



Trabajo final de máster

Máster en Razonamiento Probatorio

Título: La presunción de inexistencia de operaciones en la legislación tributaria en México: un análisis teórico de su regulación.

Alumna: Paola Yaber Coronado

Tutor: Dr. Jordi Ferrer Beltrán

Convocatoria (septiembre-enero/2024)

I. INTRODUCCIÓN

El fraude a la ley es una de las grandes problemáticas a la que se enfrentan los Estados por la afectación que tiene en la recaudación de impuestos. Es por ello que el legislador mexicano ha utilizado las presunciones y ficciones fiscales como herramientas de prueba, con la finalidad de superar las dificultades que enfrenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes, como la simulación de actos o contratos, en los que obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo, pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible (Pérez Becerril 2001: 149).¹

La finalidad que refiere el legislador en la exposición de motivos, para el establecimiento de las presunciones en materia tributaria ha adquirido una gran relevancia en los tribunales mexicanos para legitimarlas constitucionalmente. Si bien en diversos criterios la Suprema Corte de Justicia de México (en adelante "SCJN") declaró la inconstitucionalidad de las presunciones absolutas en materia tributaria, al considerar que transgreden las garantías de audiencia, legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria por privar el derecho de los contribuyentes de demostrar que no se está en el supuesto que se les presume,² lo cierto es que al agravarse la problemática del fraude fiscal, el análisis de la constitucionalidad se ha centrado en el objetivo del legislador de disuadir la defraudación fiscal, dejando de lado del estudio de la constitucionalidad de la norma, la posible afectación en el derecho probatorio con las consecuencias en el respeto a los principios de justicia tributarias y debido proceso.

Esto lo podemos advertir en el análisis de la constitucionalidad de la presunción de operaciones inexistentes prevista en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (a partir de ahora "CFF"), que se declaró válido al considerar que regula una presunción *iuris tantum*, que permite prueba en contrario, con la finalidad de combatir el fraude a la ley con la venta de facturas.³ Posteriormente, en un precedente reciente la SCJN resolvió el amparo directo en revisión, identificado con número de expediente ADR 3722/2014, y declaró la

¹ El autor incluso sostiene que las presunciones relativas no persiguen de manera directa evitar la conducta defraudadora sino que tienen como finalidad facilitar la labor fiscalizadora y recaudadora de las autoridades fiscales, puesto que basta con probar la existencia del hecho conocido en el que se funda la presunción, trasladando la carga probatoria a los contribuyentes. (Pérez Becerril 2001:264)

² Esto lo resolvió la SCJN cuando sostuvo que es inconstitucional el impuesto al activo por no prever la posibilidad de desvirtuar la presunción de ganancia mínima objeto del gravamen. Registro digital: 200334, 9ª Época; Pleno; Tesis: P. XLVII/95 "ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE GANANCIA MINIMA OBJETO DEL GRAVAMEN."

³ Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 133/2015 (10a.); Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 134/2015 (10a.), Tesis Jurisprudencia 2a./J. 132/2015 (10a.), Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 135/2015 (10a.)

constitucionalidad de una norma que preveía “una presunción absoluta”, al tener la finalidad de combatir el fraude a la ley.

Sin duda el tema de las presunciones es complejo por la diversidad de terminología que se suele adoptar y la imprecisión conceptual con la que se usa el término. Como han hecho notar Mendonca (2019: 45) y otros autores,⁴ el término ‘presunción’ se emplea de diversas maneras y con significados distintos que determinan su aplicación o uso en ciertos contextos o sistemas normativos; sin embargo, los efectos de las expresiones no necesariamente son los mismos.

La gran necesidad de la doctrina de clasificar y conceptualizar lo que se ha denominado como “presunción”, específicamente, en el contexto jurídico, se debe a que su confusión conduce a una reconstrucción inadecuada del material normativo,⁵ en la que incluso se tratan las presunciones como medios de prueba cuando en realidad las presunciones legales funcionan para decidir en ausencia de prueba.

En ese sentido, el propósito de mi trabajo, más allá de analizar las razones de constitucionalidad plasmadas por la SCJN para validar el artículo 69-B del CFF, es estudiar esa “presunción tributaria”⁶ desde un aspecto teórico que nos permita identificar con claridad la importancia de una debida conceptualización del término presunción *iuris tantum*, y con ello las implicaciones que tiene en el ámbito del derecho probatorio.

Entonces, en primer término, de conformidad con la teoría señalaré qué es lo que entiendo por presunción legal, para enfocarme en la presunción *iuris tantum*. A partir de ese punto, analizaré el referido artículo 69-B del CFF, en el contexto de la legislación procesal tributaria en México, conforme a las características que debe reunir una auténtica presunción, para así estar en condiciones de determinar, de la mejor manera, la interpretación que debe darse al artículo y, con ello, si expresa o no “una presunción legal”, atendiendo a los diversos supuestos que se desprenden de la norma; lo que finalmente nos permitirá verificar qué se tiene que demostrar, cómo demostrarlo, y los posibles problemas para enfrentarlo.

II. NOCIÓN DE PRESUNCIÓN LEGAL

⁴ (Benavente Cuesta, 2013: 39) Aguiló Regla (2018, p. 20) (Carbonell Belloio, 2021:374); (Ferrer Beltrán, 2022: 413) .

⁵ Autores como Aguiló Regla (2019: 64) y Ferrer Beltrán (2022: 413), han analizado las presunciones, señalando que solo las presunciones relativas o *iuris tantum* deberían considerarse presunciones, al considerar que la presunción *hominis* es realmente una inferencia probatoria y las presunciones *iure* son normas sustantivas. Ferrer Beltrán (2022: 413) ha sostenido que la confusión generada por el uso del término “presunción” para hacer referencia a cosas tan diversas aconsejaría prescindir de alguno de los usos, sin llegar al grado que propone Allen de eliminar en su totalidad el término de presunción.

⁶ En el ámbito tributario podemos advertir la problemática en la falta de distinción en lo que es una inferencia probatoria, con una presunción *iure et de iure*, que incluso autores la consideran de igual manera ficción tributaria, y las presunciones de validez, legalidad, buena fe, pero eso requiere de un trabajo diverso que por el momento no lo abordaré.

i. Características generales

Entre las presunciones que se utilizan en el ámbito jurídico se distinguen dos tipos básicamente; las presunciones legales y las presunciones *hominis* o judiciales. Pero considero, al igual que otros autores, entre ellos Ferrer Beltrán (2022: 425), que las disposiciones que expresarían estas últimas se reconstruyen como conclusiones de inferencias probatorias, que pueden formular los jueces, las autoridades o los abogados.

En el presente trabajo, usaré el término ‘presunción’ únicamente para referirme a las presunciones legales. Éstas, como lo indica Daniel Mendonca (2019: 51-52), son mandatos legislativos, en los cuales se prevé que un hecho debe ser tenido como cierto siempre que la ocurrencia de otro hecho haya sido probada suficientemente. Estas pueden ser de dos tipos, la presunción denominada absoluta, o *iuris et de iure*,⁷ que no admite prueba en contrario; y la *iuris tantum* o relativa que sí la permite (a la que me referiré a partir de ahora con la abreviatura “PR”).

Mendonca sostiene que las presunciones tienen un carácter instrumental que pueden conducir o no a los propósitos perseguidos, por lo que el valor estará determinado en el contexto decisorio en el cual se utiliza.⁸ También, refiere que una regla de presunción, como la denomina Ullmann-Margalit, no tiene que ver con la afirmación de hechos sino con cómo proceder sobre su base, de modo que su objeto es facilitar la toma de las decisiones, superando situaciones de incertidumbre (Mendonca, 2019: 44).

Las reglas de presunción funcionan, y están por tanto justificadas, en cuanto que son requeridas en situaciones en las que se tiene que deliberar, pero que si no estuvieran conllevaría a la toma de decisiones arbitrarias o aleatorias (Ullmann-Margalit, 2019: 33).

Las presunciones legales, conforme a lo señalado por Ferrer Beltrán (2022: 415), son normas condicionantes que imponen a otro la obligación de tener por cierto un hecho desconocido, con la condición de que se pruebe un hecho base y exista una relación entre los dos hechos.⁹ El efecto probatorio, sostiene Ferrer Beltrán (2020: 448), es doble: en primer lugar, cambia el *thema probandum* (el hecho a probar), y probado éste, altera la carga de la prueba de la no ocurrencia del hecho presumido.

