UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho
Posgrado en Derecho

Con reconocimiento de validez oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 985162 de fecha 17 de agosto de 1998

HACIA UN ESTÁNDAR DE PRUEBA DE LA MATERIALIDAD DE OPERACIONES

Tesis que para obtener el grado de
Doctor en Derecho

Sustenta el
Mtro. Juan Manuel Angulo Jacovo

Director de la Tesis
Dr. José de Jesús Gómez Cotero

CIUDAD DE MÉXICO 2024

INTRODUCCIÓN 5
1.- CAPÍTULO PRIMERO. EL PROBLEMA DE LAS FACTURAS FALSAS Y EL TRÁFICO DE COMPROBANTES FISCALES 15
1.1.- La factura en el derecho mercantil 15
1.2.- Comprobante fiscal impreso 21
1.3.- Comprobante fiscal digital (por internet) 27
1.4.- De las facturas falsas al tráfico de comprobantes fiscales digitales 36
1.4.1.- Caso Europeo 38
1.4.2.- Caso de América Latina 42
1.5.- El tráfico de comprobantes en México 48
1.5.1.- Tráfico de comprobantes fiscales digitales 51
1.6.- Combate frontal al tráfico de comprobantes fiscales digitales en México: presunción de inexistencia de operaciones. 54
1.6.1.- Discusión de adición y aprobación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación 57
1.7.-Conclusiones 66
2.- CAPÍTULO SEGUNDO. LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES 69
2.1.- Particularidades de la presunción de inexistencia de operaciones 69
2.2.- Naturaleza jurídica de la presunción de inexistencia de operaciones 70
2.2.1.- Simulación tributaria 72
2.2.2.-Tráfico de comprobantes fiscales como práctica de simulación absoluta 75
2.2.3.-Test constitucional del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación 76
2.3.- Presunciones 79
2.3.1.- Elementos de la presunción 81
2.3.2.- Tipos de presunciones 82
2.3.3.- Presunción *iuris tantum sensu stricto* 85
2.3.4.- Presunción sin hecho base (verdad interina) 86
2.3.5.- Presunción iuris et de iure 87
2.3.6.- La presunción de inexistencia de operaciones 88
2.4.- Operaciones reales e inexistentes 93
2.5.- EFOS y EDOS 99
2.5.1.- EFOS 99
2.5.2.- EDOS 102
2.6.- Los contratos y sus actos de ejecución 105
2.6.1.-Contratos vinculados con la presunción de inexistencia de operaciones 107
2.6.2.- Efectos de los contratos una vez activada la presunción de inexistencia de operaciones 107
2.6.3.- *Iter contractual* 108
2.7.- Conclusiones 109
3.- CAPÍTULO TERCERO. LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES 112
3.1.- Materialidad 113
3.2. Origen de la materialidad de operaciones 116
3.2.1.- La materialidad de operaciones como concepto jurídico 121
3.2.1.1.- El concepto o idea 122
3.2.1.2.- Comprensión y extensión de los conceptos 124
3.2.1.3.-Tipos de definición 124
3.2.1.4.-Laguna normativa 126
3.2.1.5.- Conceptos jurídicos indeterminados 127
3.2.1.6.- El proceso de la definición 130
3.2.1.7.-Deconstrucción semántica del concepto de materialidad de operaciones 131
3.2.1.8.- Explicación del concepto de materialidad de operaciones 132
3.3.- ¿Qué se prueba en la materialidad? 138
3.3.1.- Desdoblamiento de la prueba documental. De los enunciados a los hechos 139
3.4.- Criterios de distinción de las operaciones materiales e inmateriales 145
3.4.1.- Por su definición doctrinal 148
3.4.2.- Por su marco normativo 151
3.4.3.- Por el tipo de activos 152
3.4.4.- Por su clasificación económica 154
3.4.5.- Por la naturaleza de la conducta 155
3.4.6.- Por el tipo de realidad que reflejan 156
3.4.7.- Por el tipo de observación (coordenadas tempo-espaciales) 159
3.4.8.- Por el tipo de prueba asociada a la operación 164
3.4.9.- Por el grado de dificultad probatoria de su materialidad 166

