal mexicano, paso de un sistema de valoración mixto a uno libre, sin que exista una limitante al juzgador, ni lineamientos específicos en la legislación fiscal en los que la autoridad fiscal pueda soportar una determinación correcta de operaciones inexistentes de aquellos contribuyentes maliciosos que efectivamente evaden impuestos mediante este esquema agresivo, trayendo consigo arbitrariedades en la valoración y aportación de pruebas en relación a la determinación de operaciones inexistentes.

Cabe precisar, que con la entrada en vigor de la Nueva del Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo Federal a partir del 1° de enero de 2006 se derogó el Título VI del CFF, el cual regulaba la parte contenciosa administrativa, eliminando del ordenamiento fiscal cualquier rastro de reglamentación de cuestiones procedimentales en cuestión de valoración y apreciación de pruebas.

Es menester mencionar que, en materia fiscal-administrativa sería inaplicable un sistema de sana crítica de valoración de pruebas porque la autoridad fiscal y en específico los servidores públicos que conocen de los asuntos son contadores, quienes no tienen una formación adecuada en la que conozcan de argumentación jurídica y en general el conocimiento científico legal que se requiere, pero esto se analiza más adelante.

⁵² Artículo 68. Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto derogado. [en línea]. Disponible en: [DOF - Visor de imágenes](#)

2.3.1. La supletoriedad en materia fiscal.

Como ya vimos en el apartado anterior, se eliminó del CFF la disposición expresa sobre el sistema de valoración de pruebas que debía aplicarse en la materia; así mismo, se eliminaron muchas disposiciones de carácter procesal que contenía; mismas que se incorporaron a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), la cual regula entre otras cuestiones procesales, todo lo referente al Juicio Contencioso Administrativo Federal, dejando dentro del propio Código algunas cuestiones de carácter procesal, pero únicamente en lo referente a la tramitación y sustanciación del recurso de revocación olvidándose en específico de los procedimientos administrativos que conllevan la aplicación de principios procesales generales. En consecuencia, se ha vuelto necesario que la autoridad fiscal recurra a otros cuerpos legales como base para todos los procedimientos en materia fiscal-administrativa y he aquí donde se encuentra la importancia de entender la supletoriedad en materia fiscal, dentro de la presente investigación.

Pero, ¿qué es la supletoriedad de la ley? No es más que complementar un cuerpo legal con otro por una omisión o laguna legal, es decir, existe supletoriedad cuando en un ordenamiento legal hay una laguna por no está debidamente regulada una figura jurídica, en consecuencia se aplicara en su lugar las disposiciones previstas en otro ordenamiento legal; siempre y cuando, ambos ordenamientos sean compatibles, se reconozca la figura de supletoriedad en el cuerpo legal que contiene la laguna y que el ordenamiento que será aplicado supletoriamente contenga los elementos para llenar dicha laguna.

Así pues, el en materia fiscal está plenamente reconocida la figura de supletoriedad en el segundo párrafo del artículo 5° del CFF, como se indica a continuación:

“Artículo 5o.- (segundo párrafo):

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán

supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.⁵³

Así pues, podemos percatarnos que el Código de la materia señala de manera amplia que las “disposiciones del derecho federal común” serán utilizadas de manera supletoria a falta de disposición expresa en el mismo, pero también dentro del propio ordenamiento se señala de manera específica la aplicación del CFPC de manera supletoria por obviedad en cuestiones procesales y es por ello que al remitirnos a este último tenemos que en su numeral 197 se establece cual es el sistema de valoración de pruebas aplicable, a saber, el sistema mixto, como se puede corroborar:

“Artículo 197.- El tribunal goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas; para determinar el valor de las mismas, unas enfrente de las otras, y para fijar el resultado final de dicha valuación contradictoria; a no ser que la ley fije las reglas para hacer esta valuación, observando, sin embargo, respecto de cada especie de prueba, lo dispuesto en este capítulo”.⁵⁴

Así, podemos concluir que el CFPC aplicado supletoriamente nos podría dar la base para afirmar que el sistema de valoración de pruebas que debería aplicarse en materia fiscal es el sistema mixto al no existir disposición expresa al respecto en el CFF pero, del análisis a la legislación fiscal al no establecer un control de valoración de pruebas se interpreta que el mismo es completamente libre respecto a los procedimientos fiscales-administrativos, trayendo consigo una contradicción, pues se estaría aplicando supletoriamente un cuerpo legal que no le es del todo compatible al ordenamiento fiscal, entonces es aquí donde entra una

⁵³ Artículo 5. Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://Código Fiscal de la Federación (diputados.gob.mx))

⁵⁴ Artículo 197. Código Federal de Procedimientos Civiles. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 24 de febrero de 1943. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 07-06-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Federal de Procedimientos Civiles \(diputados.gob.mx\)](http://Código Federal de Procedimientos Civiles (diputados.gob.mx))

gran interrogante ¿Qué tan conveniente es la aplicación de la figura de supletoriedad?

La supletoriedad es una herramienta que ayuda al principio de economía procesal al evitar repeticiones que podrían considerarse innecesarias o como herramienta de auxilio legislativo para combatir lagunas legales. No obstante, la aplicación excesiva de esta figura también podría conllevar a considerar que un cuerpo legal es defectuoso, viciado y con demasiadas lagunas, situación que no debería darse, por lo que, se considera que la supletoriedad es buena hasta ciertos límites y en casos extraordinarios en los que alguna figura jurídica en específico se le haya escapado al legislador, pero en materia fiscal nos encontramos frente a un cuerpo legal carente de completitud e independencia, por lo que se sirve de diversas legislaciones para su aplicación, lo que no ha sido de gran ayuda en los procedimientos fiscales-administrativos, pues se aplica una supletoriedad que no les ajusta, tal es el caso de los procedimientos en los cuales se determinan las operaciones inexistentes.

Conclusiones

La Teoría General de la Prueba establece aquellos principios fundamentales y bases que rigen todo lo referente a la prueba en las distintas ramas del derecho, como una especie de columna vertebral unificadora, la cual facilita a los juzgadores la apreciación y valoración de la prueba, una especie de unidad mínima que intenta evitar contradicciones de derecho, lo que trae aparejado mayor eficacia, eficiencia e inmediatez para la aplicación de la justicia. No obstante, dicha teoría reconoce que cada rama del derecho tiene sus peculiaridades, por lo que no existe una definición integral de la prueba, por el contrario, cada rama del derecho cuenta con su propia regulación respecto a la misma, señalando sus elementos y características según corresponda.

En virtud de lo anterior, sería por demás complicado dejar toda la regulación de una materia en ordenamientos de otras áreas, como es el caso del Derecho Fiscal Mexicano que abusa de la figura de la supletoriedad de la ley, dejando a un

lado las características propias de la rama fiscal que necesitaría su propia regulación y más específicamente la regulación de la determinación de operaciones inexistentes ya que esta conlleva demasiadas peculiaridades que otras materias no regulan.

En conclusión los procedimientos administrativos para la determinación operaciones inexistentes requieren sus propias normas regulatorias en pro de sus características particulares, pero aplicando en todo momento la teoría general de la prueba como columna vertebral; a través de la cual, se concluyó en el presente capítulo que el sistema de valoración de pruebas que debería aplicarse en dichos procedimientos fiscales-administrativos, es el sistema mixto pues se deberán establecer determinadas condiciones para acordar la fuerza probatoria que se le debe otorgar a las probanzas, así como señalar cuáles son procedentes para la determinación de operaciones inexistentes, pero no con el propósito de condicionar las facultades de las autoridades fiscales, sino de proveerle un criterio de apreciación, que eviten las arbitrariedades contra los contribuyentes y a la vez se tenga una herramienta eficaz que ayude a la autoridad fiscal al combate contra la evasión fiscal.

CAPÍTULO TERCERO

ANÁLISIS SOBRE LA APLICACIÓN DEL CONTROL DE VALORACIÓN DE PRUEBAS SOBRE OPERACIONES INEXISTENTES EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA

En los capítulos anteriores revisamos al menos los cimientos teóricos para la construcción de un control de valoración de pruebas en el sistema fiscal mexicano, parte de ellas que no han sido aplicadas al área fiscal y la otra parte que, si han sido empleadas en la materia, pero no de manera eficiente.

Por lo anterior, en este capítulo no hablaremos más sobre teorías sino que, nos centraremos en el análisis del porque no ha sido posible llevar la teoría a la praxis en nuestro sistema tributario mexicano, es decir, cuáles serían los impedimentos para la aplicación correcta de las teorías estudiadas y cuáles serían los elementos básicos en tres aéreas, a saber: política, jurídica y social que a consideración nuestra se requerirían para implementar en nuestro país un debido control de valoración de pruebas en la determinación de operaciones inexistentes.

Nuestro sistema fiscal ha sido duramente criticado por décadas, ya que se considera un sistema débil que no cumple con su función y sus principios, puesto que únicamente se han realizado lo que podríamos considerar pseudo reformas que no han hecho más que parchar a medias los déficit del sistema de recaudación; sin embargo, por mucho tiempo este sistema se ha mantenido a flote gracias a que nuestro país tiene una gran dependencia en los ingresos provenientes del petróleo y actualmente en el aparente “ahorro” que se tiene al haber desaparecido un gran número de entidades paraestatales, así como la eliminación de una parte importante de instituciones gubernamentales. Pero, en un futuro no muy lejano será imposible seguir sosteniendo nuestro país con los ingresos de Petróleos Mexicanos (PEMEX) o el “ahorro” con la eliminación de dependencias gubernamentales, por lo que, cada día se requiere más de un sistema de recaudación eficiente para cubrir el gasto público.

Es por lo anterior, que diversos estudiosos de la materia han expuesto la necesidad de una reforma fiscal integral que reestructure nuestro sistema de recaudación, para que el mismo sea eficiente y cumpla con sus objetivos; siendo uno de ellos la eliminación en mayor medida de lo posible la evasión fiscal, ya que el régimen fiscal actual es sumamente endeble dejando muchas ventanas abiertas a los contribuyentes maliciosos para que evadan el pago de impuestos a través de los esquemas agresivos de evasión fiscal, como lo es la simulación de operaciones; pero, también ha dado la pauta a la autoridad fiscal para vulnerar los derechos de los contribuyentes cumplidos a través de procedimientos confusos.

Pero, ¿Por qué no se ha dado esta reforma integral? Y más específicamente ¿Por qué no se ha implementado un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes? Bueno pues, la respuesta puede resultar más que obvia.

Los problemas político-administrativos de nuestro país han sido los principales causantes de que este tipo de reformas integrales y adiciones importantes al CFF no se hayan llevado a cabo, pues hemos de aceptar que la organización tributaria en México está alejada de los principios tributarios básicos de proporcionalidad, equidad, eficiencia, progresividad, igualdad, capacidad contributiva y legalidad. El quebrantamiento de estos principios básicos ha traído como consecuencia y como ya lo mencionamos un sistema de recaudación endeble que se ve expresado en los incrementos exponenciales de la evasión fiscal, pues como bien lo indica el autor Refugio de Jesús Fernández: “el ser humano por su egoísmo innato, se siente inclinado a reaccionar contra el Estado, que establece o cobra contribuciones, más aún si las considera demasiado elevadas de acuerdo con su capacidad contributiva”.⁵⁵

Pero los grupos al frente del país, es decir, el gobierno, algunas instituciones y los grupos privilegiados como lo son partidos políticos, los llamados grandes contribuyentes e incluso las empresas transnacionales son los rostros detrás del freno para que lleve a cabo reformas estructurales en materia fiscal, como la que se propone, pues un debido control de valoración de pruebas en

⁵⁵ Fernández, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, México, McGraw- Hill, 1998, p. 180.

materia de operaciones inexistentes conllevaría a que los tratos preferenciales se acabaran y por ende, a ninguno de los grupos privilegiados de este país le es conveniente una reforma de tal impacto, es así que la corrupción ha dado lugar a que nuestro sistema fiscal siga siendo arcaico, con altas tarifas impositivas, y normas incomprensibles para los contribuyentes e incluso para la propia autoridad, ya que nos encontramos ante un Código “parchado”, lo que finalmente provoca la proliferación de la evasión fiscal y al mismo tiempo deja en estado de indefensión a contribuyentes que realmente intentan cumplir con sus obligaciones fiscales.

Es por todo lo anteriormente expuesto que a continuación entramos al estudio de aquellos elementos políticos, jurídicos y sociales que estimamos como mínimo requisito para la implementación del tan mencionado control de valoración de pruebas en materia de operaciones existentes:

3.1. Factores políticos

Antes de poder tomar una decisión en materia fiscal, como la inserción de una reforma en el código de la materia, se deben enfrentar un sinnúmero de barreras y complicaciones, ya que este tipo de decisiones en nuestro país no pueden tomarse con plena libertad, sino que, están supeditadas a condiciones meramente políticas.

Aquí cabe hacer hincapié en las palabras de Serra Rojas quien es claro cuando afirma que “el Estado no es una ficción que gobierna, ni una organización al servicio de grupos privilegiados. Su finalidad es servir a todos sin excepción, procurando mantener el equilibrio y la justa armonía de la vida social. La idea del interés es determinante en las instituciones políticas. Favorecer a un grupo con detrimento de otro es crear profundas desigualdades sociales, que el Estado debe empeñarse en hacerlas desaparecer o al menos atenuarlas”.⁵⁶

Pero, ¿Cómo podremos llegar a lo que parecería una utopía de un Estado que sirve a todos sin excepción?, pues bien, tendríamos que partir del tema de la

⁵⁶ Serra, Andrés, *Derecho Administrativo*, 4ta ed., México, Porrúa, t. I., p. 96 y II, p. 751, 1968.

economía política y su resultante, la política fiscal; temas necesarios de tocar, ya que de ellos depende todo el sistema fiscal mexicano y las decisiones en torno a él y por tanto es indispensable para conocer la viabilidad de la inserción de un control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes; no obstante, es un tema sumamente complejo que involucra un sinnúmero de elementos que podrían ser tema de una tesis completa, por lo que a continuación analizaremos de manera superflua la política fiscal mexicana y el grado de implicación en el tema que desarrollamos.