⁷ Aguiló Regla sostiene (2019: 94) que la categoría de normas de presunción *iuris et de iure* es perfectamente prescindible en términos teóricos, porque pueden tener una explicación alternativa más potente y clara, que la de vincularlas con el razonamiento presuntivo y con las normas de presunción. En ese sentido, como referimos con anterioridad Ferrer Beltrán también considera que en realidad son normas sustantivas, mientras que Diego Dei Vecchi (2019: 10) sostiene que sí es importante considerarlas presunciones, para poder analizar las razones subyacentes que las sostienen y en su caso derrotarlas.

⁸ Daniel Mendonca (2019: 58).

⁹ Esto fue señalado por Ullmann-Margalit (2019: 23) y retomado por Mendonca (2019: 54).

Veamos con detenimiento las características que son necesarias identificar en una presunción legal: los destinatarios de la norma, la estructura, la prueba del hecho base y la forma en que se puede bloquear o derrotar una PR.

ii. Destinatarios de la norma

El destinatario de la norma de presunción es el sujeto obligado a actuar, siendo lo más común que sea el juez en un contexto decisorio,¹⁰ pero tratándose de la materia tributaria, también es la autoridad fiscal quien tendrá la obligación de aplicar la norma de presunción que deberá formar parte de su razonamiento justificativo.

Aguiló Regla (2018: 212) señala la importancia de identificar en una presunción al obligado a actuar en algún sentido. En el caso de las PR, Ferrer Beltrán (2022: 429) sostiene que son los sujetos a los que la norma les “impone la aceptación de una hipótesis (y su uso en el razonamiento) en ausencia de prueba (suficiente) en contrario”.

iii. Estructura de una presunción legal

Ullmann-Margalit (2019: 21) señala que una regla de presunción se puede representar mediante una fórmula que consiste en si P genera la presunción de que Q. En el que P sería el hecho base y Q el hecho presunto. En la que se debe entender que se aplica la fórmula a un caso en concreto porque el hecho (genérico) que genera la presunción, se configura a menos que tenga razones suficientes para creer que no es el caso de Q.

Entonces, toda presunción legal debe tener la estructura siguiente: el hecho base y el hecho presunto o presumido, entre los que habría un nexo o enlace. El enlace entre la afirmación base y la presumida está fijado por el legislador, en una norma, en función de determinados elementos de juicio.¹¹

Se podría decir que existe una generalización acreditada de modo que el enlace o nexo entre el hecho base y el hecho presunto, si cuando ocurre el primer hecho es altamente probable que ocurra también el segundo (Ferrer Beltrán, 2022: 415).

iv. Prueba del hecho base

¹⁰ Mendonca (2019: 61) y Ferrer Beltrán (2022: 415)

¹¹ “A diferencia de lo que ocurre con las presunciones judiciales o las presunciones *hominis* en las que se tiene la misma estructura, pero el enlace lo efectúa el juzgador en atención a las llamadas “máximas de experiencia” (Mendonca, 2019: 55).

La obligación que impone la presunción surge sólo si se prueba el hecho base.¹² La carga de la prueba del hecho base la tiene quien pretenda la aplicación de la presunción y la carga de la prueba de la no ocurrencia del hecho presunto la tendrá quien pretenda su no aplicación.¹³

Así, debe existir prueba de una proposición existencial acerca del hecho base y ausencia de prueba suficiente respecto de la negación de la proposición presumida para que opere la presunción. Para ello, la ley no debe hacer restricciones a la admisión de las pruebas que hagan ilusoria la posibilidad de probar en contrario.¹⁴

En ese sentido, Aguiló Regla (2019: 76) advierte que las normas de presunción adquieren gran parte de su significado en el interior de un proceso decisorio, porque no es que obligue a creer la ocurrencia de un hecho sino a aceptarlo e incorporarlo en el razonamiento jurídico como si fuera verdadero. Es por ello que se considera que facilitan las pretensiones de una parte y dificultan las de la otra.

v. Estrategias para impedir la aplicación de una PR

Mendonca (2019: 62) refiere que se dispone de dos estrategias para impedir la aplicación de una PR: el bloqueo de la presunción o su destrucción. La primera consiste en mostrar que el hecho base no está probado o en aportar prueba en contrario de la ocurrencia de éste, de modo que no se actualiza la condición de la aplicación de la regla presuntiva; la segunda estrategia consiste en probar la no ocurrencia del hecho presumido.¹⁵ La primera estrategia la denomina bloqueo de la presunción y la segunda como derrota o destrucción de la presunción.

Ferrer Beltrán (2020: 450) enfatiza la importancia de que para que pueda ser operativa una PR es necesario que se establezcan las condiciones para considerar derrotada la presunción, esto es, cuando exista prueba suficiente en contrario.

El sujeto que se beneficie de la presunción sólo debe probar la proposición sobre el hecho base, mientras que quien pretenda evitar ese beneficio debe producir prueba en sentido contrario, respecto de la falsedad de la proposición acerca del hecho base o de la del hecho presumido.¹⁶

¹² Mendonca lo refiere en primer término (2019: 62) y Ferrer Beltrán (2022: 417) establece la excepción de cuándo no sería necesario probar, esto es, ante hechos notorios o se trate de un consenso entre partes, que esto no aplica en materia tributaria.

¹³ Por ello, Raymundo Gama (2019: 39) sostiene que se dispensa a una de las partes de la obligación de probar un hecho, concretamente el hecho presumido.

¹⁴ (Mendonca, 2019: 57-61).

¹⁵ (Ferrer Beltrán, 2022: 417).

¹⁶ (Mendonca, 2019: 62)

Con estas someras consideraciones, queda ya claro lo que entiendo por PR: una regla establecida en una norma condicional, con una estructura claramente definida, que ofrece la posibilidad de bloquearla y destruir en el contexto decisorio de que se trate. La norma que establece una PR pretende establecer un criterio al destinatario de la norma para que, si no hay prueba suficiente, cumpla con la obligación de resolver el caso.

A partir de ese punto, podemos ya volver al análisis de la supuesta presunción establecida en el artículo 69-B del CFF. Es relevante comprender el contexto de aplicación de la presunción, por lo que esbozaré el problema que el legislador mexicano pretende resolver con la inclusión de “la presunción de inexistencia de operaciones”, dentro de la legislación procesal tributaria en México.

III. ARTÍCULO 69- B DEL CFF

El tráfico de comprobantes fiscales, denominado en México como venta de facturas, es un fraude a la ley fiscal, que consiste en simular un hecho distinto u ocultar el verdadero.¹⁷ Se trata de una práctica que ha implicado la necesidad de que la autoridad fiscal cuente con un mecanismo distinto al ejercicio de facultades de fiscalización para verificar la correspondencia con la realidad.

Esta práctica evasiva radica en colocar en el mercado documentos (comprobantes fiscales o facturas) con flujo de dinero comprobable, pero cuyos conceptos plasmados no son proporcionales a las cantidades que amparan dichos comprobantes, o bien que carecen de sustento material al no haberse dado las operaciones económicas descritas en estos. Con ello, se dañan las finanzas públicas y se perjudica a los contribuyentes que sí cumplen con su obligación de contribuir al gasto público.

En este tipo de prácticas evasivas concurren dos clases de contribuyentes: por un lado, los que emiten comprobantes fiscales digitales por internet en favor de terceros (en lo sucesivo “EFOS”)¹⁸, y por otro, los que dan efectos fiscales a esos comprobantes para disminuir la base gravable de los tributos a su cargo (en lo sucesivo “EDOS”).¹⁹

Las facultades de fiscalización con las que cuenta la autoridad tributaria han sido insuficientes para poder combatir esta práctica evasora, por lo que el legislador mexicano adicionó el artículo 69-B del CFF,²⁰ que

¹⁷ El fraude a la ley consiste en ocultar la realización efectiva de ese hecho configurador de la conducta o mandato, simulando jurídicamente un hecho distinto u ocultando el verdadero hecho ocurrido (Navarrine, Asorey, 2006: 152).

¹⁸ Empresas que facturan operaciones simuladas.

¹⁹ Empresas que deducen operaciones simuladas.