3.5.- Incompatibilidad del test de materialidad para las deducciones 174
3.6.- Alternativas de prueba de las operaciones materiales difusas 181
3.7.- Conclusiones 186
4.- CAPÍTULO CUARTO. LA SUSTANCIA ECONÓMICA DE LAS OPERACIONES 188
4.1.- Norma de información financiera (NIF) 188
4.2.- Referentes anglosajones de la sustancia económica 192
4.2.1.- *The substance over from doctrine* o doctrina de la sustancia sobre la forma 193
4.2.2.- *The step transaction doctrine* o doctrina de las operaciones fraccionadas o transacciones por pasos 194
4.2.3.- *Business purpose doctrine* o doctrina de la razón de negocios 196
4.2.4.- *Sham transaction doctrine* o doctrina de la simulación 201
4.3.- Doctrina de la sustancia económica: caso norteamericano 203
4.3.1.- Test de sustancia económica y sus elementos 209
4.3.2.- Elementos de la doctrina de la sustancia económica 211
4.3.3.- Aplicación de la doctrina de la sustancia económica (Guía LB&I-04-0422-0014 de 9 de junio de 2023) 216
4.3.4.- Consideración de otras doctrinas (Guía LB&I-04-0422-0014 de 9 de junio de 2023) 219
4.4.- Conclusiones 221
5.- CAPÍTULO QUINTO. LA PRUEBA DE LOS HECHOS. PRIMERA PARTE 223
5.1.- Teoría de la prueba de Michele Taruffo 226
5.1.1.- El hecho como objeto de la prueba 227
5.1.1.1.- La individualización del hecho 229
5.1.1.2.- Relevancia jurídica 229
5.1.1.3.- Identificación normativa 231
5.1.2.- Hechos y enunciados sobre hechos 235
5.1.2.1.- Hechos principales, secundarios e irrelevantes 236
5.2.- Teoría de la prueba de Marina Gascón Abellán 238
5.2.1 Quaestio Facti: hechos externos, hechos psicológicos y juicios de valor 239
5.2.2.- Modelo cognoscitivista de fijación judicial de los hechos 242
5.2.3.- Terminología del modelo cognoscitivista 244
5.3.- La teoría de la prueba de Daniel González Lagier 250
5.3.1.- El hecho 251
5.3.1.1.- Hechos genéricos y hechos individuales 253
5.3.1.2.- Qué hechos deben ser probados 254
5.3.2.- El objetivismo ingenuo 256
5.3.2.1.- Problemas de percepción de los hechos 257
5.3.2.2.- Problemas de interpretación de los hechos 258
5.3.3.- Escepticismo radical 260
5.3.4.- Objetivismo crítico 261
5.4.- Conclusiones 263
6.- CAPÍTULO SEXTO. LA PRUEBA DE LOS HECHOS. SEGUNDA PARTE 268
6.1.- Teoría de la prueba de Perfecto Andrés Ibáñez 268
6.1.1.- Hechos 270
6.1.2.- Reconstrucción judicial de los hechos 272
6.1.2.1.- El historiador 272
6.1.2.2.- El detective 274
6.1.3.- Inferencia inductiva del juez 277
6.2.- Teoría de la prueba de Jordi Ferrer 280
6.2.1.- La porosidad de la distinción hechos-derecho 282
6.2.2.- Los hechos y la infracción del derecho 283
6.2.3.- Sentido y fuerza de los enunciados probatorios 285
6.2.3.1.- La fuerza de “Está probado que *p*” 286
6.2.3.2.- El sentido de “Está probado que p” 288
6.2.4.- Prueba y definición de los supuestos de hecho 291
6.3.- Teoría de la prueba de Luis Muñoz Sabaté. 293
6.3.1.- El nacimiento de una técnica probatoria 294
6.3.2.- El hecho 295
6.3.3.- La transfiguración jurídica del hecho 299
6.3.4.- *Difficilioris probationes* (DP) 301
6.3.5.- La actividad probática del abogado 306
6.3.6.- Principios y apotegmas de la probática 306
6.3.6.1.- *El peor enemigo* de la probática es el derecho probatorio 307
6.3.6.2.- *Todo lo que prueba es prueba, aunque no sea prueba* 308