La Política Económica o macroeconomía es la actividad que realizan los órganos públicos, y tiende a regir toda actividad económica que tenga por objeto alcanzar los grandes objetivos nacionales, que se resumen en la procuración del bienestar general y de la justicia social. Esta actividad se ejecuta por medio de actos gubernamentales que, ya sea de manera imperativa, es decir, mediante la expedición de leyes, o en forma indicativa, por medio de actos de concertación con los diversos sectores económicos de la sociedad, planifican, dirigen y, en su caso, orientan las actividades económicas.⁵⁷

Es así que nace la política fiscal como parte de la política económica y que según los autores Cárdenas Gómez y Vargas Hernández es una herramienta de estabilización macroeconómica, de redistribución del ingreso y de riqueza, utilizada por el Estado (federal, estatal o local), cuyos componentes principales son el gasto público, los impuestos y la deuda pública, llegando a materializarse por medio del presupuesto del Estado. Primeramente, se considera una herramienta de estabilización macroeconómica de acuerdo a la teoría keynesiana, por medio de la cual el Estado interviene en la economía, tratando de disminuir el impacto de los ciclos económicos, aumentando la demanda por medio del gasto público y la inversión. En segundo lugar, es considerada también una herramienta por medio de la cual el Estado puede llevar a cabo la redistribución del ingreso y riqueza como parte de las funciones básicas que este tiene.⁵⁸

⁵⁷ Mabarak, Doricela, *Derecho Financiero Público*, México, Mc GRAW HILL, 1995, p. 5.

⁵⁸ Cárdenas, Gloria Estela y Vargas José G, "*Propuesta para el análisis de la política fiscal*", Revista Iberoamericana de Autogestión y Acción Comunal (RIDAA), México, 18, 2015, Otoño, p.36. <https://bit.ly/3hBBgfi>

Existen diversas teorías sobre política fiscal, pero según los presupuestos constitucionales México se dirige con base en una política fiscal mixta, la cual se caracteriza porque la propiedad privada y el Estado interactúan entre sí para llevar a cabo la producción, distribución y consumo de los bienes y servicios, pero siempre bajo la dirección del Estado, el cual tomara las decisiones sobre la dirección que deberá tomar la economía del país, para lo cual crea empresas estatales, tomando el control de los precios y el mercado.

Ahora bien, dado que la política fiscal comprende la captación, administración y distribución del gasto público, dentro de ella se encuentra la política tributaria siendo esta el conjunto de herramientas y medidas que utiliza el Estado para obtener los ingresos necesarios para cumplir con los objetivos de su política económica, es decir, aquella dedicada a la captación de los ingresos del estado a través de los tributos; es así que, la política tributaria se encarga de establecer las directrices para la determinación de la carga impositiva, así como la medidas recaudatorias en general.

Por lo anterior, la política tributaria debe ser estimada como una de las manifestaciones del poder del Estado dentro de la economía, a través de la política económica general y de la propia legislación fiscal, cobrando una importancia fundamental, dadas las trascendentales repercusiones en las esferas colectivas e individuales de la comunidad.⁵⁹

He aquí la importancia de recordar que quien crea la política económica y consecuentemente la política fiscal y tributaria, es el Estado a través de los poderes políticos, por lo que, durante toda la historia de nuestro país su desarrollo económico se ha visto ceñido por los conflictos políticos y los intereses particulares de sus dirigentes; en consecuencia, la política fiscal en nuestro país ha ido perdiendo sus objetivos dejando a un lado asuntos económicos, jurídicos y sociales que necesitan su atención urgente, pues dichos objetivos se han visto superados por factores de poder dominantes, que ven por el beneficio de minorías olvidándose de su objetivo fundamental que es buscar el desarrollo económico equilibrado de nuestro país, pues a contrario sensu ha tomado la osadía de

⁵⁹ De la Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 1999, p. 290.

enfocarse a beneficiar a ciertos grupos, he aquí donde encontramos el nacimiento del mayor problema del sistema fiscal mexicano, la corrupción que se ve reflejada en altos índices de evasión y elusión de impuestos.

Dado que la política fiscal es una manifestación del poder del Estado como lo señala el autor Arturo de la Cueva, se ha convertido en un control de política económica dirigida por grupos privilegiados que buscan a través de la corrupción obtener mayores beneficios; sin embargo, la política fiscal en nuestro país debería respetar la Constitución, el estado de derecho y cumplir estrictamente con los principios tributarios, ya que estos son inherentes a la política fiscal, la cual es la columna vertebral del sistema tributario de nuestro país, tan es así que uno de las funciones principales de la política fiscal en México es determinar la carga impositiva, así como establecer sobre qué sectores se aplicara, en qué medida y sobre qué tributos; es decir, se encarga de determinar los lineamientos para lograr una mayor y sobre todo adecuada recaudación y en consecuencia también se encargara de la incorporación de aquellas directrices para evitar la evasión fiscal, siendo así que una política fiscal mexicana libre de corrupción estaría en armonía con la posibilidad de incorporar en nuestro sistema tributario un debido control de valoración de pruebas, ya que esto, ayudaría a cumplir con los principios tributarios que enmarca nuestra Carta Magna y en consecuencia deben ser cumplidos por la política fiscal instaurada en nuestro país. Por lo que, se concluye que la política fiscal de nuestro país no va a en contra de lo que se propone en la presente, sino todo lo contrario le ayudaría a cumplir con sus fines de su creación.

No obstante lo anterior, estamos conscientes de que la política fiscal actual en México se enfrenta cada vez más a retos mayores con situaciones complejas que requieren que quienes tengan a su cargo la dirección de la citada política fiscal de México tomen decisiones con valor, misma que deberán ser acertadas, tomando en consideración los fines primeros de la misma en relación con la situación actual del país; corrigiendo el rumbo, con una verdadera reforma fiscal sin tantas “parchaduras” mediante modificaciones continuas a las leyes tributarias o con las ya acostumbradas Resoluciones Misceláneas Fiscales interminables.

México necesita una verdadera reconstrucción de su sistema fiscal a través del cual se logre una captación verdadera de impuestos sin llegar a un “terrorismo fiscal”, por lo que se considera imperiosamente incorporar un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistente dado la relevancia que ha tomado este tema en varios ámbitos de la vida de los mexicanos; pues con dicha incorporación se dejaría a un lado los intereses de minorías y se estaría velando por los intereses de todos en pro de un desarrollo equilibrado de la economía de nuestro país, lo que trae como consecuencia ineludible un beneficio a la Nación.

Cabe precisar que, si bien las principales fuerzas políticas de nuestro país han realizado propuestas para una reforma “integral” en materia fiscal, ninguno de ellos ha tocado el tema de un debido control de valoración de pruebas, pues sus propuestas lejos de incorporar este tipo de reformas, se basan en otorgar más exenciones a ciertos grupos o en caso contrario eliminar algunas exenciones, otros más hablan de penas más severas a los evasores fiscales, a lo que muchos autores han llegado a manejar como “terrorismo fiscal”, pero estamos dejando de lado una parte sumamente importante, siendo esta, tener un sistema eficiente que permita la determinación correcta de un contribuyente como evasor fiscal, en el caso preciso a través del esquema más agresivo de evasión fiscal que se ejerce actualmente, que son la simulación de operaciones que como ya vimos anteriormente este esquema ha causado pérdidas impresionantes a las arcas del fisco federal, pero también ha causado dejar en estado de indefensión a los contribuyentes, pues podríamos equiparar en materia fiscal lo que en materia penal se establece como el principio de presunción de inocencia; ya que la determinación de una operación como inexistente se deja al libre albedrío de la autoridad basándose un ordenamiento confuso y débil; por lo que se reitera que se requiere un sistema eficiente con normas que coincidan con la realidad actual, simplificadas y claras, además de instituciones y personal capacitados; es decir, las reformas que se han propuesto se dirigen a la aplicación de penas cada vez más severas, pero nos olvidamos de la prevención, a efecto de no violentar derechos y hacer más efectiva la recaudación.

3.1.1. La estafa maestra

Si de demostrar nuestros argumentos anteriores se trata, en los que afirmamos que los grupos privilegiados de nuestro país son los principales culpables de la proliferación de la evasión fiscal a través de la simulación de operaciones y en consecuencia de evitar una reforma fiscal integral en la que se considere la incorporación de un debido control de valoración de pruebas y todo lo que ello conlleva, tenemos el muy sonado caso denominado “la estafa maestra”.

La estafa maestra se trata de una investigación, cuya fuente principal fue el informe de la ASF emitido en relación a las cuentas públicas de la federación de los años 2013 y 2014.

La citada investigación arrojó datos sorprendentes sobre el grado de corrupción en nuestro país y el desvío de un monto exorbitante de recursos públicos de más de 7 mil millones de pesos, o al menos es el monto que se pudo conocer mediante las auditorías realizadas, pues dicho monto solo es una aproximación a cifras reales de desviación de recursos que se dieron a través de la simulación de operaciones en que se vieron involucrados muchas personalidades de la elite política de nuestro país.

Cabe precisar que, no es el único caso de desvío de recursos federales, pero si el de mayor cuantía documentado ya que han existido mas redes de extracción de recursos públicos a lo largo de los años a través de empresas estatales como PEMEX y la Comisión Federal de Electricidad (CFE), entre otras.

Los investigadores señalaron que la estafa maestra es un “modus operandi”, el cual se basó en la triangulación de recursos federales destinados a dependencias, secretarías y programas sociales aprovechándose de la ley de adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, la cual permitió las contrataciones directas evitando las licitaciones, es así que sorprendentemente se vieron involucradas 8 universidades públicas, las cuales recibieron de manera directa los recursos.

A las citadas universidades se le otorgaron los contratos de prestación de servicios de manera directa sin contar con los elementos necesarios para su

prestación como infraestructura o capacidad material, pero los funcionarios públicos involucrados les indicaban a dichas universidades a que empresas – supuestos proveedores- tenían que destinar el dinero, llegándose a desviar los recursos hasta un tercer “proveedor” derivado a que se celebraron supuestas subcontrataciones con 186 empresas de las cuales 128 se consideraron como irregulares que no cumplían con requisitos fiscales para su funcionamiento, ya que no contaban con domicilio fiscal, sin capacidad material, trabajadores o cualquier otro elemento para llevar a cabo las supuesta operaciones por las que efectivamente se emitieron facturas sin que se hayan llevado a cabo las operaciones que se ampararon en dichas facturas, concluyéndose que se trataron de empresas fantasma creadas ad hoc y utilizadas como factureras para lograr el mayor desvío de recursos registrado, mismas que posteriormente llegaban a desaparecer y a la fecha sigue sin conocerse donde están la mayoría de esos recursos.

Es así que las universidades involucradas recibieron una comisión de más de mil millones de pesos por su complicidad, logrando desaparecer el resto de los recursos entre todas las empresas fantasma creadas con el único propósito de desviar recursos del erario público, a través de la simulación de operaciones.

En dicha estafa y en todas la redes de desviación de recursos federales no solo son culpables los funcionarios y personas en general involucradas, sino también instituciones como el SAT, la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), la Auditoría Superior de la Federación (ASF) y los Órganos Internos de Control (OIC) de las instituciones gubernamentales, ya que estos cooperan en la desviación de recursos al ser omisos en su deber de cuidado y el cumplimiento de sus funciones, ya que no se da el seguimiento adecuado de a dónde van a parar los recursos, la presentación de denuncias y la investigación adecuada de empresas fantasma, por lo que no existe un medio de contención para que este tipo de estructuras de poder continúen con la desviación de recursos.

Por lo que, las denuncias que se presentaron con motivo de la denominada “estafa maestra” no caminaron los procesos, la UIF y el SAT no continuaron con la investigación respectiva, es así que, los que denunciaron están siendo

perseguidos, en cambio los personajes que fueron parte de la estafa están disfrutando del dinero desviado.

Con lo anterior se demuestra que la corrupción es transversal y las empresas facturadoras están al servicio no solo de políticos y empresarios, sino del mejor postor, es por ello que los grupos privilegiados de nuestro país, sobre todo la esfera política han evitado que se realice una reforma fiscal integral en la que se incorpore un debido control de valoración de pruebas en materia de determinación de operaciones inexistentes, ya que sería más fácil detectar y castigar a los involucrados en estas redes de evasores fiscales, siendo este grupo privilegiado los más afectados, ya que son aquellos que más evaden impuestos y se ocupan del desvío de recursos públicos así como del lavado de dinero a través de este estema agresivo de evasión fiscal.

Concluimos en palabras del jurista Hugo Carrasco Iriarte que el gobierno es una institución que surgió para permitir el desarrollo material y espiritual del ser humano, e impedir en consecuencia todo acto de injusticia, tanto individual como colectivo, en contra de una persona, ya sea en la vida, la libertad, las posesiones, las propiedades o los derechos. De ahí que es muy importante tener presente que el derecho, además de proteger los derechos fundamentales del ser humano, también debe ser un factor de cambio para evitar la dictadura o tiranía de las leyes financieras o fiscales, que no permitan una relación armónica entre el Estado, como titular de la hacienda pública, y los particulares.⁶⁰

3.2. Factores jurídicos

En el presente apartado se realiza un análisis de aquellos elementos jurídicos mínimos indispensables para incorporar al derecho positivo mexicano un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes y demostrar que jurídicamente no es incompatible sino todo lo contrario, ya que

⁶⁰ Carrasco, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 3ra ed., México, IURE editores, 2004, p.5.

resulta necesario para contar con una legislación completa, correcta y comprensible tanto para contribuyentes como para autoridades.