²⁰ Con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013.

tiene el propósito, según la exposición de motivos,²¹ de identificar, neutralizar y sancionar a los contribuyentes que enajenan comprobantes fiscales sin respaldo fáctico de las operaciones que amparan.

Con la inclusión del artículo se busca auxiliar a la administración tributaria en la demostración de un fraude a la ley, mediante un procedimiento específico que se desarrolla de manera independiente a los de fiscalización,²² para que conforme a la “presunción legal” la autoridad tributaria pueda determinar los dos tipos de contribuyentes que pudieran estar involucrados en una simulación de operaciones, y con ello establecer consecuencias administrativas, e incluso penales.

El artículo establece en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 69-B. 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.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

...

²¹ Cámara de Diputados, Decreto por el que se Reforma el Código Fiscal de la Federación, disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_310721.pdf, Fecha de consulta 29 de julio de 2023.

²² Las facultades de fiscalización previstas en el artículo 42 del CFF para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, y en su caso, la determinación de contribuciones y la comisión de delitos fiscales.

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.

...

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

...”

Del precepto anteriormente transcrito se desprenden para los EFOS y los EDOS, las siguientes consecuencias:

- EFOS

Cuando la autoridad “detecte” a un contribuyente que emitió comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar bienes, (en adelante, por simplicidad, capacidad operacional o “CO”), o que es un sujeto no localizable, se presumirá que es un EFOS, salvo que presente información o documentación para bloquear la presunción de operaciones inexistentes.

A este contribuyente se le notificará por buzón tributario un oficio en el que se señalarán los elementos considerados por la autoridad para “presumir” que es un EFOS; adicionalmente su nombre será dado a conocer en la página del Servicio de Administración Tributaria, y a través de la publicación en el Diario Oficial de la Federación (en adelante “DOF”),²³ para que presente la documentación o información para bloquear “la presunción”.

²³ El Diario Oficial de la Federación es un órgano del Gobierno Constitucional de México, de carácter permanente e interés público, cuya función consiste en publicar en el territorio nacional, las leyes, decretos, reglamentos, acuerdos, circulares, órdenes y demás actos, expedidos por los Poderes de la Federación en sus respectivos ámbitos de competencia, a fin de que éstos sean aplicados y observados debidamente. Conforme a la Ley del Diario Oficial de la Federación y Gacetas Gubernamentales.

Una vez valoradas las pruebas presentadas por el contribuyente, si la autoridad tributaria considera que éste no presentó información y documentación suficiente para bloquear la “presunción” ocurriría lo siguiente: (1) La autoridad tributaria emitirá una resolución en la que deberá justificar las razones por las cuales se consideró insuficiente para bloquear la presunción, con la información aportada por el contribuyente y se publica su nombre en una segunda lista en el DOF, señalándose que sus operaciones se determinaron como inexistentes; (2) se aplican al contribuyente proveedor de bienes o servicios las sanciones administrativas al considerarse un EFOS; y (3) todos los contribuyentes que tuvieran comprobantes fiscales del considerado EFOS, se les presume como EDOS, salvo que presenten documentación conforme a la cual acrediten la materialidad de las operaciones amparadas en los propios comprobantes.

En cuanto a la resolución que emite la autoridad tributaria derivada de la aplicación del artículo 69-B del CFF, en la que considera que la información proporcionada por el contribuyente no fue suficiente para bloquear la presunción, el considerado EFOS la puede impugnar mediante el recurso de revocación administrativa ante la misma autoridad tributaria o de manera optativa presentar el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa; sin embargo, los efectos de considerarlos como EFOS no pueden ser suspendidos de conformidad con el criterio de la SCJN.²⁴

Una vez desahogado el procedimiento el 69-B del CFF, en caso de que el contribuyente no haya logrado desvirtuar la presunción, las consecuencias serían las siguientes:

En el caso de los EFOS se publica su nombre en la segunda lista en el DOF lo que conlleva a situarse en los supuestos siguientes: los socios o accionistas de la empresa en cuestión, pudieran considerarse responsables solidarios de las contribuciones que se hubieren causado, en relación con las actividades realizadas cuando tenían tal calidad (artículo 26, fracción X del CFF); no podrán participar en licitaciones respecto a servicio y obra pública (artículo 32 del CFF); les serán cancelados los Certificado de Sellos Digitales (“CSD”) para emitir comprobantes fiscales (artículo 17-H, fracción II del CFF)²⁵; y la autoridad podrá presentar una querrela ante la fiscalía para denunciar dos posibles delitos, el defraudación fiscal equiparada y comprobante de facturas (artículo 109, fracción IV y artículo 113 bis del CFF).

²⁴ 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 10, Septiembre de 2014; Tomo I; Pág. 858; 2a./J. 88/2014 (10a.) cuyo rubro es el siguiente: “SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

²⁵ El CSD es un archivo digital que resulta indispensable para que un contribuyente pueda emitir comprobantes fiscales, pues sirve como mecanismo para garantizar su origen, autenticidad y unicidad. Es prácticamente imposible continuar legítimamente con las actividades comerciales sin éstos.

- EDOS

Para el caso de los EDOS les comienza a correr el plazo para acudir ante la autoridad fiscal para presentar la documentación e información correspondiente con la que acrediten la materialidad de las operaciones sustentadas en los comprobantes fiscales que les expidió el EFOS.

Los EDOS tendrían que presentar la información y documentación a la autoridad tributaria en un plazo de 30 días a partir de la publicación del EFOS en el DOF conforme al penúltimo párrafo, del artículo 69-B del CFF.²⁶

Cuando la autoridad fiscal resuelve desfavorablemente para el EDOS (esto es, que no tiene por demostrada la adquisición de bienes o la prestación de los servicios amparados en los comprobantes fiscales expedidos por el EFOS), se le informa que los comprobantes fiscales digitales por internet que ampararon situaciones inexistentes dejan de ser válidos, y por lo tanto, se le invita a corregir su situación fiscal.²⁷

A partir del momento en que: (i) exista una resolución desfavorable, por medio de la cual, la autoridad fiscal sostenga que no se acreditó la materialidad de los servicios o los bienes adquiridos de un contribuyente contenido en el listado definitivo de EFOS; o (ii) no se haya presentado la solicitud de aclaración correspondiente, la autoridad podrá imponer, de manera inmediata dos sanciones distintas:

En primer lugar, la autoridad fiscal podría imponer una multa de un 55% al 75% del importe de cada comprobante fiscal al que se le haya dado efectos fiscales. Esto, en términos de lo dispuesto por los artículos 83 y 84 del CFF.

Por otra parte, la autoridad fiscal podría emitir una resolución distinta, en términos del artículo 17-H bis del CFF, por medio del cual restrinja temporalmente el uso del CSD del contribuyente para emitir comprobantes fiscales.

²⁶ En el supuesto en que la autoridad tributaria considere que la información presentada fue insuficiente, no existe una regla en el CFF, para requerirle información adicional a los supuestos EDOS ni la ley prevé un plazo para emitir la resolución correspondiente, ya que esto está previsto en la Regla 1.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal. Es por esto, que si no resuelve la autoridad fiscal dentro de los tres meses siguientes, que es un plazo aplicable para la negativa ficta para acudir al juicio, puede impugnarlo de esa manera, sin que pueda hacer valer la nulidad de la resolución por no emitirla dentro del plazo que prevé la Resolución Miscelánea, conforme al criterio de la SCJN en la jurisprudencia identificada con el número 2a./J. 162/2019 (10a.).

²⁷ Se le invita a auto- corregirse, ya que en este momento no podría emitirse un acto determinante de un crédito fiscal al ser necesaria una revisión amplia de los hechos económicos causantes de las contribuciones a su cargo a través del ejercicio de facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF. Sin embargo, eso no significa que no le sean aplicadas las consecuencias sancionatorias administrativas de considerarlo un EDOS.

En términos generales, los contribuyentes a los que se les haya restringido temporalmente el uso de su CSD, podrán presentar una solicitud de aclaración dentro de un plazo de 40 días, para desvirtuar las causas observadas por la autoridad, o bien, para corregir su situación fiscal.