6.3.6.3.- *No hay hechos imposibles de probar, sino eventualmente inaccesibles a la prueba* 309
6.3.6.4.- *Cuando el hecho histórico llega al proceso es sólo una representación deformada de aquél* 310
6.3.6.5.- *Algunas veces los hechos no son lo que son, sino lo que los jueces quieren que sean* 311
6.3.6.6.- *Cada caso se satisface con una variable y distinta dosis de evidencia* 312
6.3.6.7.- El razonamiento probático suele ser un razonamiento presuncional 313
6.4.- Conclusiones 314
7.- CAPÍTULO SÉPTIMO. HACIA UN ESTÁNDAR DE PRUEBA DE LA MATERIALIDAD DE OPERACIONES 318
7.1.- Estrategia probatoria para la destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones 319
7.2.- Fijación de los enunciados sobre los hechos principales o relevantes de la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones 323
7.2.1.- Centraje del thema probandi de la materialidad de operaciones 324
7.2.2.- Redeterminación de la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones para los EDOS 331
7.3.- Herramientas para la investigación fáctica de la materialidad de operaciones 333
7.3.1.- Generando preguntas para formular proposiciones probadas: *Statement Questions y Wh- Questions* 336
7.3.2.- Las "*Statement Questions y Wh- Questions*" de la materialidad de operaciones 338
7.3.3.- Los hechos de la materialidad de operaciones en serio 341
7.4.- Visión interdisciplinaria de los hechos vinculados a la materialidad de operaciones 345
7.4.1.- Las operaciones como proceso 346
7.4.2.- Las operaciones como sistema 352
7.4.3.- Las operaciones como proyectos 353
7.5.- Inferencias en la reconstrucción de la materialidad de operaciones 356
7.6.- Herramientas de persuasión del Juez: registro y organización de la información probatoria para la narración de los hechos 360
7.6.1.- *El Chart Method* de Wigmore 362
7.6.2.- Narraciones 365
7.6.3.- Cronología 368
7.7.- Hacia un estándar de prueba en la materialidad de operaciones 369
7.7.1.- Funciones de los estándares de prueba 373
7.7.2.- La necesidad de construir un estándar de prueba de la materialidad de operaciones 376
7.8.- Conclusiones 379
8.- CONCLUSIONES GENERALES 383
9.- FUENTES REFERENCIALES 387

INTRODUCCIÓN

Comenzaremos anunciando el antecedente que motivó nuestro interés por abordar el presente trabajo, nos referimos a un fenómeno vigente al día de hoy en nuestro país, retomado por el Secretario de Hacienda y Crédito Público en su comparecencia del día veinticuatro de septiembre de dos mil veinticinco ante la Cámara de Diputados[1], en la que refirió que ante el problema de evasión y elusión fiscal que se vive en las aduanas del país así como la proliferación de las llamadas factureras no se pueden discutir modificaciones a los impuestos sin antes atender y resolver estos desafíos para las finanzas públicas. Y es que el amaño de la evasión fiscal en México es "abrumador", pues se calcula que las llamadas empresas *factureras* –aquellas que emiten comprobantes por obras o servicios que nunca se realizaron, para evadir el pago de impuestos– ya manejan alrededor de 3.1 billones de pesos, con un impacto directo de 1.41 billones de pesos que no llegan a las arcas públicas[2]. Sin dejar de mencionar los avances logrados hasta 2020 por las autoridades fiscales[3].

---

[1] Saldívar Belén (24.09.2025) *No tenemos derecho a tocar los impuestos si hay factureras y evasión en aduanas: Édgar Amador*. El Economista, consultado el veinticuatro de septiembre de dos mil veinticinco en: https://www.eleconomista.com.mx/economia/derecho-tocar-impuestos-hay-factureras-evasion-aduanas-edgar-amador-20250924-778573.html; también se encuentra disponible la reproducción de la comparecencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público de 24 de septiembre de 2025 en: https://www.youtube.com/watch?v=IP9bkV5wdgc

[2] Vid. Camacho Servín Fernando (28.09.2025) *Abrumadora evasión fiscal de factueras: $1.4 billones*. La Jornada, consultado el veintiocho de septiembre de dos mil veinticinco en: https://www.jornada.com.mx/noticia/2025/09/28/politica/abrumadora-evasion-fiscal-de-factureras-14-billones