3.2.1. Procedimientos paraprocesales

Lo primero que debemos considerar dentro del marco jurídico es que, los procedimientos administrativos no pueden considerarse como procesos en sentido estricto y la primer barrera en materia legal que podríamos encontrarnos para la incorporación de un control de valoración de pruebas para la determinación de operaciones inexistentes sería por parte de quienes la considerarían improcedente por requerir la aplicación de la teoría general de la prueba, misma que emana de la teoría general del proceso en virtud de que no estamos hablando de un verdadero proceso.

No obstante que, este tipo de procedimientos carecen de alguno de los elementos esenciales del proceso y en consecuencia se les considera como paraprocesales, como en cualquier tema controvertido existen autores quienes niegan que pueda considerarse a un procedimiento carente de uno o varios de los elementos del proceso, como sinónimo de este; sin embargo, hay autores como el reconocido jurista Humberto Briseño Sierra quien sostiene la existencia de los procedimientos paraprocesales y que estos pueden equipararse en gran medida a un proceso.

En palabras propias podríamos decir que un procedimiento paraprocesal es aquel que, si bien no es un proceso en sentido estricto, toda vez que carece de alguno de los elementos fundamentales para considerarlo como tal, si comparte con aquel en gran medida elementos y características.

Es con base a la aceptación de la existencia de estos procedimientos conocidos como paraprocesales, mismos que ya fueron incluidos en el derecho positivo mexicano con la reforma a la Ley Federal de Trabajo en 1980, es que robustecemos el planteamiento de la inserción al derecho fiscal mexicano de un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes.

Lo anterior derivado a que, en términos generales en la legislación tributaria no existe una regulación precisa de los procedimientos fiscales-administrativos que enmarca, pues si bien, anteriormente el CFF contaba con un apartado especial que regulaba cuestiones procesales pero únicamente lo referente a la admisión, tramitación y resolución de medios de defensa como lo es el recurso de revocación y el Juicio Contencioso Administrativo Federal, dicho apartado fue derogado y en consecuencia creada la LFPCA, misma que podría pensarse que subsanaría las lagunas del citado CT, pero esto no ocurrió, tan es así que la citada Ley procedimental está dirigida a regular dichos medios de defensa; pero en no hace referencia como tal a los procedimientos administrativos mucho menos específicamente a aquellos que tiene que ver con operaciones inexistentes, pues al contrario y al igual que el propio CFF señala la aplicación supletoria del CFPC, conforme a su numeral primero que indica:

“Artículo 1o.- Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga las que regulan el juicio contencioso administrativo federal que establece esta Ley”.⁶¹

*Lo resaltado es propio

Pero, ¿Por qué no es suficiente la aplicación supletoria del CFPC? bueno pues, la respuesta se da implícitamente en párrafos anteriores, puesto que, el citado Código tiene una finalidad totalmente diferente, pues los procedimientos administrativos específicamente tributarios se enfocan a cuestiones recaudatorias, en cambio los procesos contenciosos se dirigen a la resolución de conflicto de las partes con la intervención de un tercero ajeno pero con facultades de impartición

⁶¹ Artículo 1°. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2005. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 27-01-2017. [en línea]. Disponible en: [Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo \(diputados.gob.mx\)](http://ley.fed.mex/ley-federal-de-procedimiento-contencioso-administrativo)

de justicia, es decir, jueces, consecuentemente la diferencia radica en que estos últimos se dirigen a regular procesos donde existe litis, en cambio, en los procedimientos administrativos que enmarca el CFF no conllevan una litis, es por ello que se consideran procedimientos paraprocesales, siendo así la litis y la figura del juzgador los requisitos esenciales de los que carecen los procedimientos administrativos para ser considerados verdaderos procesos.

Es así que la mayoría de los estudiosos de la materia procesal fiscal centran sus investigaciones en la regulación de los procedimientos contenciosos, pero se han olvidado en gran medida de los procedimientos administrativos que requieren volteemos la vista hacia ellos, ya que son trascendentales en materia de recaudación, por tanto, del gasto público y consecuentemente de lograr beneficios en favor de la Nación entera.

Ahora bien, ¿Por qué es importante voltear la mirada específicamente a la regulación de la valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes? Es simple, los demás procedimientos administrativos en la rama tributaria se basan en cuestiones contables y las “pruebas” que deben anexar los contribuyentes son básicamente contables; pero, en materia de operaciones inexistentes se va más allá, pues se requiere de otros elementos de prueba que requieren regulación procesal como lo son contratos, fotografías, documentales públicas y privadas, etc. Pero, se reitera que derivado a que la finalidad de los procedimientos administrativos es diferente de los procesos litigiosos, requieren su propia regulación puesto que en la práctica se ha observado que la aplicación supletoria de otras legislaciones no es concordante y suficiente, ocasionando detrimentos al fisco federal y/o violaciones a los derechos de los contribuyentes.

Lo anterior, debido a que, son principalmente contadores quienes llevan estos procedimientos administrativos y por tanto son los encargados del análisis, apreciación y valoración de las pruebas que aportan los contribuyentes sin que exista mayor problema cuando se tratan de probanzas contables, el problema real radica cuando tienen que conocer de pruebas en materia de operaciones inexistentes que nada tienen que ver con su formación profesional, esto aunado a la falta de una regulación ha causado graves problemas a ambas partes, tanto

para la autoridad como para los contribuyentes. Es aquí donde radica la importancia de la incorporación de un debido control de operaciones inexistente en materia de operaciones inexistentes.

3.2.2. Incorporación del principio de sustancia sobre forma

Otro punto indispensable a tratar dentro de los factores jurídicos es la incorporación de un nuevo principio en el sistema tributario mexicano, pues recordemos que las normas jurídicas tributarias de nuestro país se basan en los principios del economista Adam Smith; a saber, principio de justicia o proporcionalidad, principio de certidumbre o certeza, principio de comodidad y principio de economía. No obstante, se considera indispensable la incorporación del principio de sustancia sobre forma de manera explícita en la legislación tributaria mexicana para la correcta determinación de operaciones inexistentes.

Es así que, en el capítulo primero estudiamos el origen y definición de dicho principio, aquí únicamente nos centramos en plasmar la necesidad de su incorporación como parte del debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes, ya que este principio es de suma importancia, pues al incorporar un articulado en el que se regule de manera precisa, clara y detallada el principio de sustancia sobre forma, lograra que la determinación de operaciones inexistente sea más fácil, pero sobre todo más apegada a derecho, pues hemos de recordar que este principio se basa en darle mayor importancia al fondo o sustancia de las operación más que a su forma jurídica, es decir verificar todos aquellos elementos que comprueben la materialidad de la operación dejando a un lado las formas jurídicas y centrándose en el mundo fáctico, ya que al final cada operación económica que se realiza debe tener un efecto en la realidad económica de quienes la realizan, por lo que si realmente existió la operación económica en consecuencia surtirá efectos legales; a contrario sensu, de no realizarse la operación, no tendrá consecuencias económicas y por tanto se considera que no nació a la vida jurídica.

He ahí la importancia de la incorporación del principio de sustancia sobre forma en el derecho fiscal mexicano; pues no obstante –como ya se señaló en el primer capítulo- dicho principio se encuentra de manera implícita, es imperativa la necesidad de incorporar dentro del articulado que se propone para un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes un apartado especial en el que se establezca de manera clara y directa el citado principio, a efecto que los contribuyentes lo comprendan y con ello no existan excusas para su observación. Asimismo, que al momento de que la autoridad fiscal reúna todos los elementos necesarios para la determinación a un contribuyente falta de materialidad de operaciones cuente con un precepto legal para fundamentar su resolución y así evitar detrimento a las arcas del fisco federal.

3.2.3. Elementos de la teoría general de la prueba a incorporar

En el capítulo segundo se realizó el estudio de la teoría general de la prueba y su aplicación en el derecho fiscal mexicano, por lo que en el presente únicamente nos avocaremos a señalar aquellos elementos de la citada teoría que se consideran indispensables incorporar para llevar a la realidad un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes.

Comenzaremos con señalar que la finalidad de la prueba en materia de operaciones inexistentes es que los contribuyentes demuestren la efectiva realización de las operaciones que se pretenden amparar con los comprobantes fiscales que emiten, a efecto de que estas no sean declaradas como inexistentes y en consecuencia no surtan efectos fiscales.

Ahora bien, el objeto de la prueba serán los hechos, es decir, comprobar cómo se realizaron la prestación de los servicios o la enajenación de bienes motivo de la emisión de los comprobantes fiscales, ya que al emitir dichos comprobantes por concepto de las supuestas operaciones se considerarán hechos

afirmados por las partes que aparentemente las realizaron y por tanto deberán comprobar su existencia.

En relación con el punto anterior, tenemos la carga probatoria, misma que ya se desarrolló en el capítulo anterior, pero específicamente en materia de inexistencia de operaciones, la carga probatoria es totalmente de los contribuyentes que han sido ubicados por la autoridad en este supuesto. Pero, esto no implica que la autoridad no deba motivar debidamente sus resoluciones, he aquí la importancia para ambas partes de contar con un control de valoración de pruebas.

Por lo que respecta a los sujetos del derecho probatorio es menester hacer precisiones únicamente respecto a los siguientes:

- El juzgador. Es uno de los elementos esenciales del proceso del que carecen los procedimientos administrativos, pero que se verá suplido por la autoridad fiscal, quien valorará y apreciará las pruebas para posteriormente emitir su determinación.

- Las partes. Según la teoría general de la prueba son los oponentes que controvierten un derecho, pero recordemos que en caso de los procedimientos administrativos no existe litis, por lo que las partes serán por un lado la autoridad fiscal como aquella que presume la inexistencia de las operaciones y los contribuyentes que se han ubicado en este supuesto, como aquellos obligados a probar la real existencia de las citadas operaciones.

Es en este tema de sujetos del derecho probatorio donde nace una de las críticas más severas a los procedimientos administrativos en materia de operaciones inexistentes, puesto que al no existir la figura del juzgador -como en algunas legislaciones extranjeras- la autoridad se convierte en juez y parte; consecuentemente se hace aún más necesario el control de valoración de pruebas, a efecto de no dejar al absoluto albedrío de la autoridad, la apreciación y valoración, pues esto se encamina a violaciones a los derechos de los contribuyentes.

Un punto indispensable a tocar son los medios de prueba que se van a considerar necesarios incorporar dentro del control de valoración de pruebas que se propone, así pues, por la naturaleza propia de los procedimientos administrativos, y continuando con la postura de no abusar de la figura de la supletoriedad, se considera necesario establecer aquellos medios de pruebas que resultarían idóneos para la determinación de operaciones inexistentes a través de la metodología legislativa; sin embargo, este podría ser un tema completo de una tesis, pues en la presente únicamente nos avocamos a demostrar la viabilidad de la incorporación del multicitado control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes, puesto que una vez demostrada la viabilidad el siguiente paso sería determinar por naturaleza misma de estos procedimientos, cuáles serían los medios de prueba aptos a incorporar.

Finalmente y a consideración nuestra el punto más importante a determinar es el sistema de valoración de pruebas que deberá implementarse en materia de operaciones inexistentes, puesto que al tratarse de procedimientos administrativos, mismos que consideramos como paraprocesales, no pueden aplicarse sistemas de valoración como la sana crítica, pues como ya vimos, en estos procedimientos no existe la figura del juzgador y quienes emiten las resoluciones determinantes son por lo general contadores, los cuales no cuentan con la formación adecuada para apreciar y valorar pruebas con base a la experiencia, la lógica y la ciencia; en consecuencia y todavía más incomprensible sería la aplicación de un sistema de libre apreciación de la prueba, pues basándonos en el mismo argumento la funcionario públicos encargados de llevar a cabo los procedimientos para determinación de operaciones inexistentes no cuentan con los conocimientos necesarios para dejar a su total libertad la apreciación y valoración de pruebas, por lo que caeríamos en un retroceso que tendría como consecuencia vulneración de derechos y regreso a un sistema arcaico con aun más corrupción de la ya existente. Pero, también sería un retroceso la aplicación de un sistema de prueba legal o tasada, puesto que, no podemos caer en una aplicación rigurosa de la ley sin tomar en consideración cada una de las peculiaridades de los asuntos, ya que nuestro derecho positivo

mexicano -como muchos autores la han demostrado- se trata de un derecho progresivo que va en contra de un sistema que atienda netamente la forma.

En virtud de lo anterior, podemos concluir que el sistema de valoración adecuado que se convendrá incorporar, es el sistema de la prueba mixta, en el cual se le otorga cierta libertad al juzgador -en este caso la autoridad administrativa- para realizar la apreciación de las pruebas, pero debiendo apearse en todo momento a ciertos lineamientos generales que se deberán plasmar en el control de valoración de pruebas, lineamientos que servirán como columna vertebral de los procedimientos de determinación de operaciones inexistentes. Es así, como la autoridad fiscal tendrá en sus manos una herramienta plausible para combatir la evasión fiscal, el lavado de dinero y el desvío de recursos públicos que se dan a través del esquema agresivo de facturación apócrifa y simulación de operaciones, puesto que la simple incorporación de una norma general antielusiva no es suficiente para combatir dicho esquema, pues se requiere que esta norma sea efectiva y para ello requiere una mejor regulación.

El sistema mixto, prevé cierta libertad de apreciación de la prueba pero al mismo tiempo la obligación de la observancia a la ley, lográndose un mayor equilibrio, y es así que, la autoridad fiscal, más específicamente los servidores públicos encargado de la apreciación y valoración de las pruebas, tendrán lineamientos específicos que les servirán de guía para una correcta determinación de operaciones inexistentes y la aplicación de las sanciones correspondientes, sin transgredir los derechos de los contribuyentes y al mismo tiempo combatir uno de los esquemas más agresivos de evasión fiscal que se desarrolla actualmente.