No obstante, en términos del antepenúltimo párrafo del artículo 17-H Bis del CFF en comento, toda vez que en el caso concreto existe una resolución derivada de otro procedimiento, entiéndase el procedimiento previsto por el párrafo octavo del artículo 69-B del mismo ordenamiento, los contribuyentes únicamente podrían llevar a cabo el procedimiento de aclaración cuando hayan corregido su situación fiscal.

En este sentido, salvo que el contribuyente considerado como EDOS opte por “corregir su situación fiscal”, su CSD será restringido temporalmente, sin posibilidad de que se lleve a cabo el procedimiento de aclaración correspondiente.

De igual forma, toda vez que no podría llevarse a cabo el procedimiento de aclaración, la restricción temporal derivará en una resolución adicional, emitida en términos del diverso artículo 17-H del CFF, a través de la cual, la autoridad fiscal dejará definitivamente sin efectos el CSD correspondiente.²⁸

Una vez expuesto el contenido del artículo y el alcance de su aplicación, podremos analizar cuándo estamos ante una inferencia probatoria y cuando ante una PR, ya que tienen la misma estructura, pero sus efectos son diversos.

Las inferencias probatorias y las PR tienen la misma estructura y comparten la característica de admitir prueba en contrario, pero divergen en que, en las primeras, el nexos o enlace entre la afirmación base y la afirmación presumida está determinada por el legislador en función de determinados elementos de juicio, como lo referimos con anterioridad; mientras que en las segundas el enlace es incorporado por el juzgador, autoridad o alguna de las partes, a su razonamiento por una inferencia epistémicamente fundada, y no por una norma.

²⁸ Asimismo, se condicionan los estímulos fiscales que se hubieren otorgado para la región fronteriza norte del país a que se corrijan o se desistan del medio de defensa interpuesto en contra de la resolución recaída a la presentación de la información y documentación para demostrar la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes expedidos por el considerado EFOS. (Regla 11.9.20. de la RMF para el ejercicio fiscal de 2024). De igual manera, los socios o accionistas de la persona moral considerada como EDOS, serán responsables solidarios respecto de las contribuciones que se hubieran causado por la sociedad cuando tenía tal calidad. (Artículo 26 del CFF).

Ferrer Beltrán explica (2022: 423), como lo referimos anteriormente, que estamos ante una inferencia en la que la persona pasa de un hecho conocido probado a un hecho desconocido. Esto se efectúa cuando incorpora a su razonamiento la premisa de que un hecho sucedió sobre la base de una inferencia propia, epistémicamente fundada y no por una norma.

Para poder advertir la distinción entre una PR y una inferencia probatoria, utilizaremos la estructura argumental de Toulmin (2019: 106-108) ²⁹ que consta de 4 elementos: Una pretensión, esto es, el hecho presumido; el fundamento para sostener la pretensión, que sería el hecho base; la garantía de ese fundamento, que son las razones que sustentan el enlace entre el hecho base y el hecho presumido; y el respaldo,³⁰ que es cuando no son suficientes las razones y es relevante la información relativa al campo que se está argumentando.

Entonces estamos ante una inferencia probatoria cuando la garantía es el enlace del argumento, que se basa en un razonamiento inductivo que se realiza a partir de las máximas de la experiencia,³¹ el respaldo es la información general relativa al campo en el que se está argumentando.

En el caso de las PR, como mencionamos con anterioridad, responden a una estructura condicional, en el que existe un hecho base, que es el hecho conocido y que debe estar debidamente acreditado, un hecho presunto y el enlace entre éstos, que es la norma. Las PR pueden ser bloqueadas si se demuestra que no ocurrió el hecho base y destruidas si se acredita que no ocurrió el hecho presumido. Tratándose de las inferencias probatorias, éstas solo pueden derrotarse.

Con base en lo anterior, analizaremos los diversos supuestos que se desprenden del artículo 69-B del CFF para identificar si estamos ante una PR o se trata de una inferencia probatoria, con lo que se podrá evidenciar las razones que dan sustento al enunciado presumido y su fuerza, y de esta manera identificar cómo se pueden destruir.

²⁹ Esta estructura ha sido utilizada por diversos autores como Taruffo (2020: 305), González Lagier (2023: 91), Aguiló Regla (2019: 67), Dei Vecchi (2019: 3), justo para diferenciar el tipo de presunción y su alcance.

³⁰ Dei Vecchi (2019: 3) señala que el respaldo pueden ser las experiencias pasadas u observaciones, aunque no todos se sustentan en eso.

³¹ González Lagier (2005: 57) se refiere que sería una inferencia probatoria epistémica cuando la conexión de la información disponible con la hipótesis fáctica, o enunciados sobre los hechos a probar, está soportado en la generalización por regularidad empírica, que serían las máximas de la experiencia o conocimiento científico.

Lo expuesto ayudará como punto de partida para analizar el artículo 69-B del CFF, bajo la estructura y características de una PR y con ello poder identificar, con algunos ejemplos, para determinar si nos encontramos ante una auténtica presunción o inferencia probatoria regulada en la ley.

a. Análisis estructural del artículo 69-B del CFF a partir de características de una PR

A continuación, analizaré el artículo 69-B del CFF, desde el aspecto teórico de una PR, conforme a las características, la estructura condicional, los destinatarios de las normas y el hecho base que se debería probar.

i. Destinatarios de la norma

En una regla de PR en materia tributaria los destinatarios serían la autoridad tributaria en el procedimiento administrativo de que se trate, y el juzgador en el procedimiento contencioso administrativo, por medio del cual realiza un control judicial del ejercicio de las facultades de la autoridad.

Los dos son destinatarios de la norma atendiendo al procedimiento administrativo o jurisdiccional de que se trate, siempre y cuando los efectos del procedimiento administrativo puedan ser suspendidos hasta que exista una resolución firme.

En el caso de la norma en estudio, únicamente se podría señalar a la autoridad tributaria como la destinataria de la norma de presunción, porque es la que aplica la presunción de inexistencia de operaciones a los posibles EFOS y EDOS, cuando considere que sus pruebas son insuficientes para demostrar capacidad operacional para prestar los bienes o servicios de que se trate o no acredite que se encontraba localizable, pues los efectos que produce la resolución al procedimiento administrativo no se suspenden, como veremos más adelante.

En ese sentido, no cumpliría una de las características de una norma de presunción, pero no me detendré en este punto porque se podrá ir apreciando de mejor manera conforme continuemos el análisis del artículo, atendiendo a las características de una auténtica PR.

ii. Estructura de norma de presunción

Como mencionamos con anterioridad, las normas de presunción responden a una estructura condicional, en el que existe un hecho base, que es el hecho conocido y que debe estar debidamente acreditado, un hecho presunto y un nexo entre ellos.

En el artículo 69-B del CFF podemos identificar la estructura de una PR, tiene un hecho base, un hecho presunto y la existencia de un nexo o enlace, que se esquematiza de la siguiente manera:

1. Hecho base:

1.1 Detectar a proveedores contribuyentes que no cuentan con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes fiscales que expidan (CO); o

1.2 No encontrarse localizados

2. Hecho presunto:

2.1 Inexistencia de operaciones/ falta de materialidad operaciones

En otras palabras, si atendemos a lo que señala la autora Ullmann-Margalit, (2019, P. 21) como la fórmula de una regla de presunción, que señalamos con anterioridad, que establece que dado que P, entonces procederás como si Q fuera verdadero. En el caso P es la detección de falta de recursos, de CO y/o no localizado el contribuyente, y donde Q es la inexistencia de operaciones y Q₁ la falta de materialidad de las operaciones; sin embargo, como se advirtió con anterioridad, no es suficiente con advertir la estructura para considerarla como una PR.

Para poder advertir el nexo y enlace que existe entre el hecho base y el hecho presunto es necesario analizar los diversos supuestos que accionan la aplicación de la norma.

b. Supuestos que accionan la aplicación de la norma

Nos referiremos, en primer término, a los supuestos relacionados con los posibles EFOS, que son fundamentalmente tres: i) la detección de la falta total de activos, personal, infraestructura para operar o prestar servicios; ii) detección de la falta de CO; y iii) la no localización del contribuyente.

Veamos las tres situaciones con más detenimiento, a partir de un ejemplo sencillo, (que tiene la finalidad de evidenciar cómo se puede ir comportando la norma y los efectos que tiene su aplicación).

- i) Detectar que un contribuyente no cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes.