[3] Del 01 de diciembre de 2018 al 15 de diciembre de 2020, la Procuraduría Fiscal de la Federación ha conseguido los siguientes resultados favorables en los asuntos penales a su cargo: • La política penal fiscal logró efectos preventivos e inhibitorios, evitando que los principales compradores de facturas continuaran tal actividad. • El SAT detectó más de 8 mil EFOS operando en el país, quienes emitieron más de 8 millones de facturas falsas, por montos equivalentes a 1.6 billones de pesos (de 2014 a 2018). Se calcula que el daño causado al fisco federal durante esos años por el uso de facturas falsas alcanza $350 mil millones de pesos (1.4% del PIB). La Procuraduría Fiscal de la Federación presentó querellas en contra de 43 empresas factureras, que implican la omisión de contribuciones con esquemas de asimilados a salarios: • Las factureras realizaron operaciones simuladas por 93 mil mdp • Participaron 8,212 empresas y personas • Las factureras pagaron nómina pero no enteraron la retención de ISR por 19,146 mdp • Dejaron de pagar 55,125 mdp en contribuciones. • De acuerdo con información proporcionada por el SAT, se ha logrado una recaudación al momento por $127.75 mdp. • 37 contribuyentes manifestaron la intención de pagar un total de $735 mdp • 48 contribuyentes están valorando el pago de contribuciones omitidas por $1,198 mdp. Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación, año II número 3, julio-diciembre de 2021 https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/657341/Revista_PFF_N3_.pdf

Uno de los mecanismos para hacerle frente a ese fenómeno del tráfico de comprobantes fiscales digitales se implementó mediante decreto publicado el 9 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación, instaurándose para el combate frontal a las factureras la presunción de inexistencia de operaciones.

Sin embargo, esta maniobra legislativa para desahogar el tráfico de comprobantes fiscales digitales desencadenó un problema colateral para el universo global de los contribuyentes, porque como veremos más adelante, autores como Espinosa Berecochea, Pangburn o Pueblita Fernández, han observado que las autoridades fiscales comenzaron a generalizar la observación en el ejercicio de sus facultades de comprobación del requisito de acreditar la materialidad de los actos contenidos en los CFDI cuya deducción pretendían los contribuyentes.

Problemática.

Expuesto lo anterior, la *problemática* que constituye el eje central que rige la presente investigación lo constituye: las dificultades que representa la prueba de la materialidad de operaciones, lo que implica analizar en general la prueba de la materialidad de operaciones en el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones, pero particularemente, cuando se exige como requisito de las deducciones la prueba de la materialidad de las operaciones vinculadas con estas, porque en ambos casos, no se contempló originalmente en la ley ningún estándar de prueba mínimo para tal efecto.

Objeto de estudio

Acorde con la problemática planteada, nuestro objeto de estudio se centra en la prueba de la materialidad de las operaciones materiales e inmateriales.

Hipótesis

Partimos de las siguientes hipótesis de estudio: ¿Es necesario un estándar para la prueba de la materialidad de la recepción de bienes y servicios?

Objetivos

Para despejar nuestra hipótesis de trabajo, planteamos los siguientes objetivos:

General: Sentar las bases teóricas generales (concepción racionalista de la prueba), que permitan a los operadores del derecho fiscal una comprensión general de las dificultades de la prueba de la materialidad de operaciones para detectar el estado

que guarda el estándar de la prueba de la materialidad de operaciones y de la recepción de bienes y servicios.

Especificos: A).- Presentar el panorama general que guarda la problemática relativa a la evasión fiscal instrumentada mediante la expedición de facturas falsas y el tráfico de comprobantes fiscales digitales; B).- Exponer los elementos que rodean la presunción de inexistencia de operaciones que contempla el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para comprender sus límites y alcances; C).- Comprender el contexto de la nueva era de la materialidad de operaciones, su concepto, así como el de operaciones materiales e inmateriales y su dificultad probatoria y los test idóneos para su prueba; D).- Explicar de forma general el test de sustancia económica y la razón de negocios vinculado con la prueba de la materialidad de la recepción de bienes y servicios; E).- Establecer las bases metodológicas generales de la teoría de la concepción racionalista de la prueba para afrontar las dificultades probatorias de la materialidad de operaciones y recepción de bienes y servicios; F).- Acercar a los operadores del derecho fiscal y estudiantes del mismo, algunas herramientas auxiliares para la prueba en general de la materialidad de operaciones y recepción de bienes y servicios.