3.3. Factores sociales

Para poder demostrar la viabilidad e importancia de la incorporación de un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes en la legislación fiscal mexicana es imprescindible el estudio del contexto social en

que se da este esquema agresivo de evasión fiscal y con ello conocer los motivos por los que se da este fenómeno y como afecta a la Nación entera y como beneficiaría a ésta la incorporación del citado control.

Así pues, tenemos que diversas áreas del conocimiento han intentado entender y exponer el comportamiento humano en la toma de decisiones, disciplinas como la psicología, la economía, la sociología, y la combinación de estas bajo un enfoque interdisciplinario, han tenido exponentes creadores de teorías que intentan demostrar la motivación en el comportamiento humano, mismas que han sido recopiladas en la famosa teoría de las decisiones.

Según el autor Michael D. Resnik la teoría de la decisión es el resultado de los esfuerzos conjuntos de economistas, matemáticos, filósofos, científicos sociales y estadísticos por explicar cómo toman o cómo deberían tomar decisiones los individuos y los grupos.⁶² Sin embargo, dentro de esta, la teoría que más nos ayuda a comprender los motivos y razones que llevan a los contribuyentes a evadir el pago de impuestos, es sin duda la teoría de la utilidad.

La citada teoría en forma general y según los autores Juan Timaná y Yulissa Pazo, quienes retoman las palabras de Bunge afirman que el individuo, al enfrentarse constantemente con las condiciones del medio, tiene que realizar diversas elecciones que lo fuerzan a tomar decisiones y, al ser un maximizador racional, las decisiones que tome son las que es más probable que maximicen sus utilidades y beneficios.⁶³

En palabras precisas, entenderemos que la teoría de la utilidad afirma que los individuos tomaran decisiones con base en la utilidad que puedan percibir, aun cuando esas decisiones conlleven un riesgo, es decir, los individuos tendemos a tomar el camino que podría otorgarnos mayor utilidad a pesar del riesgo que dicha decisión podría implicar.

Pero, como lo han propuesto Von Neumann y Morgenstern se puede medir la fuerza de las preferencias de una persona por una cosa según los riesgos que esa

⁶² Resnik, Michael, *Elecciones, Una introducción a la teoría de la decisión*, trad. Villarme Stella, España, Gedisa editorial, 1998, p. 19.

⁶³ Timaná, Juan y Pazo Yulissa, *Pagar o no pagar es el dilema: las actitudes de los profesionales hacia el pago de impuestos en Lima Metropolitana, Perú*, esas ediciones, 2014, p. 27.

persona está dispuesta a correr para obtenerlo.⁶⁴ En virtud de lo cual Resnik señala que en una decisión bajo riesgo a menudo no es suficiente saber que usted prefiere un resultado a otro; también podría necesitar saber si prefiere un resultado suficiente como para afrontar los riesgos que conlleva su consecución.⁶⁵

Situación que resulta sumamente interesante para efectos de la presente investigación, pues según esta teoría y sus autores, los riesgos que corren los contribuyentes al evadir impuestos a través de la simulación de operaciones resulta muy bajo en comparación con la utilidad que podría percibir, pero no porque las sanciones no sean severas, sino a consideración nuestra es porque la ambigüedad en los procedimientos para la determinación de operaciones inexistentes hace casi imposible la aplicación de las sanciones previstas en la legislación a los contribuyentes maliciosos y sin en cambio, afecta a contribuyentes cumplidos, lo que ocasiona efectos psicológicos negativos en los contribuyentes.

Es así que, la teoría de la utilidad se ha implementada en materia fiscal por algunos autores, quienes intentan explicar con base en la obtención de mayor utilidad, que es lo que lleva a los contribuyentes a evadir el pago de impuestos.

Resnik comienza con señalar que puesto que estamos acostumbrados a valorar las cosas en términos de dinero –incluso ponemos precio a cosas intangibles, tales como nuestro propio tiempo y trabajo o la belleza de un atardecer, así como a las necesidades, tales como comida y ropa- no es sorprendente que los Valores Monetarios Esperados se usen a menudo como la base sobre la que se toman decisiones bajo riesgo.⁶⁶ No obstante, el mismo autor afirma que poca gente encontrará que el valor monetario esperado es una base satisfactoria para todas las decisiones; ni siquiera será suficiente para ciertas en el campo de los negocios. A veces, conseguir grandes beneficios (descontados los impuestos) no merece el esfuerzo.⁶⁷

⁶⁴ Resnik, Michel, op. cit., p. 153.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 142

⁶⁶ *Ibidem*, p. 148

⁶⁷ *Ibidem*, p.150

Lo que el autor plantea es sencillo, al momento de tomar una decisión el individuo se planteara la utilidad que pueda obtener y su posible riesgo, pero precisa que muchas decisiones no pueden basarse solo en cuestiones monetarias, sino que tomara en cuenta otras cuestiones psicológicas e internas como lo es su propia moral e intereses, así como cuestiones externas que influirán decisivamente en su decisión como lo es en forma general el contexto social en el que se desarrolla.

Es decir, en el tema en concreto los contribuyentes que deciden evadir impuestos a través del esquema agresivo de simulación de operaciones lo hacen porque el beneficio monetario y/o utilidad es mayor a los posibles riesgos que conlleva dicha decisión, puesto que, el riesgo de ser detectados es muy bajo toda vez que nuestro país no cuenta con una estructura adecuada para descubrir a los EFOS y los EDOS, aunado a que como ya lo indicamos los procedimientos administrativos para la determinación de operaciones inexistentes sin un debido control de valoración de pruebas ha provocado que la imposición de sanciones previstas en la legislación sea de baja aplicación para aquellos contribuyentes maliciosos.

Es así que, conforme a esta teoría al obtener los contribuyentes una gran utilidad y/o beneficio monetario al evadir impuestos a través de la simulación de operaciones y el bajo riesgo de detección y aplicación de sanciones, es lo que realmente ha llevado a los contribuyentes a decidir simular operaciones para evadir el pago de impuestos. Pero, como bien lo indica Resnik los contribuyentes que han decidido simular operaciones a efecto de evadir impuestos, también han basado sus decisiones en el contexto social en el que se encuentra nuestro país, pues circunstancias como la alta incidencia de la corrupción, la desconfianza en las instituciones, la falta de una cultura tributaria, el alto grado de insatisfacción sobre los servicios públicos a los cuales se supone se dirige el gasto público y el existir con este tipo de esquemas agresivos que posibilitan la evasión, son elementos que llevan al convencimiento de los contribuyentes que su actuar está justificado.

Lo anterior tomando en consideración los resultados de la encuesta nacional de calidad e impacto gubernamental, dados a conocer mediante el comunicado de prensa número 136/18 de 22 de marzo de 2018 por parte del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), la corrupción es el segundo problema que más preocupa a los ciudadanos mexicanos en los últimos años llegando en 2017 a un 56.7% de la población preocupada por este fenómeno ya que se ha proliferado exponencialmente. Lo que al mismo tiempo ha traído como consecuencia el alto grado de desconfianza de los ciudadanos en las instituciones gubernamentales, pues consideran que los impuestos recaudados no son utilizados de manera eficiente y transparente por estas ya que muchos de dichos recursos recaudados son desviados en actos de corrupción destinando realmente muy poco del presupuesto para sufragar el gasto público, dejando un alto grado de insatisfacción de los mexicanos respecto de los servicios públicos básicos, tales como calles, avenidas, la policía y el alumbrado público, pues según la encuesta descrita el INEGI se conoció un porcentaje de insatisfacción en la población de estos servicios básicos de hasta 35.9%.

Cabe precisar que, según los datos obtenidos por el INEGI, el menor grado de confianza de los mexicanos es hacia los partidos políticos, quienes solo obtuvieron un 17.8% del total de la muestra nacional materia del citado estudio, lo que robustece lo planteado en la presente investigación en el apartado de factores políticos.

Como última consideración social, tenemos la poca cultura tributaria en México, partiendo de una legislación arcaica y compleja –parte de nuestra propuesta es su simplificación- aunado al poco conocimiento de los ciudadanos respecto a sus obligaciones fiscales y en general el desconocimiento de la materia fiscal, ya que resulta por demás compleja con estudios de leyes y contabilidad, ahora imaginémonos lo complicada que es para el resto de los contribuyentes que no tienen este tipo de conocimientos, situación que ha tratado de ser sufragada por parte del SAT con la publicación del decálogo denominado “El buen mexicano en materia fiscal”, mismo que enuncia aquellas infracciones a disposiciones fiscales en las que pueden incurrir los contribuyentes, con lo que se pretende

combatir la evasión fiscal, pero se insiste en que son solo “parchaduras” pero no se ataca de raíz el problema.

Es por todas estas razones y aunado a que los contribuyentes tienen la oportunidad de evadir impuestos con base a la existencia de este esquema agresivo de evasión fiscal es que toman la decisión de no pagar o disminuir su carga tributaria, pues seamos honestos en el momento clave para decidir si evadir o no el pago de los impuestos, los contribuyentes piensan primeramente en su beneficio monetario y/o utilidad, lo cual también tiene que ver con un sistema de valores de cada sociedad mismos que se crean a través de políticas tributarias apropiadas, puesto que si en México a lo largo de su historia existiera una política tributaria efectiva como la que ya se planteó en el apartado correspondiente, el grado de detección de contribuyentes maliciosos sería mayor y la utilidad al evadir menor, lo que consecuentemente disminuiría la simulación de operaciones y los elementos extra mencionados irían desapareciendo, como la corrupción, la desconfianza e insatisfacción de los contribuyentes, las posibilidades de evasión, pues tendríamos una mejor cultura tributaria.

Es por todo lo anteriormente expuesto que, en el marco social la incorporación de un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes traería consigo un sinnúmero de beneficios a la Nación entera, por lo que lejos de existir una renuencia por parte de la sociedad mexicana sería una herramienta acogida por los mexicanos.

3.4. Beneficios sobre la aplicación de un control de valoración de pruebas para la determinación de operaciones inexistentes en el derecho fiscal mexicano

Cabe mencionar de forma enunciativa más no limitativa los beneficios que aportaría a la Nación la incorporación del multicitado control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes, siendo dos las más importantes y en las que se basa la presente investigación:

1. Se evitaría la transgresión a derechos de los contribuyentes cumplidos que intentan efectuar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales pero que, con las lagunas en la ley les resulta por demás complicado y terminan siendo víctimas de un sistema arcaico y ambiguo, otorgándole un sistema confiable que contenga disposiciones expresas que generen certeza sobre la legalidad de la determinación de la inexistencia de operaciones por parte de la autoridad fiscal, pero que al mismo tiempo le otorga mecanismos de defensa adecuados para desvirtuar dicha determinación.

2. Así mismo, se le concedería a la autoridad una herramienta eficiente para poder descubrir a contribuyentes maliciosos que intentan evadir el pago de impuestos a través de este esquema agresivo de evasión fiscal y poder emitir resoluciones de operaciones inexistentes lo suficientemente invulnerables para no ser destruidas en medios de defensa por simples cuestiones de forma relacionadas con la valoración de pruebas, situación que ha venido aconteciendo.

Ahora bien, estos dos principales beneficios se verán reflejados en situaciones más generales pero que podrían tener un impacto importante en beneficio de la Nación, tales como una disminución importante en el índice de evasión de impuestos a través de este esquema agresivo menor oportunidad de que se la corrupción y por lo tanto una mayor recaudación que destinaria directamente al gasto público.

Es así que, al tenerse mayor ingreso para el gasto público, se podrían mejorar los servicios básicos, lo que beneficiaría de manera inmediata a todos los mexicanos, logrando aumentar el porcentaje de satisfacción de los mexicanos en relación a estos, pues lo que la mayoría de los mexicanos buscamos y si no es que todos, es tener servicios básicos de calidad y saber que, estamos pagando impuestos de manera equitativa y que ello se ve reflejado de manera positiva en nuestra calidad de vida, aunado a que se estaría castigando severamente pero con bases sólidas a los contribuyentes maliciosos, por supuesto que influiría objetivamente al momento de decidir si pagar o no nuestros impuestos, siendo de

este modo para la Nación entera un beneficio la incorporación de un debido control de valoración de pruebas.

3.5. Regulación de operaciones inexistentes en otras legislaciones

El maestro en derecho W. Raphael Wahn Pleitez, quien actualmente pertenece al Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, realizó una investigación muy puntual respecto a las normas antielusivas y su tratamiento en el derecho comparado, misma que retomaremos para efectos de contrastar la forma en que distintos países con distintos sistemas jurídicos han lidiado con el fenómeno de la simulación de operaciones.

Es así que, el citado autor comienza con señala la diferencia entre normas generales y normas preventivas, a saber: Las primeras se refieren a reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y, que autorizan a la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate (desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente). Las normas preventivas, también llamadas “normas de corrección o de prevención, no son normas propiamente antielusivas, son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva. Incumplirlas implica infracción a la legislación tributaria, es decir, ellas no “autorizan” al órgano controlador para desestimar actos o negocios jurídicos, sino que su incumplimiento trae aparejada, como consecuencia inmediata, una sanción.⁶⁸

No obstante, lo anterior la mayoría de los autores manejan esta diferencia como Normas Generales antielusivas (GAAR por sus siglas en inglés) y Normas Especiales Antielusivas (SAAR por sus siglas en inglés), las primeras de ellas

⁶⁸ Wahn, Raphael, “Elusión Tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto”, *Revista de estudios tributarios Universidad de Chile*, 2011, núm. 5, p. 56. Disponible en: <https://bit.ly/3yrjXo1>

como su propio nombre lo indica son normas genéricas que no regulan un supuesto en específico, sino que buscan conocer el verdadero fondo de la operación, dándole prioridad al fondo económico sobre la forma jurídica, es decir, buscan una “realidad” más allá del enunciado normativo; en cambio las SAAR son normas que regulan supuestos de hecho específicos, que pretenden encuadrar en estos supuestos a los contribuyentes con la sola realización o no realización de ciertos actos y el cumplimiento de requisitos delimitados en la propia norma especial.