Veamos esto con un ejemplo:

Un contribuyente “X” (posible EFOS) se dedica a vender granos y factura cien millones de pesos mexicanos a “Y” (posible EDOS), por la compra de 100 toneladas de granos en 2021. Cuando presenta su declaración anual del ejercicio fiscal de 2021, no incluye los activos con los que cuenta.

Hecho Base (HB): De la información que tiene en su sistema, la autoridad detecta que “X” no tiene activos, pero tuvo una facturación de cien millones de pesos mexicanos en el año 2021.

Hecho presumido (HP): inexistencia de operaciones

Enlace. - Garantía (G) Cuando no hay activos, no es posible que pueda funcionar una empresa de compra y venta de granos, que requiere activos para poder operar.

Respaldo. - (R) Dentro de una probabilidad lógica, se desprende que no es posible que puedan operar sin recursos.

En otras palabras, si atendemos a lo que señala Ullmann-Margalit (2019: 21), la estructura de una regla de presunción establece que dado que P, entonces deberá procederse como si Q fuera verdadero.

En el caso del art. 69-B del CFF, P es la detección de ausencia de activos, infraestructura, personal para prestar bienes y servicios y Q es la inexistencia de operaciones, en el que habría que analizar el nexo entre estos hechos.

El hecho a probar está determinado a partir de que la autoridad fiscal “detecte” en sus sistemas informáticos la ausencia de activos, infraestructura, personal para operar o prestar servicios, por lo que si un contribuyente

no presentó su declaración anual reflejando sus activos, la autoridad no tiene información sobre los recursos con los que cuenta. Entonces, para derrotar la inexistencia de operaciones, tendría que presentar la información y documentación con la que acredita que tiene activos.

El legislador fija una inferencia probatoria con forma de presunción, a partir de una generalización empírica, que consiste en que generalmente las personas que no tienen activos, infraestructura y personal, no pueden prestar servicios ni realizar operaciones, por lo que podríamos sostener que la garantía es con un fundamento epistémico. En este supuesto bastaría con que quede probado que no tiene activos para operar o prestar servicios, para considerar que sus operaciones son inexistentes.

Entonces, en este supuesto, la relación entre la falta de activos con la inexistencia de operaciones es una generalización empírica bien fundada epistémicamente, por lo que, en este supuesto se trata de una inferencia probatoria.

Ahora veamos cómo se puede comportar la norma, en el supuesto que la autoridad considere que detectó que el contribuyente no tiene capacidad suficiente para operar o prestar servicios.

ii) Capacidad operativa insuficiente para prestar un servicio o realizar operaciones. (CO)

En este supuesto es importante distinguir dos situaciones: la primera es que en términos generales, sostener que un contribuyente no tiene capacidad suficiente para prestar un servicio o realizar las operaciones que factura, es una inferencia probatoria, que la autoridad tendría que demostrar con la información que tiene disponible en su sistema, que puede ser respecto de un año en específico; la segunda, es que partiendo de esa inferencia es que la norma presume que todas las operaciones son inexistentes y, por lo tanto, todas las facturas emitidas por el EFOS, carecen de materialidad, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate ni del contribuyente al que le haya prestado servicios u otorgado un bien.

En el caso de que el EFOS no bloquee la presunción, se consideran todas las operaciones inexistentes y, por tanto, la norma activa la falta de materialidad de todos los comprobantes que expidió, pudiendo destruir la presunción los considerados EDOS.

Veamos esto con un ejemplo:

Un contribuyente “Y” vende programas de Software a diversas empresas “W”, “X” y “Z”. En el 2021 facturó veinte millones de pesos. Tiene de activos 3 computadoras y 4 personas trabajando, sin infraestructura adicional. La autoridad tributaria considera que son indicios de que no tiene CO, al considerar que los recursos con los que cuenta son insuficientes para facturar tanto dinero.

La autoridad tendrá que probar la insuficiencia de capacidad operacional, para poder presumir válidamente la inexistencia de operaciones. El contribuyente considerado “EFOS” para bloquear la inferencia que realiza la autoridad, tendría que demostrar que no tenía 4 personas sino 100 personas trabajando con 100 computadoras, esto es, que se niega que hubiera tenido tan pocos recursos; o bien acepta que tiene esos activos y personal, pero se exceptúa de la generalización con base en la cual pretende sostener la relación proporcional entre los ingresos que puede facturar con el personal, activos e infraestructura, señalando que el funcionamiento del negocio es todo a través de una nube, con una posibilidad de venta automatizada, en la que no hay necesidad de tanta infraestructura, o bien, impugnar la máxima de experiencia conforme a la cual la autoridad tributaria pretenda sustentar que no es posible vender software con tan pocas personas trabajando, porque sostiene que debe existir una relación proporcional entre el número de personas y activos con los ingresos generados, sin considerar el tipo de negocio.

En caso de que el EFOS no bloquee la presunción además de que se le aplican todas las sanciones administrativas al ser inexistentes sus operaciones; también la norma establece como consecuencia, que todas las facturas emitidas por el EFOS carecen de materialidad, sin importar el año en que las expidió, dejando la posibilidad de que el EDOS “W”, “X” y “Z”. de que se trate, presente pruebas para acreditar que recibieron los servicios o los bienes facturados, esto es, serán los que pueden destruir la presunción.

iii) No localización del contribuyente

HB: no localización del contribuyente

HP: Inexistencia de operaciones

El artículo señala que cuando un contribuyente se encuentre “no localizado” la autoridad fiscal presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes emitidos por aquél.

La autoridad al identificar a un contribuyente como “no localizado” acciona la presunción de que las operaciones que realiza el “posible EFOS” son inexistentes. Para bloquear esa presunción, el contribuyente tendría que demostrar: (i) que su domicilio fiscal sí es el declarado ante el Registro Federal de Contribuyentes

(RFC),³² y: (ii) que sí se encuentra localizable en aquel (desvirtuando las razones por las que la autoridad concluyó que no lo era).

En este caso es muy clara la fórmula condicional si HB entonces HP. La PR se puede bloquear demostrando que, sí está localizable en el domicilio fiscal que tiene señalado ante la administración tributaria, o bien se puede destruir demostrando que realiza las operaciones o presta los servicios que se encuentran señaladas en las facturas de “los EDOS”.

En los tres supuestos, la norma establece ya sea una inferencia probatoria o una PR, que tiene efectos en los EFOS y en los EDOS, y que solo el primero podrá bloquear la presunción o destruir la inferencia, mientras que el segundo solo podría destruir la presunción que se le aplica sobre la falta de materialidad de sus comprobantes fiscales.³³

Una vez precisado en qué supuestos podríamos hablar de una PR y cuándo estamos ante una inferencia probatoria, en el siguiente apartado analizaré las diversas problemáticas que advierto de la norma, si se considera como una PR, conforme al contexto de la legislación mexicana en materia tributaria y los criterios de los tribunales que son obligatorios en su aplicación.

c. Problemas que se advierten si consideramos que se tratará de una auténtica PR

i. El alcance del hecho presumido. La inexistencia de operaciones.

La inexistencia de operaciones de un contribuyente conlleva a considerar que sus actos o contratos fueron simulados, para efecto de los delitos previstos en el CFF.³⁴

Esta consecuencia se vincula con dos delitos contenidos en el CFF: (i) un tipo de defraudación fiscal equiparada –i.e., la simulación de actos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco-, y; (ii) el

³² Por actualizarse cualquiera de las hipótesis del artículo 10 del CFF.

³³ Es importante tomar en cuenta que como la presunción aplica para todos los contribuyentes que cuentan con facturas emitidas por el EFOS, cada uno de posibles EDOS tendrían que destruir la presunción que se les aplica de falta de materialidad de las operaciones o servicios que amparan los comprobantes fiscales con los que cuentan.

³⁴ Tratándose del delito previsto en el artículo 113bis del CFF, la acción del Ministerio Público estaría dirigida a demostrar que un contribuyente expidió, enajenó, compró o adquirió un comprobante que ampara un acto jurídico simulado, sin que sea necesaria otra condición de resultado; situación respecto de la cual -desahogado el procedimiento del 69-B- ya existiría una prueba documental pública, esto es, la resolución que determina que el contribuyente no derrotó “la presunción”.

delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparen actos jurídicos simulados (“Delito 113bis”).³⁵

Una diferencia importante entre estos delitos es que la defraudación fiscal equiparada es un delito de resultado en sentido estricto,³⁶ dado que requiere la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco; mientras que el Delito 113bis ³⁷ es un delito de mera conducta, ya que no necesita de un resultado posterior a la expedición, enajenación, compra o adquisición del comprobante (i.e., el aprovechamiento de un efecto fiscal y/o un perjuicio al fisco).