Justificación metodológica

Por la dimensión de la investigación jurídica[4] que se emprende en este trabajo, es de carácter teórica o documental, porque se desarrolla sobre objetos y fenómenos que no se perciben sensorialmente, ya que se trabaja con un dato “indirecto”, especulativo y con una información abstracta que se encuentra condensada en axiomas lingüísticos diversos. Se basa en la aplicación de métodos del pensamiento lógico y genera conocimientos a partir de procesos deductivos y racionales[5].

Por ello, nuestra investigación es de corte cualitativo y se relaciona con el paradigma interpretativo y tiene como objetivo entender el objeto que se estudia y evaluar las cualidades de este. Su propósito es destacar las relaciones y motivaciones

[4] No olvidemos que por su tipo, la investigación científica incluyendo la jurídica puede ser empírica y teórica; vid. Sabino Carlos *El proceso de la investigación*, Argentina, El Cid, 1978.

[5] Villavella Armengol Carlos Manuel *La investigación científica en la ciencia jurídica. Sus particularidades*, IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C., núm. 23, 2009 p. 13.

subyacentes, por lo cual utilizará un lenguaje fundamentalmente jurídico, aplicando métodos que permiten la descripción y penetración de lo que estudia y algunos ejemplos planteados por los principales doctrinarios que han abordado la materialidad de operaciones. En suma, esta investigación tiene la finalidad de interpretar, comprender y destacar las cualidades de lo que estudia.

Nuestro interés por el mundo de los hechos ha estado latente desde que tomamos nota sobre el matiz jurisprudencial[6] que se empezó a imprimir a ciertos casos de nulidad de los actos administrativos, derivados de particularidades excepcionales del mundo de los "hechos". Por ejemplo, cuando se decreta la nulidad por insuficiente identificación del verificador en el acta de inicio del procedimiento, pero la nulidad que se decreta es lisa y llana (pese a tratarse de un vicio formal), en la medida en que "no podrían retrotraerse las circunstancias de tiempo, modo y lugar" que originaron el levantamiento del acta, para enmendar la violación; o qué decir de cuando se conformó el concepto de "principio de inmediatez" imperante en materia aduanera; todo ello, en torno a ciertas coordenadas espacio-temporales a las que se circunscribe el acontecer de algunos hechos que son efímeros.

Este interés se acrecentó a raíz del acercamiento a los textos de Luis Muñoz Sabaté[7] (por la valiosa recomendación del Doctor José de Jesús Gómez Cotero), cautivados por la frescura de su terminología en la propuesta de lo que denominó como probática[8]. Y a las coordenadas de tiempo-espacio se sumó otro ingrediente trascendental que determina, a nuestro parecer en gran medida, el grado de profundidad de investigación fáctica y búsqueda de las pruebas por parte de los

---

[6] Nos referimos a la jurisprudencia Registro: 162 801 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Localización: XXXIII, febrero de 2011, Tesis: 2a./J. 8/2011, bajo el rubro: "JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LA NULIDAD POR INSUFICIENTE IDENTIFICACIÓN DEL VERIFICADOR EN EL ACTA DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADUANERO, TRATÁNDOSE DE VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA EN TRÁNSITO, DEBE SER LISA Y LLANA".

[7] Como veremos en el capítulo tercero, Muñoz Sabaté es un referente imprescindible en torno a la concepción racionalista de la prueba de fenónemos afines a la simulación tributaria, reconocido por diversos autores como Albaladejo García quien incluso lo proclama como campeón absoluto de la prueba de la simulación; o qué decir de los comentarios expresados por el propio Joan Picó I Junoy quien considera a Muñoz Sabaté su "maestro" en el sentido amplio de la palabra, porque aunque no fue su profesor, ni tampoco le dirigió su tesis doctoral, de él «aprendió la manía de la experimentación».