Es así que la mayoría de los países además de sus normas específicas han optado por incorporar a sus legislaciones las GAAR, ya que estas al ser normas de amplia aplicación otorgan ventajas a la autoridad fiscal para encuadrar a los contribuyentes en supuestos de irregularidad y determinar la verdadera naturaleza del acto, pues las SAAR, en cambio se enfrentan al problema de que, si se deja de cumplir alguno de los requisitos que prevé se vuelve inaplicable y por tanto resulta de fácil manipulación para los contribuyentes incumplidos quienes cada vez buscan mejores y más eficaces mecanismos de evasión.

Una vez precisada esta diferencia, habremos de recordar que en la actualidad son dos los sistemas jurídicos más importantes en el mundo, a saber: el Sistema Jurídico Romanista o *Civil Law* y el Sistema Jurídico Anglosajón o *Common Law* y partiendo de ellos podremos conocer las medidas antielusivas que algunos países han adoptado según la familia jurídica a la que pertenecen, ya que hay quienes han optado por la incorporación de normas de carácter general y otros más quienes se inclinaron por norma preventivas o también llamadas SAAR.

Aquí cabe hacer una precisión, cuando hablamos de elusión fiscal esta tiene un significado muy propio según el derecho positivo de cada país, toda vez que hay quienes indican que la elusión es lícita, puesto que, los contribuyentes disminuyen su carga tributaria a través de la llamada economía de opción, es decir utilizan formas jurídicas que la propia ley permite para la celebración de sus actos y que les sean benéficas a la hora de determinar su carga tributaria; en cambio la evasión fiscal es ilícita, si conlleva intrínsecamente la decisión de no pagar impuestos a través del tretas y mecanismos no legales.

No obstante, hay autores que señalan que la elusión también puede llegar a ser ilícita; o bien, que podríamos hablar de la elusión en sentido amplio que conlleva la idea de la elusión en sentido estricto (licita) y la evasión (ilícita). Es así que, abordar la problemática de la elusión y la evasión fiscal resulta por demás complicada, ya que los propios doctrinarios y legisladores no logran ponerse de acuerdo respecto a su definición, menos han podido hacerlo respecto a los mecanismos idóneos para su combate, por lo que no entraremos al análisis de tal diferencia conceptual.

Por lo que respecta al derecho positivo mexicano no existe una definición en la legislación fiscal de lo que debe entenderse como evasión y elusión, pero del análisis a los diferentes cuerpos jurídicos que tienen relación con la materia fiscal en nuestro país, nos atrevemos a afirmar que en México se maneja la teoría que enmarca que la elusión fiscal se divide en elusión en sentido estricto (licita) y la evasión (ilícita) tributaria pero no todas las legislaciones extranjeras lo establecen de esta manera y es por ello que es indispensable para el tratamiento del presente tema el tener en cuenta que cada legislación tendrá su propia definición de estos.

Comenzaremos por analizar el sistema Romanista o *Civil Law*, así pues, tenemos que países pertenecientes a esta familia jurídica como lo son: Alemania, España y Francia, quienes acepta la ideología de que la elusión en sentido amplio abarca a la elusión en sentido estricto, es decir, licita y la evasión (ilícita), las cuales si bien cuentan con un amplio catálogo de normas específicas o especiales también han adoptado en sus respectivas legislaciones tributarias GAAR, las cuales se basan en la teoría del abuso de las formas jurídicas, que a su vez presupone el abuso del derecho y el fraude a la ley y que otorgan facultades a las autoridades de la materia a recalificar o desestimar el acto jurídico aplicado maliciosamente por los contribuyentes y aplicarles la norma que intentaron eludir y consecuentemente determinar el crédito fiscal que corresponda según el monto eludido, es decir, estos países han decidido enfocarse en “determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible”.

Alemania incorporo en su sistema jurídico la teoría del abuso de las formas, el cual presupone la “libertad” de los contribuyentes para elegir el mecanismo

jurídico que consideren idóneo para alcanzar determinados fines económicos, pero no implica que dichos contribuyentes utilicen estos mecanismos a su capricho, pues deben respetar la finalidad de cada forma jurídica y aplicarla conforme a esta, pues de no hacerlo estarían incurriendo en un abuso de dichas formas.

Por su parte España adoptó la denominación de fraude a la ley misma que deriva de la teoría del abuso de las formas alemana, por lo que, el contenido de las GAAR de ambos países guarda una relación intrínseca puesto que a pesar de su redacción diferente, el fin es el mismo, pues ambas reconocen el derecho de los contribuyentes a planificar su actividad fiscal y decidir que mecanismo o régimen deben seguir según el negocio o acto que se realice, pero eso no significa que puedan hacer uso indiscriminado de las formas jurídicas en su beneficio para disminuir su carga tributaria, toda vez que, como ya se mencionó deben aplicar aquellas que vayan acorde con la finalidad de cada negocio o acto jurídico que realicen, de lo contrario en el caso de España, nos encontraríamos ante un fraude a la ley, aunque es menester precisar que derivado a las incontables críticas a dicha norma general, actualmente ésta ya no es parte del derecho positivo español.

Ahora bien, podría pensarse que en Francia también incorporó en su legislación tributaria la teoría del abuso de las formas, pero con la denominación abuso del derecho, aunque la redacción de esta norma general antielusiva denotaba una inclinación a la regulación de la simulación y la consecuente desestimación de los negocios y actos jurídicos; no obstante, en aquel país se determinó que la citada norma abarcaba los supuestos de fraude a la ley, abuso del derecho y por si fuera poco la simulación, dándole un trato semejante a estos.

Por su parte Italia ha decidido crear más y mejores normas preventivas, desechando por completo la idea de la incorporación a su legislación de una norma general antielusiva, derivado a las incontables críticas sobre su legalidad y problemas de aplicación de estas. Italia ha tratado de aprender de los errores de sus semejantes Alemania y España e intentó algo distinto.

Finalmente, Brasil, en su propia norma general antielusiva incorpora indiscriminadamente las dos principales vertientes de la elusión, es decir, el fraude a la ley y la simulación, otorgándole facultades más amplias a las autoridades tributarias de aquel país, a sancionar actos elusivos que realicen los contribuyentes con el fin de disminuir su carga tributaria sin hacer distinción entre la simulación y el fraude.

No obstante, todos los países que se han inclinado por la aplicación de las GAAR, se han enfrentado a severas críticas respecto a estas; puesto que, han sido tachadas de ilegales e inconstitucionales, por lo que algunos países como es el caso de España decidieron eliminarlas y otros más han declarado su total legalidad y han continuado con su aplicación.

Ahora bien, por lo que compete al *Common Law* o sistema anglosajón tenemos dos ejemplos muy representativos siendo estos Inglaterra y nuestro vecino Estados Unidos de Norteamérica (EUA), ambos países han decidido optar por normas preventivas o también conocidas como SAAR enalteciendo el derecho de sus contribuyentes a la denominada “economía de opción” en la que estos puedan decidir que mecanismo jurídico tributario les es más benéfico y al incorporar SAAR suficientes y claras serán ellas las que determinen la licitud o ilicitud del acto o negocio jurídico y no la propia autoridad administrativa, lo cual ha sido una de las principales críticas a las GAAR.

Pero, ¿Qué pasa con México? Al respecto y a efecto de entender nuestras normas generales en materia tributaria, es específico el artículo 69-B del CFF analizaremos la legislación de dos países específicos y cercanos pues son hermanos de América Latina y que contrastan perfectamente dos métodos opuestos entre sí, esto es Perú y Chile.

3.5.1. Perú

Comenzaremos con estudiar la norma general antielusiva de Perú, está a diferencia de México no se encuentra en su Código Tributario (CT) o Fiscal

respectivamente, sino que se encuentra en una Ley específica que se equipara a nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), siendo esta la Ley del Impuesto General a las Ventas (LIGV), específicamente en su artículo 44, que a la letra señala:

“Artículo 44. El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión.

El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:

a) Aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

La operación no real no podrá ser acreditada mediante:

1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,

2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso”.⁶⁹

⁶⁹ Artículo 44. Ley del Impuesto General a las Ventas de Perú. Publicada el 15 de abril de 1999. Texto vigente. Última reforma publicada el 3 de febrero de 2004. [en línea]. Disponible en: [NUEVO TEXTO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO \(mef.gob.pe\)](http://nuevoTextoDeLaLeyDelImpuestoGeneralALasVentasEImpuestoSelectivoAlConsumo(mef.gob.pe))

Del análisis a la norma general antielusiva peruana podemos señalar las siguientes diferencias muy claras respecto a la nuestra: en Perú la denominación “operaciones inexistentes” se modifica por el vocablo “operaciones no reales”; sin embargo, el concepto es prácticamente el mismo.

En la norma Peruana no se observan procedimientos para la determinación de operaciones inexistentes o no reales; sino que, simplemente se señalan supuestos en los que podría considerarse que una operación se va a considerar como no real, es decir, una especie de presunción para la determinación del crédito pero sin la necesidad de un procedimiento; tal como se realiza en la praxis en México cuando se determina un crédito fiscal por presunción de operaciones inexistentes durante el ejercicio de facultades de comprobación sin necesidad de desahogar los procedimientos previstos en el artículo 69-B, lo que la autoridad fiscal maneja como falta de materialidad de la operación, lo que no es más que el desconocimiento de la operación; pero esto ha traído como consecuencia que un sinnúmero de contribuyentes promuevan medios de defensa alegando que si el CFF prevé un procedimiento para la determinación de operaciones inexistentes este no se desahoga antes de la determinación en facultades de comprobación.

Aquí cabe hacer un paréntesis, para poner hincapié en la necesidad de la incorporación dentro del control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes, un precepto específico en el cual la autoridad fiscal pueda determinar un crédito fiscal a través de la presunción, tal como la peruana, ya que en la práctica sería de gran utilidad para la autoridad fiscal para sancionar a los contribuyentes maliciosos que utilizan este esquema agresivo de evasión fiscal y es por este tipo de circunstancias que se comprueba que nuestra legislación fiscal requiere una mejor y más eficaz regulación de la determinación de operaciones inexistentes.

Continuando con la norma general antielusiva de Perú, es menester precisar que la misma está estrechamente vinculada con la Norma XVI del CT peruano, la cual regula la calificación del hecho imponible, así como la elusión tributaria y la simulación; otorgándole facultades a la autoridad tributaria para recalificar o desestimar una operación. Pero, lo interesante es que, el gobierno de

aquel país mediante la Ley N° 30230 de 12 de julio de 2014 en su artículo 8° decretó la suspensión de la aplicación de la citada Norma XVI, hasta que la misma fuera debidamente reglamentada.

Es así que, mediante la publicación del Decreto Supremo 145-2019-EF el 06 mayo de 2019 se levantó la suspensión a que se refería el citado artículo 8° de la ley N° 30230, toda vez que con dicho decreto se publicó el reglamento que regulan las cuestiones de fondo y forma de la aplicación de la norma general contenida en la Norma XVI del CT Peruano, con lo cual, ha quedado demostrado que Perú nos lleva una ventaja importante en la regulación de sus GAAR, puesto que, anteriormente ya contaban con un reglamento de su procedimiento fiscalizador, el cual se complementa y modifica con el reglamento a sus GAAR.

Otro elemento importante que incorpora el Estado peruano a su legislación tributaria es la figura del Comité Revisor, el cual tendrá la facultad de emitir opinión sobre la existencia de elementos suficientes para aplicar la norma general antielusiva, teniendo que velar en todo momento por el derecho de audiencia de los contribuyentes, es decir, se otorga mayor certeza jurídica y por tanto una menor incidencia de violación a los derechos de los ciudadanos, pues se restringe en alguna medida el poder de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) -equivalente al SAT en nuestro país-.

No obstante, lo anterior, toda legislación peruana respecto a la determinación de operaciones no reales, pese a su gran avance, siguen sin contemplar la regulación de un debido control de valoración de pruebas, situación que ha sido criticada por diversos estudiosos del derecho de aquel país y que robustece la presente tesis y la necesidad de dicho control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes en México.

3.5.2. Chile

Analizar la norma general antielusiva chilena resulta por demás interesante en contraposición con la mexicana y la peruana que van en la misma línea. Es así

que, en un inicio Chile intentó combatir la elusión fiscal mediante la creación y aplicación de normas específicas, pero los contribuyentes han logrado esquivarlas, gracias a que si no se cumplía uno de los requisitos que estas prevén se volvían inaplicables, por lo que dicho país se vio en la necesidad de probar algo nuevo, y decidió adoptar una norma general antielusiva que básicamente se desprendió de la española; es así que, mediante la ley N° 20.780 incorporó en su legislación en 2014 su propia GAAR, misma que no consta en un artículo en específico, sino que está compuesta por un grupo de ellos, esto es, del artículo 4° bis al 4° quinquies de su CT.