Esta construcción legal no significa que el Ministerio Público se encuentre relevado de demostrar objetivamente que un comprobante ampara un acto jurídico simulado, pero sí implica que contará con una prueba documental que derivó de un procedimiento administrativo dentro del cual se invirtió la carga de la prueba en contra del contribuyente. Es decir, se habrá obtenido un elemento de prueba a través de un procedimiento en el cual la actividad de la autoridad habrá sido pasiva y discrecional frente a la actividad que correspondió al contribuyente.

Ahora, si el efecto de suponer la inexistencia de operaciones conlleva, por un lado, a consecuencias sancionatorias administrativas, y, por otro, a considerar que existe una simulación de actividades, tipificada como delito fiscal; luego, a la autoridad tributaria es a la que le correspondería la carga de probar la comisión de un delito o una infracción administrativa, por lo que sostiene el principio de presunción de inocencia que aplica en todo procedimiento sancionador y penal. Con la inclusión del procedimiento del artículo 69-B del CFF se revierte la carga de la prueba al contribuyente para que sea éste el que demuestre que actúa lícitamente.

ii. Contexto decisorio

Como se mencionó con anterioridad las PR son creadas para que puedan ser utilizadas en un contexto decisorio, que ayuden al destinatario de la norma a resolver en caso de que exista prueba insuficiente.

³⁵ Artículo 109 fracción IV del CFF. - Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: (...) Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal y el artículo 113 bis del CFF. – Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

³⁶ Ontiveros Alonso (2017:186) señala que en el derecho penal se entiende que hay resultado donde un concepto natural de resultado lo rechazaría de plano: en la tentativa, por ejemplo, también hay un resultado desde la óptica del derecho penal (el peligro al que ha sido expuesto el bien jurídico).

³⁷ Como refiere Buitrón Pineda (2020 :470), la compraventa de facturas falsas puede constituir también un ilícito precedente del delito de lavado de dinero, como se desprende del contenido del artículo 113 Bis del CFF. Se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito.

La norma en estudio no es aplicable en un contexto decisorio, en el que la autoridad tributaria tuviera que aplicar para evitar la falta de solución de un asunto (si no existe prueba sobre el hecho desconocido dentro de un procedimiento), sino que es un procedimiento sancionatorio que se regula conforme a una PR, en el que la decisión que resulte es para determinar si se aplica “la presunción” o no.³⁸

Es por ello que se insiste en que no es una norma que, en su caso, ayude a decidir a falta de prueba suficiente en un procedimiento, ya que la autoridad tributaria al ejercer sus facultades de fiscalización, conforme a los diversos procedimientos de comprobación, puede verificar si un contribuyente la materialidad de las operaciones y prestación de servicios, por lo que, el artículo 69-B del CFF, puede no existir.

iii. Destinatarios de la norma

En el caso de las PR dentro de un contexto normativo tributario, los destinatarios de la norma son la autoridad y el juzgador, que utilizarían las normas de presunción para decidir, en caso de prueba insuficiente dentro del procedimiento administrativo o el jurisdiccional.

Al respecto, el artículo 69-B del CFF regula un procedimiento administrativo, para que el contribuyente de que se trate demuestre la existencia de las operaciones y, la materialidad de las operaciones, que es el hecho presunto, por lo que la autoridad es la única destinataria.

En efecto, la aplicación de la norma depende únicamente de la autoridad tributaria, ya que no existe un control jurisdiccional, sobre la presunción de la inexistencia de actos de los EFOS. Esto se sostiene derivado del sistema normativo tributario, en el que las consecuencias sancionatorias administrativas, y en su caso penales, se actualizan con la inclusión del nombre del contribuyente y datos fiscales a la segunda lista que refiere el numeral, con independencia de la impugnación de la resolución en la que concluye la autoridad que no desvirtuó la presunción.

iv. Prueba del hecho base

Tratándose de una supuesta PR, es relevante considerar si está comprobado o no el hecho base por un juzgador, antes de aplicar las consecuencias jurídicas de la presunción. Esto es, la autoridad tributaria tendría

³⁸ Este es un diverso problema que requiere un análisis diverso, por lo que en este momento solo lo dejaré apuntado.

que probar los hechos que constituyen la inexistencia de operaciones del contribuyente considerado EFOS, para que sea aceptado como verdadero y la autoridad aplique las consecuencias.

En el caso, la resolución que emite la autoridad -en el que le informa al contribuyente que está en alguno de los supuestos que señala el artículo 69-B del CFF- tendría que explicitar el razonamiento probatorio efectuado para que su inferencia sea válida, y tener un control jurisdiccional en el cual quede probado³⁹;

Esto significa que si la autoridad no justifica el fundamento empírico que la lleva a sostener que no es posible facturar ciertos ingresos con la capacidad operativa con que cuenta el contribuyente, no quedaría probado el supuesto hecho base para presumir la inexistencia de operaciones del EFOS, y éste queda en indefensión porque no puede saber qué elementos probatorios serían relevantes para bloquear la presunción, al desconocer ese fundamento. El contribuyente deberá imaginar el fundamento empírico de la inferencia de la autoridad para dar por acreditado el hecho base y aportar los elementos probatorios que él estime relevantes, quedando bajo el arbitrio de la autoridad si lo estima relevante y/o suficientes para destruir la conclusión de la inexistencia de operaciones, sin un juicio de razonabilidad.

La falta de motivación de la resolución de la autoridad supone un serio problema, porque si la autoridad no ha justificado en su resolución la conclusión de la inexistencia de operaciones, explicitando los hechos en que se basa, la generalización empírica que le da sustento y que funda su inferencia, el contribuyente se encontrará en la indefensión de tener que aportar a ciegas contra-pruebas respecto de un razonamiento inexistente.

Aun cuando si bien existe un control jurisdiccional sobre la resolución definitiva⁴⁰ que emite la autoridad tributaria a los EFOS, una vez que valora las pruebas que fueron ofrecidas en el procedimiento del 69-B del CFF, los efectos de la inclusión en la segunda lista se actualizan inmediatamente, esto es, la imposición de sanciones administrativas y posibles penales, por lo que “la presunción” se actualiza, sin antes haber sido comprobado el hecho base.⁴¹

³⁹Conforme al criterio de la SCJN en la tesis jurisprudencial 2a./J. 154/2019 (10a.) no es impugnabile la resolución preliminar, que emite la autoridad tributaria para informar que detectó que está en algún supuesto del 69-B del CFF, por considerar que no afecta al contribuyente.

⁴⁰ La resolución que se le notifica al contribuyente es independiente de la publicación de la lista, que por ejemplo, es lo que actualiza el supuesto de cancelación de los sellos, lo que impide a los contribuyentes la entrega de un comprobante, que cumpla con los requisitos fiscales a sus clientes, para que pueda operar.

⁴¹ La segunda lista que se emite derivado del procedimiento es la que genera efectos inmediatos, independientemente de la definitividad de la resolución que se le notifica al EFOS, y respecto a ésta no es procedente el juicio en los términos de la tesis de jurisprudencia 2a./J. 23/2020 (10a.) de rubro: “JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA EL OFICIO POR EL QUE SE HACE DEL CONOCIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE SU

Entonces, si no existe un control jurisdiccional conforme al cual se demuestre que quedo probado el hecho base detectado por la autoridad, no sería válido sostener que estamos ante una auténtica presunción de inexistencia de operaciones y falta de materialidad de las operaciones o prestación de servicios que amparan los comprobantes fiscales expedidos por el EFOS.

v. “Bloqueo y destrucción” por distintos sujetos

El problema que se advierte es que hay un procedimiento, previsto en el artículo 69-B del CFF que, en cualquiera de los supuestos analizados: i) la falta de recursos, ii) la insuficiencia de CO; y iii) la no localización, el EFOS es el único que puede bloquear la presunción, o bien, derrotar la inferencia, aunque también tenga efectos en los EDOS.