[8] Recordemos que Sabaté definió la probática como la "ciencia aplicada a la prueba de los hechos en el proceso", en Muñoz Sabaté, Luis. *Introducción a la probática*, Bosh, España, 2007, p. 11.

operadores del derecho, esto es, la *capacidad reflexiva de las cosas* (más adelante veremos que ésta corresponde a cierta aptitud de las cosas y de los fenómenos del mundo material a reaccionar frente a la acción del mundo exterior).

En mi labor como magistrado[9] he tratado de poner énfasis en la motivación de las sentencias, pero, a mi parecer, cuando expresamos juicios de hecho, respecto de ciertas probanzas existe un vacío legal en torno a la obligación de justificarlos (*i.e.* la "inferencia" que nos hace concluir que con la prueba x, y o z, se acredita el enunciado del hecho x´, y´, o z´).

En cierta medida esto lo propicia el sistema de valoración de la prueba que está contemplado en el artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que si bien es mixto[10], en la parte en que otorga libertad de apreciación de la prueba existe siempre el acecho o la tendencia a entenderlo como la liberación de toda regla, incluidas las de la lógica o las leyes científicas[11]. Atento al citado numeral, se encuentra tasado el valor probatorio de la confesión expresa de las partes (hace prueba plena), las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos afirmados por autoridad en documento público, por su parte los documentos digitales serán valorados con base en el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles; empero, el valor de las pruebas pericial y testimonial, así como de las demás pruebas (incluyendo las documentales privadas), quedará *a la prudente apreciación de la Sala*.

Este espacio es el que, peligrosamente, puede dar cabida a la libertad absoluta, a la arbitrariedad o irracionalidad del juez y su "íntima convicción", que muchas veces está alimentada del "sentido común". Cuando el juez no se basa en conocimientos que corresponden a la pericia de ciertas áreas del conocimiento referibles a los

---

[9] De Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a partir de julio de 2018.

[10] Por regla general, encontramos dos sistemas de valoración de la prueba, el sistema de prueba legalmente tasada donde el propio legislador de antemano y con carácter abstracto establece en la norma legal la eficacia y valor que debe atribuirse a cada medio de prueba y el sistema de libre apreciación de la prueba (de apreciación en conciencia, de íntima convicción, o de prudente arbitrio o apreciación) , de acuerdo con el cual el juez es libre para decidir cuándo un hecho ha sido suficientemente probado, sin restricciones impuestas por reglas legales de valoración de la prueba; *vid*. González Lagier, Daniel. *Quaestio Facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, Palestra, Lima-Bogotá, 2005, pp. 74-75.

[11] Aún cuando este sistema surgió como una reacción frente al sistema de prueba tasada, en ocasiones no es entendido meramente como una liberación de las reglas de valoración. *Idem*. p. 75.

hechos sobre los cuales toma su decisión, es innegable que recurrirá a las nociones que entran en su cultura de “hombre promedio” en el momento y lugar en que ocurre su decisión, es decir, su “sentido común”, como conjunto de nociones, informaciones, reglas, modelos, estereotipos y hasta prejuicios que caracterizan a la cultura media[12].

Afortunadamente, frente a esa tendencia a la arbitrariedad que podría provocar la “íntima convicción” del juez en un sistema de valoración libre de la prueba, ha mediado la *concepción racionalista de la prueba*, de la que daremos cuenta en un par de capítulos de este trabajo. Siguiendo las huellas que proponen los autores que sostienen esa concepción, fascinados por la conexión y afinidades entre sus autores más representativos como Taruffo, Jordi Ferrer, Marina Gascón, González Lagier o Perfecto Andrés[13], y de éstos con la cultura jurídica anglosajona de los hechos, donde destaca el pensamiento de William Twining, Terence Anderson, David Schum o Kola Abimbola, entre otros.

El último paso más profundo en los trabajos de la concepción racionalista de la prueba, a nuestro parecer, lo ha dado Jordi Ferrer con la publicación de su última obra *Prueba sin Convicción* (2021), en la que refiere que el eslabón que sigue en construcción teórica es el relacionado con el momento de la decisión sobre el resultado de la valoración probatoria por parte del juez, esto es, la determinación de reglas que fijen los umbrales de suficiencia probatoria para cada proceso (estándares de prueba).