Es así que, el primero de este grupo de artículos señala lo siguiente:

“Artículo 4° bis. - Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imposables, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la

determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis”.⁷⁰

Del análisis a dicho artículo podemos realizar las siguientes conclusiones:

1. Éste artículo regula el nacimiento y exigibilidad de las obligaciones tributarias de los contribuyentes pero en relación directa con la naturaleza jurídica de los actos y negocios que se celebren, dejando en claro que estos siempre deberán ser acorde con su propia naturaleza, es decir, versa sobre la economía de opción, pero también dentro de su redacción prevé las facultades de la autoridad administrativa para recalificar los actos o negocios jurídicos conforme al mecanismo o naturaleza jurídica real, abordando el tema del abuso del derecho o abuso de las formas jurídicas.

En este punto específico, cabe precisar que la legislación mexicana ha incorporado con la reforma fiscal de 2020 al CFF el artículo 5-A que es considerado una “cláusula antiabuso”, que no es más que una norma general anti elusión y que prevé específicamente la facultad que se otorga a la autoridad fiscal para recalificar actos y negocios jurídicos con relación a su verdadera naturaleza, aunque aún es inaplicable, porque se espera una especie de reglamentación de la misma, pero esto solo demuestra las parchaduras que los legisladores mexicanos han realizado en nuestro Código Fiscal, pues el CT Chileno contiene debidamente estructurados y secuenciales los artículos que conforman su Norma General Antielusiva y en México pasamos del artículo 5-A al 69-B, he aquí otro clara razón por la que se requiere en nuestro país una reforma integral para regular la determinación de operaciones inexistentes y su estrecha relación con el abuso del derecho.

2. Por otro lado, el artículo 4° Bis del CT Chileno tiene impreso en su redacción el principio de sustancia sobre forma, lo que la norma mexicana

⁷⁰Artículo 4°bis. Código Tributario Chileno. Publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974. Texto vigente. Actualizado a la Ley N°21.210, publicado en el D.O. el 24 de febrero de 2020. [en línea]. Disponible en: [dl830.pdf \(sii.cl\)](#)

carece y es parte de la propuesta de la presente tesis, para su incorporación explícita a nuestra legislación fiscal.

3. También establece como principio básico el reconocimiento en todo momento de la buena fe de los contribuyentes, y cuya única excepción a dicho principio es que el Servicio de Impuestos Internos (SII) – en Perú SUNAT, en México SAT- demuestre la existencia de elusión tributaria por parte del contribuyente.

Este es otro elemento importante que a consideración nuestra debería ser retomado por el derecho fiscal mexicano y que ya abordamos anteriormente como una especie de principio presunción de inocencia, nos referimos al reconocimiento explícito de la buena fe de los contribuyentes a efecto de salvaguardar los derechos de estos y hacer de nuestra norma general antielusiva una herramienta que respete principios como el de legalidad y certeza jurídica.

4. En relación con el punto anterior, tenemos que el citado artículo 4° Bis del CT Chileno otorga la carga probatoria para demostrar la existencia de la elusión tributaria a la autoridad fiscal, caso contrario a lo que ocurre en nuestro país, ya que en México y según la propia redacción del artículo 69-B, se otorga la carga probatoria a los contribuyentes que fueron señalados por la autoridad fiscal en el supuesto de presunción de operaciones inexistentes.

5. Todos los puntos anteriores, conllevan a que, en Chile prevalezca en todo momento el derecho de los contribuyentes a elegir los mecanismos o formas jurídicas que más les beneficien para organizar y manejar sus actos o negocios jurídicos cuya única excepción –como ya se señaló- es la demostración por parte del SII de la presencia de elusión fiscal.

El segundo de los artículos que componen la Norma General Antielusiva chilena es el 4° ter que a letra señala:

“Artículo 4° ter. Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas.

Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso. Es legítima la razonable opción de conductas alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley”.⁷¹

Este artículo simplemente refuerza y reafirma lo plasmado en el anterior, pues establece la prohibición del abuso de las formas jurídicas, dándose por entendido que los contribuyentes podrán optar por manejar sus actos o negocios jurídicos según les beneficie más, pero cuando hablamos de beneficio no nos referimos a la disminución de la carga tributaria, sino por cuestiones de procedimientos, plazos o mecanismos; pero sobre todo hacer hincapié en que las formas jurídicas que se utilicen sean solo las previstas en su legislación fiscal y que vayan acorde con la propia naturaleza del acto o negocio jurídico que se realice, dándole la facultad a la autoridad fiscal de recalificar los actos o negocios jurídicos y aplicar la norma verdaderamente procedente y hacer exigible el cobro de la diferencia que resulta de aplicar una norma que no era acorde con la naturaleza del negocio con aquella que la autoridad determina como la idónea.

⁷¹Artículo 4° ter. Código Tributario Chileno. Publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974. Texto vigente. Actualizado a la Ley N°21.210, publicado en el D.O. el 24 de febrero de 2020. [en línea]. Disponible en: [dl830.pdf \(sii.cl\)](#)

Cabe precisar que, si puede existir un beneficio económico para el pago de contribuciones, pero para ello se reitera que la propia ley prevé el mecanismo utilizado y que este sea acorde con la realidad del acto o negocio jurídico.

Este artículo tiene más relación con el artículo 5-A de nueva incorporación en 2020 a nuestro CFF sobre el abuso del derecho y/o abuso de formas, pero que no deja ser parte inherente de la Norma General Antielusiva chilena, como lo debería ser en el derecho fiscal mexicano.

Ahora bien, de suma importancia en el estudio que se realiza es el artículo 4° quarter, mismo que versa específicamente sobre la simulación como lo hace nuestro propio artículo 69-B del CFF, como se muestra:

“Artículo 4° quáter. - Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”.⁷²

Del citado artículo se desprende únicamente un enunciado normativo que prevé la sanción administrativa en caso de que se demuestre la simulación, pero dicha sanción a consideración nuestra es mucho más leve que la aplicable en nuestro país, pero que a la vez implica menos controversias, pues como hemos de recordar en el caso del artículo 69-B de nuestro CFF prevé como sanción una declaratoria general de que las supuestas operaciones amparadas en CFDI's emitidos por el contribuyente a quien se le determino la inexistencia de operaciones por simulación no surten ni surtirán efectos fiscales, lo que ha causado un sinnúmero de inconformidades por parte de los contribuyentes quienes consideran inconstitucional dicha declaratoria ya que la autoridad fiscal se centra

⁷²Artículo 4° quáter. Código Tributario Chileno. Publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974. Texto vigente. Actualizado a la Ley N°21.210, publicado en el D.O. el 24 de febrero de 2020. [en línea]. Disponible en: [dl830.pdf \(sii.cl\)](#)

en revisar un solo ejercicio fiscal y a partir de él determina la inexistencia de operaciones pero declara que todas incluso las realizadas en ejercicios anteriores no causan ni causaron efectos fiscales, situación que los contribuyentes consideran una violación al principio de irretroactividad de la ley.

En cambio el artículo 4° quater del CT Chileno, prevé como sanción al demostrarse la existencia de simulación, la determinación del crédito fiscal correspondiente tomando en consideración la real naturaleza del acto o negocio jurídico e incluso, aunque no nos habla de inexistencia explícitamente, así como la determinación de sus accesorios, como lo son las multas, situación que también se aplica en la praxis en México, sin contar con una norma expresa que lo establezca, ello a través de facultades de comprobación en las que se determina la falta de materialidad de las operaciones y se da el mismo efecto que la norma chilena.

Finalmente cabe precisar que en dicho artículo 4° quater no se establece un procedimiento para la determinación de la simulación como lo establece el artículo 69-B del CFF de nuestro país, eso debido a que el procedimiento para la determinación tanto de la simulación como del abuso de formas es la parte más interesante e innovadora del derecho tributario chileno en comparación al mexicano, dicho procedimiento se encuentra en el siguiente artículo y último de aquellos que conforman la Norma General Antielusiva chilena, a saber, el 4° quinquies, que a la letra indica:

“Artículo 4° quinquies. - La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente

en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse”.⁷³

Cabe preciar que el primer proyecto de Norma General Antielusión en Chile al igual que la mexicana lo establece actualmente, preveía que fuera la autoridad tributaria quien declarararía el abuso o simulación, convirtiendo así al SII en juez y parte, una de las mayores críticas en el procedimiento de determinación de

⁷³ Artículo 4° quinquies. Código Tributario Chileno. Publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974. Texto vigente. Actualizado a la Ley N°21.210, publicado en el D.O. el 24 de febrero de 2020. [en línea]. Disponible en: [dl830.pdf \(sii.cl\)](#)

operaciones inexistente en nuestro país, pues como se ha señalado anteriormente nuestro SAT se ha convertido en Juez y parte en este tipo de procedimiento, trayendo consigo severas críticas respecto a la legalidad del artículo 69-B del CFF.

En virtud de lo anterior, los legisladores chilenos en pro del principio de legalidad decidieron que sería el Tribunal Tributario y Aduanero (TTA) competente de aquel país quien realizara la declaración de abuso o simulación, previa solicitud del director del SII, siendo un requisito indispensable, puesto que dicha declaratoria no procede de oficio o por denuncia de tercero.

Ahora bien, en conjunción con el artículo 4° quinquies se instauro el artículo 160 bis dentro del propio CT chileno, el cual prevé el procedimiento que deberá seguirse para que el TTA determine la existencia de abuso o simulación, debiendo especificar en su resolución los actos jurídicos abusivos o simulados y determinará el monto del créditos fiscal con sus respectivos accesorios como son la actualización, multas y recargos, a efecto de que el SII con base en la sentencia del Tribunal emita la resolución correspondiente y proceda al cobro del crédito.

Es así que, el avance en la legislación tributaria chilena al establecer un procedimiento en el cual sea el Tribunal quien determine la existencia de abuso o simulación es sumamente interesante, ya que con ello se subsanan muchas de las inconsistencias que encontramos en la Norma General Antielusiva mexicana, específicamente en el artículo 69-B del CFF, pues se vería reforzado el principio de legalidad ya que el SAT dejaría de ser quien determine la inexistencia de operaciones, dándole esta facultad a los jueces quienes son los profesionistas idóneos para la apreciación de las pruebas conforme a la sana crítica, sin necesidad de una regulación como la se propone.

Pues, traería como derivación que se cumplan con todos los requisitos para considerarse como un proceso y no solo un paraprocedimiento y en consecuencia se aplicarían todos los elementos de la teoría general del proceso, logrando así una certeza jurídica, pues en dichos procedimientos se ve resaltado el principio de inocencia que se estima ausente en nuestra legislación fiscal en relación con la determinación de operaciones inexistentes.

Pero, al entrar al estudio profundo de la Norma General Antielusiva chilena se observó que la misma no es del todo irreprochable sino todo lo contrario, pues en ella se otorga la carga probatoria a la autoridad con todo lo complicado que podría resultar demostrar la simulación o abuso, siendo que en la legislación fiscal mexicana la carga probatoria es de los contribuyentes; asimismo, no define con precisión que es lo que regula ya que todos los artículos que conforman dicha norma general comprenden diversos supuestos de regulación, situaciones que también le han generado a su norma general antielusiva críticas y poca aprobación en Chile.

Aunado a lo anterior, sería por demás complicado y con un alto costo para el gasto público instaurar en México un procedimiento como el chileno, pues se requeriría infraestructura, más personal y capacitación para el mismo en materia de determinación de contribuciones, pues hemos de recordar que en México el TFJA no determina el monto de contribuciones, pues su facultad se basa en el conocimiento de resoluciones meramente jurídicas que no implican cuestiones contables y económicas, pues ello lo deja a la autoridad administrativa, quien cuenta con el personal con el conocimiento para ello.

Por lo que, nuestra legislación fiscal ya cuenta con su propia norma general antielusión y que a consideración nuestra es idónea según la composición de nuestro derecho positivo para combatir la elusión fiscal que se da a través de la simulación pero necesita ser reforzada a través de una base sólida con la incorporación de un debido control de valoración de pruebas y que como efecto domino abarcaría la debida regulación de la determinación del abuso del derecho de nueva incorporación en el CFF en su artículo 5-A precepto legal que cuenta con su propia complejidad y que no es motivo de la presente investigación, pero podría verse positivamente influenciado.

3.6. Sentencias relevantes

Del análisis realizado al 25 de junio de 2021 a la información publicada en la página del TFJA se observó que de marzo 2020 a junio 2021 dicho órgano jurisdiccional ha emitido un aproximado de 1,029 resoluciones que contienen al menos un agravio en contra de las determinaciones de operaciones inexistentes realizadas por las autoridades administrativas, considerando que este periodo se vio afectado por la epidemia que azota al mundo y que obligo al cierre temporal de dicho Tribunal y aun así el número de resoluciones relacionadas con operaciones inexistentes es considerable, por lo que únicamente citaremos las más relevantes:

Juicio 1041/20-07-01-6

Resuelto mediante sentencia de 14 de mayo de 2021, emitida por la Primera Sala Regional de Occidente, misa que declaro la nulidad de la resolución emitida por la autoridad derivado de una falta de valoración de pruebas que derivo en indebida motivación para la determinación de operaciones inexistentes, como se muestra:

“En ese orden de ideas se advierte de la resolución inicialmente controvertida en aplicación de la litis abierta que permiten los artículos 1°, segundo párrafo y 50, cuarto párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que **la autoridad realizó una deficiente valoración de los medios de convicción ofrecidos por la contribuyente visitada** y de los cuestionarios que la misma autoridad recabo durante la visita domiciliaria.