Esto se considera porque es el EFOS el que puede presentar documentación e información para demostrar que no está en el supuesto del hecho base, aunque en la realidad y por los criterios de la SCJN es cuestionable que realmente pueda bloquear la presunción o derrotar la inferencia.

El EDOS no puede en ningún caso bloquear la presunción, porque la falta de materialidad de sus comprobantes aplica cuando queda confirmada la presunción de inexistencia de operaciones al EFOS, y es cuando inicia su plazo para presentar documentación e información ante la autoridad tributaria, sin que exista un procedimiento en ley para hacerlo, por lo que, lo único que puede hacer el EDOS es destruir la presunción que se le hace sobre la falta de materialidad de los comprobantes fiscales emitidos por el EFOS.

Cuando se permite a los EDOS, que tienen las facturas expedidas por el EFOS, presentar información o documentación para demostrar que recibieron los servicios, éstos desconocen la máxima de la experiencia, o la generalización utilizada por la autoridad tributaria, para sostener la imposibilidad de prestar los servicios o realizar las operaciones con los recursos con los que cuenta el EFOS. Simplemente tienen que demostrar la materialidad de las operaciones y servicios, sin que exista un procedimiento en la ley, con plazos y reglas para resolver sobre la documentación aportada.

INCLUSIÓN EN EL LISTADO DE AQUELLOS QUE NO DESVIRTUARON LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES A QUE SE REFIEREN LOS PÁRRAFOS PRIMERO Y TERCERO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 25 DE JUNIO DE 2018.”

Entonces si cuando estamos ante una PR, es porque se puede bloquear y destruir, y si estamos ante una inferencia probatoria, se puede derrotar. En el caso, sólo puede ser bloqueada por el EFOS, y el EDOS es el que la puede destruir, y sólo respecto de sus comprobantes.

Aunque, si no se encuentra sustentada la generalización empírica conforme a la cual la autoridad tributaria funda su inferencia, de que un contribuyente no tiene recursos, o no tiene CO, o es no localizado, y no tiene un control jurisdiccional, tampoco podríamos hablar realmente de bloquear algo que no está probado.

De tal manera, no podemos considerar que el artículo 69-B del CFF prevé una auténtica presunción, ya que en la práctica no existe la exigencia a la autoridad tributaria de demostrar la inferencia probatoria conforme a la cual sustenta que se debe aceptar como verdadera la inexistencia de operaciones, lo que impide a su vez valorar la razonabilidad de la valoración que realiza sobre las pruebas presentadas por el contribuyente, para derrotarla.

IV. Conclusiones

Las PR son normas jurídicas, con una estructura condicional, que imponen al destinatario de la norma la obligación de presumir un cierto hecho en su razonamiento, siempre y cuando esté probado el hecho base, que hará que se active la presunción, y no haya prueba suficiente en contrario del hecho presumido.

Una parte de la doctrina ha destacado el hecho de que se realiza un uso desmedido y confuso del término “presunción”. Muchos de los supuestos en los que se habla de presunciones son reconstruibles con mejor rendimiento con otros conceptos, como el de inferencia probatoria.

Este es el caso del artículo 69-B del CFF, que aparentemente establece una PR. Pero de un análisis más profundo permite distinguir diversos supuestos regulados por ese artículo. En alguno de ellos, lo prescrito funciona como una inferencia probatoria, mientras que en los demás estamos más bien ante “una presunción”.

En efecto, he mostrado que el artículo 69-B del CFF se aplica a tres supuestos diversos. En uno de ellos, el artículo prescribe “una presunción”, mientras que en los otros dos estamos ante supuestos más complejos: en el supuesto de falta total de CO, se puede reconstruir lo previsto en el artículo 69-B como una inferencia probatoria. En el supuesto, de insuficiencia de CO, una vez probada esta, la autoridad podrá inferir que al menos parte de los servicios facturados son inexistentes, pero puede ser muy difícil probar cuáles son estos, de entre todos los facturados. Por ello, el artículo prevé “la presunción” de que son todos ellos inexistentes.

Sin embargo, si las presunciones legales como lo mencionamos con anterioridad funcionan para poder decidir en ausencia de prueba, esto es, para regular la decisión reduciendo la arbitrariedad, entonces, la aplicación de la misma disposición a supuestos muy diversos, respecto del cual opera como una presunción y de otros como una inferencia probatoria, hace que la previsibilidad de las decisiones quede fuertemente entredicho.

En el contexto de un procedimiento administrativo y jurisdiccional, es fundamental que la autoridad tributaria, antes de aplicar alguna consecuencia sancionatoria, señale el razonamiento que efectuó sobre los hechos, que detectó para inferir la inexistencia de operaciones, y conforme a eso, el contribuyente pueda saber qué tipo de pruebas o documentación serían necesarias para derrotarla.

Esto, ya que el debido proceso debe ser respetado y si no existen las garantías procedimentales ni los estándares probatorios conforme a los cuales se deben regir las autoridades tributarias, atendiendo al tipo de procedimiento; la consecuencia es el otorgamiento de una facultad discrecional a la autoridad sin los límites, que evitan la arbitrariedad.

El procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF (en la forma en que se ha interpretado por la autoridad tributaria y la jurisprudencia) es una manera de determinar que se está ante contribuyentes que realizan una simulación, sin mayor análisis probatorio, y sin que exista una manera de controlar jurisdiccionalmente, que la inferencia que realiza la autoridad esté basada en una generalización empírica o máxima de la experiencia, antes de aplicar las consecuencias administrativas y las posibles penales.

Es importante recordar que las reglas de presunción son normas establecidas por el legislador para facilitar las decisiones cuando no hay prueba suficiente. Y si bien la simulación de actos es difícil de probar⁴², esto no significa que pudiera sostenerse la validez del establecimiento de un procedimiento como el previsto en el artículo 69-B del CFF, para aceptar como verdadero la inexistencia de operaciones y, por tanto, aplicar las consecuencias jurídicas que en el ámbito administrativo establece, al tenerse por probada una simulación, sin una real posibilidad de presentar las pruebas correspondientes con las que se acredite lo contrario.

⁴² Como afirma Muñoz Sabaté (2011: 63) la acreditación de la existencia de un negocio simulado se determina a partir de la fijación de los diversos indicios de los cuales se infiere la simulación; ello constituye una gran problemática en materia de prueba, ya que requiere el empleo de diversos medios de prueba. En ese sentido es que existe una discusión doctrinal en materia tributaria sobre la eficacia, en su caso de la PR, como instrumento para combatir el fraude a la ley, y en el caso en específico de simulación de negocios, ya que se trata de una concatenación de indicios respecto al funcionamiento del negocio.

En ese sentido, cualquier decisión que resulte de esta facultad discrecional – como la determinación de una simulación de operaciones – debe estar debidamente motivada. Si no se cumple con este requisito de motivación, la decisión debe ser considerada arbitraria.

El combatir el fraude a la ley no está en discusión. Sin duda es una de las actividades que el Estado, como dice Tipke (2002), tiene que realizar a fin de que los contribuyentes honrados no paguen las consecuencias de los delincuentes.

Las autoridades tributarias deben garantizar que los impuestos no sean objeto de evasión o se apliquen de modo contrario a derecho, porque es el derecho que el contribuyente tiene a que los demás también paguen los impuestos debidos. Y como se sabe esta tarea de garantía desborda las posibilidades de la administración, porque no se puede garantizar que no se comenten los delitos. Sin embargo, la facultad discrecional que se le otorgue a la autoridad no puede ser utilizada para reducir o eliminar garantías a los administrados, ni para justificar actuaciones que violen sus derechos.

En esa medida, es válido establecer reglas para combatir el fraude a la ley, pero siempre respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes para evitar una decisión arbitraria o aleatoria, de ahí la importancia del debido proceso.

El cumplimiento de la función del Estado no significa otorgar a autoridades tributarias facultades irrestrictas sin atender a los principios fundamentales, el derecho de una defensa adecuada, ya que su finalidad no es sancionar ni recaudar con cualquier medio sino su ideal ha de ser más bien el tutelar el derecho tributario.

Finalmente, un correcto vínculo entre el manejo discrecional que regula el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y los derechos fundamentales, garantiza no solo la correcta aplicación de la ley fiscal sino también el respeto absoluto a los derechos humanos de los contribuyentes.