Se dice lo anterior en virtud de que, la fiscalizadora en la resolución primigenia únicamente citó las pruebas que le fueron aportadas como lo fueron facturas, contrato de prestación de servicios, cotizaciones, solicitud de servicios profesionales, entre otros, sin embargo, **nunca determinó el valor de las mismas**, tal y como lo menciona el artículo 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

No obstante lo anterior, se desprende que dentro de la resolución controvertida la autoridad sí concluyó que dichos medios de convicción resultaban

insuficientes para acreditar la materialidad de las operaciones que amparaban los servicios prestados por parte de sus proveedores ***** ***** **** ** ***** sin embargo, **se reitera, omitió motivar de manera puntual y previa ponderación del valor que le otorgó a cada una de dichas constancias** que arribó a dicha conclusión”.⁷⁴

**Énfasis añadido*

En consecuencia, a lo anterior la sala de mérito resolvió como sigue:

“En virtud de las violaciones antes advertidas y toda vez que el crédito inicialmente recurrido fue dictado en contravención de las disposiciones aplicables, es que esta Sala Juzgadora determine que en la especie se actualiza la causal de ilegalidad establecida en la fracción IV del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Asimismo y por lo que ve a la diversa resolución confirmativa ficta controvertida, se desprende que esta se encuentra sustentada en una resolución de la que ya se determinó su ilegalidad por lo que; en consecuencia, deviene en fruto de actos viciados, de ahí que no puede surtir ningún efecto jurídico, por lo que con fundamento en el numeral 52 fracción II de la Ley que rige el presente juicio, **se declara la nulidad lisa y llana de dicha resolución controvertida**”.⁷⁵

**Énfasis añadido*

Por la experiencia adquirida como abogado tributario dentro del SAT podemos atrevernos a señalar que muchas resoluciones que versan sobre determinación de operaciones inexistentes se emiten en el mismo sentido que la citada y por las mismas razones, derivado a que para a autoridad tributaria resulta por demás complicado la debida valoración de prueba sin contar con lineamientos adecuados para ello.

⁷⁴ Sentencia recaída al Juicio Contencioso Administrativo Federal 1041/20-07-01-6, Primera Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ponente: Licenciada Irma Cervantes Villarreal, 14 de mayo de 2021. Disponible en: <https://bit.ly/3kATxLV>

⁷⁵ *Ídem*

Juicio 13315/20-17-11-8

Resuelto mediante sentencia definitiva de 04 de marzo de 2021 por la Décimo Primera Sala Regional Metropolitana, en la cual se declaró la nulidad de la resolución impugnada, cuyo agravio motivo de la citada nulidad es referente a la valoración de pruebas para la determinación de operaciones inexistentes:

“En relación con las documentales exhibidas por la actora, se advierte como respuesta de la autoridad demandada, lo especificado en la tabla insertada párrafos arriba, lo cual, **a consideración de esta Juzgadora es insuficiente para afirmar que la actora no acreditó la materialidad de la operación** amparada en el comprobante fiscal emitido por la proveedora de la actora y constituye una afirmación dogmática que no refleja una valoración integral de cada una de ellas ni una exposición de los motivos por los cuales se concluyó así.

De lo precisado en la tabla se advierte que la enjuiciada analizó de manera aislada las documentales exhibidas, tal como se puntualizará: De la copia simple del instrumento notarial 3,076 y copia simple de credencial para votar con fotografía, se dijo que se acredita la personalidad con la que se ostenta *****, como representante legal de la contribuyente, empresa actora en el presente juicio. Sin embargo, no es lo único que se evidencia tal como se argumentó por la actora. Esto es, **a consideración de esta Juzgadora se evidencia también el objeto social de su sociedad y el domicilio social a efecto de adminicularlo con el contrato de arrendamiento**, en el cual se advierte que arrenda oficinas para las cuales se requirió el producto enajenado a efecto de hacer remodelaciones.

Luego, respecto de la fotocopia del aviso de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, constancia de situación fiscal y aviso de cambio de razón social y de domicilio a nombre de la empresa actora, **no solo se evidencia la existencia de tales documentos como lo afirmó la autoridad demandada, toda vez que, de igual forma pudo haberse adminiculado con el contrato de arrendamiento** de 1 de noviembre de 2010 celebrado entre ***** (arrendadora) y la actora (arrendataria), a efecto de evidenciar el modo, tiempo y lugar del acuerdo celebrado entre las partes.

Y, si la autoridad demandada únicamente se ciñó a negar que la parte actora haya acreditado la materialidad de las operaciones porque las

documentales fueron insuficientes al valorarlas individualmente y no administradas, **resulta evidente que su apreciación es incorrecta y su determinación fue ilegal al no encontrarse debidamente fundada y motivada.**

Esto es, de conformidad con el artículo 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al código tributario, se goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas; para determinar el valor de las mismas, unas enfrente de las otras, y para fijar el resultado final de dicha valuación contradictoria, por lo tanto, se debe realizar un confortamiento de las documentales a efecto de llegar a una conclusión”.⁷⁶

***Énfasis añadido**

Lo que se resalta de esta resolución es que el juzgador da ejemplos de la forma que a su consideración se debieron ser valoradas las pruebas por parte de la autoridad fiscalizadora, sin que la contribuyente en su escrito de aportación de pruebas especificara los motivos de cada probanza y resultaría imposible para la autoridad fiscal realizar este tipo de valoración ya que como ya se manifestó a lo largo de la presente tesis, son contadores quienes llevan la revisión y tienen a su cargo la valoración de pruebas, sin que cuenten con los elementos técnicos y de formación profesional para realizar una valoración de pruebas a través del sistema de libre apreciación basado en la sana crítica.

Juicio 3789-19-11-01-8

Resuelto por la Primera Sala Regional Noreste-Este del Estado de México mediante sentencia definitiva de 03 de febrero de 2021, en el sentido de declarar la nulidad de la resolución impugnada que contiene determinación de operaciones inexistentes, conforme a lo siguiente:

“En efecto, la autoridad, no debió de tomar en cuenta el que los proveedores de la actora se encontraran en las listas definitivas del artículo 69-B

⁷⁶ Sentencia recaída al Juicio Contencioso Administrativo Federal 13315/20-17-11-8, Décimo Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ponente: Licenciado Pedro Martín Ibarra Aguilera, 4 de marzo de 2021. Disponible en: <https://bit.ly/3HoB0ws>

del CFF, sino que debió analizar la documentación contable y las demás probanzas que le fueron aportadas durante la visita domiciliaria para demostrar que efectivamente realizó operaciones con ***** **** lo cual hace evidente la falta de motivación de la resolución impugnada, pues la autoridad en ningún momento toma en cuenta las manifestaciones de la actora y las pruebas aportadas en el procedimiento de fiscalización, lo cual deja en estado de indefensión.

Se dice ello, porque la autoridad no resuelve el fondo del asunto, ni da a conocer si las pruebas de la actora son o no suficientes para comprobar la efectiva realización de los servicios que pretende acreditar, pues se reitera **la autoridad dejó de tomar en cuenta que la actora aportó documentación e información durante el procedimiento de fiscalización**, como son contratos, facturas y formas de pagos a los proveedores, probanzas que en ningún momento son mencionados por la autoridad en su determinación. Ante tales circunstancias, la resolución contenida en el oficio 500-36-06-02-02-2019-28924 de 23 de octubre de 2019, es ilegal por actualizarse lo previsto en el artículo 51, fracción II de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en virtud de no encontrarse debidamente fundada y motivada”.⁷⁷

**Énfasis añadido.*

Del análisis a esta resolución únicamente desatascamos que son muy recurrentes las veces que un contribuyente ataca en medio de defensa una resolución de determinación de operaciones inexistentes tomando como agravio una indebida valoración de pruebas o una falta total de ella, y consideramos que no es porque la autoridad no quiera realizar dicha valoración, sino que, por las razones ya expuestas no tiene claro cómo hacerlo, de donde partir y como concluir.

Juicio 498/20-21-01-6-OT

Resuelto por sentencia pronunciada por la Sala Regional del Pacífico-Centro con fecha 12 de abril de 2021, la cual al igual que las anteriormente

⁷⁷ Sentencia recaída al Juicio Contencioso Administrativo Federal 3789-19-11-01-8, Primera Sala Regional Norte-Este del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ponente: Licenciada Celina Macías Raygoza, 3 de febrero de 2021. Disponible en: <https://bit.ly/3kExPH5>

analizadas declaro la nulidad de la resolución emitida por la autoridad fiscal cuyo agravio principal se relaciona con la valoración de pruebas, pero el presente asunto hay algo más que resaltar:

“Lo anterior conduce a que **tanto el contribuyente como la autoridad la fiscal tengan una presunción a su favor**, que al mismo tiempo se contraponen; es decir, en una solicitud de devolución, el contribuyente que presenta su comprobante fiscal tiene la presunción de que es cierto lo asentado en el propio documento (como es que sí se realizó la operación ahí descrita), pero si la autoridad que conoce de ese trámite tiene en sus bases de datos información que le “haga dudar” o constituya un “indicio” sobre la inexistencia de la operación descrita en el comprobante, entonces, también tiene derecho a presumirlo así.

Como podemos ver, la resolución del conflicto no resulta fácil con la simple aplicación de la ley, por lo que en apego al último párrafo del artículo 14 Constitucional, es válido recurrir al principio general de derecho de que **“la buena fe se presume y la mala fe se demuestra**.

De ese modo, debemos asumir que la actuación del contribuyente es de buena fe y si la autoridad fiscal le atribuye mala fe, al considerar que está “simulando” operaciones comerciales con otras personas para hacerlos parecer como sus proveedores, entonces, **a ella le corresponde la carga de probar que esa operación, “aparentemente existente”, en realidad es “inexistente”**, pues está atribuyendo al contribuyente el desarrollo de una argucia para lograr obtener un beneficio indebido, que en sí mismo destruiría la idea de una actuación de buena fe”.⁷⁸

**Énfasis añadido*

Lo expresado por el juzgador en esta resolución resulta por demás ejemplificativo la necesidad de un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes, ya que podemos percatarnos que incluso la autoridad jurisdiccional posee dudas y diferencias de criterios respecto a los

⁷⁸ Sentencia recaída al Juicio Contencioso Administrativo Federal 498/20-21-01-6-OT, Sala Regional del Pacífico –Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ponente: Licenciado Miguel Aguilar García, 12 de abril de 2021. Disponible en: <https://bit.ly/3Cg1MmJ>

procedimientos administrativos para la determinación de operaciones inexistentes, pues hemos de recordar dos situaciones.

La primera de ella es que el artículo 69-B del CFF prevé que la carga probatoria es del contribuyente para demostrar la real existencia de las operaciones que pretende amparar en los CFDI's emitidos, pero en la parte de la resolución antes transcrita podemos percatarnos que la juzgadora considera que es la autoridad fiscalizadora quien debería demostrar la "inexistencia" de la operación bajo el principio de buena fe de los contribuyentes, observándose una clara contradicción.

Lo que lleva al segundo punto, pues como ya lo hemos previsto en el desarrollo de la presente tesis, es menester incorporar en los procedimientos de determinación de operaciones inexistentes el principio de inocencia a través del citado principio de buena fe, pero sin otorgar la carga probatoria al contribuyente, sino a través de una debida regulación de la valoración de pruebas.

Conclusiones

Son diversos los factores que intervienen al momento de decidir la factibilidad de la incorporación de un debido control de valoración de pruebas en materia de inexistencia de operaciones dentro de la legislación fiscal mexicana, siendo tres los principales, a saber: factores políticos, factores jurídicos y factores sociales.

Como lo señalamos en el presente capítulo, antes de poder tomar una decisión en materia fiscal, como la inserción de una reforma en el código de la materia, se deben enfrentar un sinfín de barreras y complicaciones, ya que este tipo de decisiones en nuestro país no pueden tomarse con plena libertad, sino que, están supeditadas a condiciones meramente políticas; por lo que, los conflictos políticos y los intereses particulares de sus dirigentes a través de serios problemas de corrupción han ocasionado que este tipo de reformas como la que se propone no se lleven a cabo, pues si de comprobar tal argumento se trata a través del análisis realizado al tan sonado caso denominado "la estafa maestra",

demostramos que en nuestro país han pesado más los intereses de los grupos privilegiados sobre el beneficio de la Nación entera.

En virtud de lo anterior, tenemos que jurídicamente no existe impedimento para su incorporación puesto que, como ya se analizó en el segundo capítulo resulta compatible y aplicable la Teoría General de la Prueba, tan es así que en el presente capítulo se realizaron precisiones claras sobre los elementos mínimos que debería contener, aunado a que resulta jurídicamente necesaria ya que no existe un cuerpo legal que permita su aplicación supletoria exacta, al no ser procedimientos en estricto sentido sino paraprocedimientos.

Finalmente a través del análisis a la teoría de la utilidad misma que parte de la teoría de la decisión, tenemos que los contribuyentes que deciden evadir impuestos a través del esquema agresivo de simulación de operaciones lo hacen porque el beneficio monetario y/o utilidad es mayor a los posibles riesgos que conlleva dicha decisión, puesto que, el riesgo de ser detectados y sancionados es muy bajo, pero también han basado sus decisiones en el contexto social en el que se encuentra nuestro país, pues circunstancias como la alta incidencia de la corrupción, la desconfianza en las instituciones, la falta de una cultura tributaria, el alto grado de insatisfacción sobre los servicios públicos a los cuales se supone se dirige el gasto público y al existir con este tipo de esquemas agresivos que posibilitan la evasión, son elementos que llevan al convencimiento de los contribuyentes que su actuar está justificado.

Por lo que, a lo largo del presente capítulo se demostró que los tres factores mencionados son superables con la inserción de reforma que se propone en la presente tesis y se robustece con el análisis que se realizó a la regulación de las operaciones inexistentes en otros países, específicamente el estudio a las legislaciones, chilena y peruana las cuales prevén avances por encima de la norma mexicana e incluso cuestiones vanguardistas que nos hacen reflexionar respecto al trabajo de nuestros legisladores y lo alejados que están de perfeccionar las normas generales anti elusivas en nuestro país, pero a la vez nos hará aprender de los errores de nuestros semejantes y mejorar nuestra legislación.

En conclusión la incorporación de un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes en nuestro país traería aparejado un sinnúmero de beneficios a la Nación entera, pues por un lado se otorgaría a la autoridad fiscal una herramienta adecuada para combatir uno de los esquemas más agresivos de evasión fiscal que se desarrollan actualmente en nuestro país, lo que permitirá un mayor ingreso para sufragar el gasto público y en consecuencia una mejor calidad de vida a los mexicanos; pero, al mismo se concedería armas eficaces a los contribuyentes cumplidos para la defensa de su patrimonio evitando así la violación a sus derechos.

Todo el presente capítulo se puede resumir en: cuando una persona paga sus impuestos de manera “consciente”, lo hace porque sus patrones de comportamiento, sus esquemas mentales, han sido determinados en el pasado por la estructura social (valores).⁷⁹

⁷⁹Moreno, Sergio *et al.*, “La psicología del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales”, Revista académica de investigación Tlatemoani, núm. 32, 2019, p. 110.

CONCLUSIÓN GENERAL

En el primer capítulo se demostró como lo han corroborado los diversos criterios que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación que la determinación de operaciones inexistentes no violenta garantías y principios como lo son el debido proceso, certeza jurídica, irretroactividad de la ley y legalidad, pues se cumplen con todos los elementos de la teoría de la inexistencia y las nulidades del jurista Julien Bonnecase respecto a la determinación de la inexistencia de las operaciones en materia fiscal.

No obstante lo anterior, en el segundo capítulo se expuso que los procedimientos administrativos para la determinación de operaciones inexistentes requieren sus propias normas regulatorias en pro de sus características particulares, pero aplicando en todo momento la teoría general de la prueba como columna vertebral; a través de la cual, se concluyó en el presente capítulo que el sistema de valoración de pruebas que debería aplicarse en dichos procedimientos fiscales-administrativos, es el sistema mixto pues se deberán establecer determinadas condiciones para acordar la fuerza probatoria que se le debe otorgar a las probanzas, así como señalar cuáles son procedentes para la determinación de operaciones inexistentes, pero no con el propósito de condicionar las facultades de las autoridades fiscales, sino de proveerle un criterio de apreciación, que eviten las arbitrariedades contra los contribuyentes y a la vez se tenga una herramienta eficaz que ayude a la autoridad fiscal al combate contra la evasión fiscal.

Concluyéndose en el tercer capítulo a través del análisis que se realizó a todos aquellos factores políticos, jurídicos y sociales que se involucran en la propuesta de la incorporación de un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes, que la incorporación de dicha propuesta en nuestra legislación fiscal traería aparejado un sinnúmero de beneficios a la Nación entera, pues por un lado se otorgaría a la autoridad fiscal una herramienta adecuada para combatir uno de los esquemas más agresivos de evasión fiscal que se desarrollan actualmente en nuestro país, lo que permitirá un mayor ingreso para sufragar el gasto público y en consecuencia una mejor calidad de vida a los

mexicanos; pero, al mismo se concedería armas eficaces a los contribuyente cumplidos para la defensa de su patrimonio evitando así la violación a sus derechos.

Por todo el análisis realizado se concluye que la incorporación de un debido control de valoración de pruebas en materia de operaciones inexistentes en los procedimientos fiscales-administrativos en México, resulta jurídica, política y socialmente necesario.

FUENTES DE INFORMACIÓN Y CONSULTA

Fuentes principales

Alsina, Hugo, *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, 2° ed., Argentina, Ediar Soc. Anon. Editores, 1958.

Alvarado Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, 2005.

Arriola, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Themis, 2008.

Carrasco, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 3ra ed., México, IURE editores, 2004.

Carrasco, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, México, Oxford University Press, 2010.

De la Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 1999.

De Pina y Castillo José, *Instituciones de Derecho Civil*, 7ª. Edición, México, Porrúa, 1966.

Escobar Ramírez, Germán, *Principios de Derecho Fiscal*, México, OGS, 1997.

Fernández, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, México, McGraw- Hill, 1998.

García, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, México, Porrúa, 1998.

García, Octavio, *Teoría General del Proceso*, México, Universidad de Guadalajara, 2005.

Gómez, Cipriano, *Teoría general del proceso*, 10ª ed., México, Oxford University Press, 2004.

Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, 18va ed., México, Porrúa, 2009.

Jiménez, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, CEGAGE Learning, 2009.

Mabarak, Doricela, *Derecho Financiero Público*, México, Mc GRAW HILL, 1995.

Ortega, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2009.

Ortega, Juan Manuel, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2004.

- Ovalle, José, *Derecho Procesal Civil*, 4ª ed., México, Harla, México, 1991.
- Resnik, Michael, *Elecciones, Una introducción a la teoría de la decisión*, trad. Villarme Stella, España, gedisa editorial, 1998.
- Rodríguez, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford University, 2014.
- Sánchez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 2004.
- Sánchez, Óscar, *Contrainteligencia tributaria*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018.
- Sentís, Santiago, *“Introducción al derecho probatorio”*, Prensa Catellana, España, 1965.
- Schick, Frederic, *Hacer elecciones, una reconstrucción de la teoría de la decisión*, España, gedisa, 1999.
- Tapia, Tovar, *La evasión Fiscal*, México, Porrúa, 2000.
- Timaná, Juan y Pazo Yulissa, *Pagar o no pagar es el dilema: las actitudes de los profesionales hacia el pago de impuestos en Lima Metropolitana*, Perú, esan ediciones, 2014, p. 27.
- Tinoco, Marco Antonio, *La simulación de los actos jurídicos: manual y Jurisprudencia*, México, Librería Jurídica, 2000.
- Venegas, Sonia, *Derecho fiscal, parte general e impuestos federales*, México, Oxford, 2017.
- Serra, Andrés, *Derecho Administrativo*, 4ta ed., México, Porrúa, 1968.
- Zeferín, Aaron, *La prueba libre y lógica*, México, Instituto de la Judicatura Federal, 2016.
- Zenteno, Blanca y Osorno, Armando, *Lineamientos para la investigación jurídica*, México, Gernika, 2013.

Cuerpos legales

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 28-05-2021. [en línea]. Disponible en: [Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)

Código Civil Federal. Nuevo Código publicado en el Diario Oficial de la Federación en cuatro partes los días 26 de mayo, 14 de julio, 3 y 31 de agosto de 1928. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 24-12-2013. [en línea]. Disponible en: [Código Civil Federal \(www.gob.mx\)](http://www.gob.mx)

Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)

Código Federal de Procedimientos Civiles. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 24 de febrero de 1943. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 07-06-2021. [en línea]. Disponible en: [Código Federal de Procedimientos Civiles \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2005. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 27-01-2017. [en línea]. Disponible en: [Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)

Ley de Justicia Fiscal. Publicado en Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto de 1936. Texto derogado. [en línea]. Disponible en: [DOF - Visor de imágenes](#)

Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1938. Texto derogado. [en línea]. Disponible en: [DOF - Visor de imágenes](#)

Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero de 1967. Texto derogado. [en línea]. Disponible en: [DOF - Visor de imágenes](#)

Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981. Texto derogado. [en línea]. Disponible en: [DOF - Visor de imágenes](#)

Ley del Impuesto General a las Ventas de Perú. Publicada el 15 de abril de 1999. Texto vigente. Última reforma publicada el 3 de febrero de 2004. [en línea]. Disponible en: [NUEVO TEXTO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO \(mef.gob.pe\)](http://mef.gob.pe)

Código Tributario Chileno. Publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974. Texto vigente. Actualizado a la Ley N°21.210, publicado en el D.O. el 24 de febrero de 2020. [en línea]. Disponible en: [dl830.pdf \(sii.cl\)](#)

Hemerografía

Juez, Pedro, *Operaciones fraudulentas a través de sociedades: detección por medio de la contabilidad y la investigación económica e implicaciones jurídicas*, Las Rozas (Madrid), La Ley, 2013.

Calamandri, Piero, "Para una definición del hecho notorio", *Revista General de Derecho y Jurisprudencia*, México, num. 4, octubre-diciembre 1993.

Sandoval, Rosa Hilda Hernández, "efectos por la adquisición de comprobantes inexistentes o apócrifos en México." *Revista Global de Negocios* 6.4, 2018.

Moreno, Sergio et al., "La psicología del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales", *Revista académica de investigación Tlatemoani*, núm. 32, 2019.

Cibergrafía

Angulo, César, *Operaciones no reales según el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas*, Piura, Universidad de Piura, Departamento de Derecho, 2015, <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2474>

Barrientos, Rosaura, *Correcta valoración de las pruebas*. Artículo tomado de: <http://www.poderjudicial-gto.gob.mx/pdfs/413.pdf>

Bergman, Marcelo y Nevarez, Armando, *¿Evadir o pagar impuestos? Una aproximación a los mecanismos sociales del cumplimiento*, revista Política y Gobierno, volumen 12, número 1, enero-junio 2005, <https://bit.ly/3l01r2e>.

Cárdenas, Gloria Estela y Vargas José G, "Propuesta para el análisis de la política fiscal", *Revista Iberoamericana de Autogestión y Acción Comunal (RIDAA)*, México, 18, 2015, Otoño, <https://bit.ly/3hBBgfi>

Castro, Rodolfo, *La carga de la prueba y la facultad del juzgador para recabar elementos de convicción en el juicio contencioso administrativo federal conforme a la jurisprudencia mexicana: un problema de procuración del conocimiento de la verdad material*, *Revista del Instituto de la Judicatura*, 2011, número 31, <https://bit.ly/3F4Y7L8>.

Carvalho, Cristiano. *Teoría de la decisión tributaria*. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria-SUNAT, 2013, <https://bit.ly/3he2Lty>.

Cruz, Brenda, *Mercado de facturas apócrifas en México: Un análisis teórico de las operaciones simuladas como medio de evasión*, Universidad Nacional Autónoma de México, 2017, <https://bit.ly/3F8uLM9>.

De la Paz, Alejandro, *¿Necesita México una reforma fiscal? Notas entorno a la situación fiscal mexicana*, Universidad Autónoma Metropolitana Azcapozalco, número 22, julio-diciembre 2019, <https://bit.ly/3oumj3M>.

Delgado, Abelardo, *Las normas generales anti elusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, Madrid, Universidad Autónoma de Madrid, Departamento de Derecho Público y Filosofía Jurídica, 2017, <https://bit.ly/3hi5lyU>.

Hernández, Rosa, et al., *Efectos por la adquisición de comprobantes inexistentes o apócrifos en México*, Revista Global de Negocios, Volumen 6, número 4, 2018, <https://bit.ly/2YdLLiL>.

Hernández, Iván, *La cláusula antiabuso como técnica de combate a la elusión*, México, Universidad Panamericana, Facultad de Derecho, 2016, <https://bit.ly/2ZGOkbC>.

Llamas, Gabriel, *Adopción de las NIA en México*, Revista Contaduría Pública, Agosto 2010. Artículo tomado de <https://contaduriapublica.org.mx/2010/08/02/adopcion-de-las-nia-en-mexico/>

López, Jesús, *La Reforma Fiscal en México: su origen y alcance en los partidos políticos del país*, Revistas UNAM, Universidad Nacional Autónoma de México, número 31, 2002, <https://bit.ly/3otKnnw>.

López, Leticia, et al., *Alcance de las operaciones simuladas en México como un nuevo esquema para la evasión fiscal: un nuevo reto para el estado*, Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales, Universidad Veracruzana, México, Julio-Diciembre 2019, número 11, <https://www.uv.mx/iic/files/2020/08/Num11-Art01.pdf>.

Mendoza, Antonio, *Interpretación Sistemática del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación a la luz de un procedimiento garante de los Derechos Humanos*, Fiscoactualidades, México, 2015, núm. 8, <https://bit.ly/32BlrQ4>.

Miramón, Araceli, "Teoría de las nulidades e ineficacia del acto jurídico", Colegio de profesores de derecho civil de la Facultad de derecho de la UNAM, México, 2011, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3834/8.pdf>

Navarro, María Pilar, *Normas Generales Antielusión: naturaleza jurídica y sanción*, Barcelona, Universitat de Barcelona, 2018, <https://bit.ly/3fJqB05>.

Normas de Información Financiera A-2 (s.f). Recuperado el 25 de agosto de 2020, <https://bit.ly/3lVDJm2>.

Mendoza, Elker, et. al., *Apreciación de la Prueba en materia tributaria*, Revista Jurídica de Derecho Público, Tomo 6, 2016, <https://bit.ly/2Y8hZMs>.

Pereira, Daniela Annabelle, *Análisis de la evasión tributaria en Ecuador a través de compras a empresas fantasmas; procesos de control para su detección*, Machala, Universidad Técnica de Machala, Unidad Académica de Ciencias Empresariales, 2017, <https://bit.ly/2WDtqlp>.

Saavedra, Alejandro, *Norma General Antielusión en Chile: Un estudio jurisprudencial comparado*, Universidad de Chile, 2019, <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/171125>.

Schultz, Robert August, *Elusión Tributaria desde el punto de vista de la legislación extranjera*, Chile, Universidad de Chile, Facultad de Derecho, 2012, <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/112912>

Vela, Lissa Carolina y García Johan Stewart, *Tratamiento tributario de las operaciones no reales y su correlacion con la deducción de gastos a efectos del impuesto a la renta*, Perú, Universidad Nacional de San Martín, Facultad de Ciencias Económicas, 2016, <https://bit.ly/39cteot>.

Wahn, Raphael, *Elusión tributaria y normas anti elusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto*, revista de estudios tributarios, Chile, año 2011, núm. 5, <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41129/42670>

Zenteno, Gil Alonso, *Reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*, Boletín de Investigación de la Comisión de Desarrollo Fiscal 3, México, 2018, núm. 65, <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-seis-nueve-cfiscal.pdf>