Bibliografía

Aguiló Regla, J. (1999). *Nota sobre “Presunciones” de Daniel Mendonca*, en *Dxa*. Cuadernos de Filosofía del Derecho, no 22.

- (2006) *Presunciones, verdad y normas procesales*.
- (2018) *Las presunciones en el derecho*.
- (2017) *Las presunciones hominis y las inferencias probatorias*.

- (2019) *Las presunciones en el Derecho*, en D. Mendonca, E. Ullmann-Margalit y J. Aguiló Regla, presunciones, Fontamara.
- Banderas, Á. J. (2020). *La presunción de inexistencia de operaciones en la legislación tributaria mexicana*, Dofiscal editores.
- Benavente, J. (2013). *Presunciones tributarias: claves para su correcta aplicación*. Valladolid: Lex Nova.
- Carbonell, F. (2021). *Presunciones y razonamiento probatorio. En proceso, prueba y epistemología*. Tirant lo Blanch.
- Dei Vecchi, D. (2019). *El Carácter Presuntivo de las Presunciones Absolutas*.
- E. Toulmin, S. (2019). *Los usos de la argumentación* (J. J. Moreso, Trad.). Marcial Pons.
- Eseverri, E. (1995). *Presunciones legales y Derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Ferrer Beltrán, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*- Marcial Pons.
- (2019). *La carga dinámica de la prueba, Entre la confusión y lo innecesario, en: Contra la carga de la prueba*, Nieva, J. et al. Marcial Pons.
- (2021). *Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso*. Marcial Pons.
- (2022). *Manual de Razonamiento Probatorio*. Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Ferrer Beltrán, J. y Vázquez, C. (2020). *El Razonamiento probatorio en el proceso judicial: un encuentro entre diferentes tradiciones*. Marcial Pons.
- , (2023). *Estudios sobre la prueba*. Universidad Nacional Autónoma de México.
- Gama, R. (2019). *Las Presunciones en el derecho: entre la perplejidad y la fascinación de los juristas*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- García, J. y Adame, F. (2021). *La Prueba en los procedimientos de gestión tributaria*. Aranzadi.
- Gascón, M. (2010). *Los Hechos en el derecho: bases argumentales de la prueba*. Marcial Pons.
- González Lagier, D. (2005) *Quaestio facti: ensayos sobre prueba, causalidad y acción*. Palestra.
- Mendonca, D., et al (2019). *Presunciones*. Fontamara.
- Muñoz Sabaté, L. (2011) *La prueba de simulación*.
- Ontiveros Alonso, (2017) *Derecho Penal*. Ubijus
- Osorio, J. M. y Terán, M. (2022). *La materialidad de las operaciones económicas para efectos fiscales en México*. <https://doi.org/10.51798/sijis.v3i1.216>
- Pérez Becerril, A. (2001). *Presunciones tributarias en el Derecho Mexicano*, Porrúa.
- Ramírez, Y. (2020). *Materialidad, Inexistencia, y Recaracterización de actos para efectos fiscales*. Tirant Lo Blanch.
- Taruffo, Michele (2020) *Hacia la decisión justa*. Zela.
- Taruffo, Michele (2011) *La Prueba de los hechos*. Trotta.
- Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Marcial Pons.

Ullmann-Margalit et al (2019). *Presunciones*. Fontamara

JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS.

Tesis P. XLVII/95, de rubro: “ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE GANANCIA MINIMA OBJETO DEL GRAVAMEN.”, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena. Época, Tomo II, Agosto de 1995, Página 65.

Tesis 2a./J. 78/2019 (10a.), de rubro: “FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 67, Junio de 2019, Tomo III, página 2186.

Tesis I.4o.A.151 A (10a.) de rubro: “PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU FINALIDAD. “Registro digital: 2018763; Tribunales Colegiados de Circuito, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 61, Diciembre de 2018, Tomo II, página 1134.

Tesis I.4o.A.150 A (10a.) de rubro: “PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN –EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 25 DE JUNIO DE 2018–. EL CONTRIBUYENTE QUE DEDUJO Y, POR ENDE, OTORGÓ EFECTOS FISCALES A LOS COMPROBANTES CUESTIONADOS, NO TIENE INTERÉS PARA SOLICITAR LA DECLARATORIA DE EXTINCIÓN DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD, POR HABER TRANSCURRIDO EN EXCESO EL PLAZO A QUE SE REFIERE EL TERCER PÁRRAFO DEL PROPIO PRECEPTO. “Registro digital: 2018762; Tribunales Colegiados de Circuito, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 61, Diciembre de 2018, Tomo II, página 1133

Tesis I.18o.A.55 A (10a.) de rubro: “INICIO DEL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD EN SU CONTRA DADA LA AFECTACIÓN JURÍDICA QUE SU PUBLICIDAD ACARREA.” Registro digital: 2017010; Tribunales Colegiados de Circuito, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 54, Mayo de 2018, Tomo III, página 2581.

Tesis PC.XVI.A. J/20 A (10a.) de rubro: “COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES, POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUÉLLOS.” Registro digital: 2015100, Plenos de Circuito, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo II, página 999.

Tesis 2a./J. 161/2015 (10a.) de rubro: “PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LAS PUBLICACIONES CON LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYEN UNA PENA QUE DEBA RESPETAR LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.2” Registro digital: 2010621, Segunda Sala, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 25, Diciembre de 2015, Tomo I.

Tesis 1a. CLXVIII/2014 (10a.) de rubro: “DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. SU ANÁLISIS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”. Registro digital: 200624, Primera Sala, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 804.

Tesis 2a./J. 88/2014 (10a.) de rubro: “SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.” Registro digital:2007347 J], Décima Época, Segunda Sala; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 10, Septiembre de 2014; Tomo I, Página 858.

Tesis 2a./J. 78/2019 (10a.), de rubro: FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O

ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Registro digital: 2020068, Décima Época, Segunda Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 67, Junio de 2019, Tomo III, página 2186.

Tesis III.7o.A.51 A (10a.), de rubro: DECLARATORIA DE PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL CONTRIBUYENTE QUE LE DIO EFECTOS FISCALES A LOS COMPROBANTES CUESTIONADOS EXPEDIDOS A SU FAVOR, PUEDE APORTAR PRUEBAS PARA DESVIRTUARLA DURANTE EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN, CUANDO NO HAYA COMPARECIDO AL PROCEDIMIENTO DE PRESUNCIÓN. Registro digital: 2023618, Undécima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 6, Octubre de 2021, Tomo IV, página 3659.

Tesis III.7o.A.1 A (11a.), de rubro: LISTADO DE CONTRIBUYENTES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B, SEXTO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AL PUBLICARLO LA AUTORIDAD SÓLO ESTÁ OBLIGADA A INCLUIR A QUIENES HAYAN LOGRADO ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LA TOTALIDAD DE LAS OPERACIONES DECLARADAS PRESUNTIVAMENTE INEXISTENTES. Registro digital: 2024164, Undécima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 10, Febrero de 2022, Tomo III, página 2587.

Tesis de rubro: CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE. Registro digital: 167560, Novena Época, Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, página 577.

Tesis II.2o.A.9 A (11a.), de rubro: PROCEDIMIENTO DE PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO REGULA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTO EN EL PRECEPTO 16 DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL. Registro digital: 2027462, Undécima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 30, Octubre de 2023, Tomo V, página 5129.

Tesis I.11o.A.33 A (11a.), de rubro: SUSPENSIÓN PROVISIONAL EN EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA RESOLUCIÓN MEDIANTE LA CUAL SE DETERMINA QUE EL CONTRIBUYENTE NO DESVIRTUÓ EL PROCEDIMIENTO DE PRESUNCIÓN DE TRANSMISIÓN INDEBIDA DE PÉRDIDAS FISCALES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Registro digital: 2026871, Undécima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 27, Julio de 2023, Tomo III, página 2500.

Tesis III.2o.P.251 P “ACTAS ADMINISTRATIVAS PRACTICADAS POR LA AUTORIDAD HACENDARIA. TIENEN EL CARÁCTER DE PRUEBA DOCUMENTAL PÚBLICA, EN EL PROCESO PENAL QUE SE INSTRUYE AL CONTRIBUYENTE POR EL DELITO PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 110 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”. Segundo TCC en material penal del Tercer Circuito.