Justamente, el pretexto para adentrarnos en este enfoque revitalizante de la prueba nos lo brindó un tema en el que se hace patente la problemática que ocupa la motivación de los juicios de hecho, nos referimos a la presunción de inexistencia de operaciones y el grueso de conceptos que se desplegaron a raíz de su incorporación en nuestro sistema jurídico, incluyendo cuestiones como el tráfico de comprobantes fiscales, la materialidad de operaciones, operaciones reales e inexistentes, operaciones materiales e inmateriales y los sujetos involuctrados, como lo son

[12] Taruffo, Michele. *Verdad, Prueba y Motivación en la Decisión sobre los Hechos*, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México, 2013, p. 174.

[13] En realidad, el mundo latino ha tenido acceso a diversos textos en italiano de Taruffo, gracias a la labor de traducción que han desempañado Jordi Ferrer y Perfecto Andrés Ibáñez, por ejemplo.

empresas que facturan operaciones simuladas (en adelante EFOS, indistintamente para singular o plural) y empresas que deducen operaciones simuladas (en adelante EDOS, indistintamente para singular o plural), simulación absoluta o relativa, sustancia económica, entre otros.

Así, el primer capítulo de este trabajo tiene como finalidad presentar el panorama general que guarda la problemática relativa a la evasión fiscal instrumentada mediante la expedición de facturas falsas y el tráfico de comprobantes fiscales digitales; pasando por la evolución que ha tenido la factura desde su nacimiento en el derecho mercantil y su implantación en el derecho fiscal mexicano. También se abordará la transición que sufrió la factura cuando migró del papel hacia los medios digitales, echando un vistazo general al caso Europeo y al de América Latina, para aterrizar de forma concreta al caso mexicano; así como la evolución de las prácticas de evasión fiscal con facturas, desde la confección de facturas falsas hasta el tráfico de comprobantes fiscales digitales y los instrumentos empleados para el combate frontal en ambos casos, hasta llegar al anuncio de la herramienta jurídica que se implementó en el caso de México para ese combate frontal, esto es, la presunción de inexistencia de operaciones (mediante decreto publicado el 9 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación).

En el capítulo segundo abordaremos los elementos que rodean la presunción de inexistencia de operaciones que contempla el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para comprender sus límites y alcances. Para ello se analizará la naturaleza de la citada norma y la riqueza conceptual que se involucra en su creación (presunciones, simulación, operaciones reales e inexistentes, contratos y sujetos EFOS y EDOS, etc.). Cabe precisar que el estudio específico de las cuestiones doctrinales que involucra la citada norma, relacionadas con la “materialidad de operaciones” y la “sustancia económica”, dada su complejidad y extensión, lo reservaremos para el tercer capítulo, facilitando así la comprensión del tema; conceptos con un impacto enorme en la esfera jurídica de los contribuyentes, la materialidad y/o la sustancia económica de una operación, de los que no podemos negar su existencia, pero tampoco responder, con seguridad, a qué nos estamos refiriendo en cada caso.

Respecto a la materialidad de operaciones, a nuestro parecer constituye, por un lado, un problema epistemológico[14], porque una vez implantada en el sistema jurídico la presunción de inexistencia de operaciones y el advenimiento de múltiples conflictos por su aplicación, al conocer de los mismos, los tribunales acuñan el concepto de "materialidad de operaciones" pero, olvidaron un pequeño detalle, su definición. Y por otro lado, la parte más compleja de la problemática que envuelve nuestro objeto de estudio y que representa nuestro mayor interés es que la materialidad se implantó por las autoridades fiscales como requisito de procedencia de las deducciones. Es ahí donde pensamos que radica el verdadero problema de prueba para los contribuyentes, especialmente tratándose de las operaciones inmateriales. Todo lo anterior, será objeto de estudio del capítulo tercero.

Ahora, en cuanto a la sustancia económica, como veremos más adelante, no se enmarca en el campo de la indefinición jurídica, pero es una doctrina de origen anglosajón que no ha sido ponderada en su justa dimensión en el marco propio de la presunción de inexistencia de operaciones y de otras figuras afines al combate de la simulación relativa, que debe ser abordada para no confundir los límites de la presunción de inexistencia de operaciones y sobre todo porque los test de sustancia económica como el de razón de negocios, a nuestro parecer, resultan más idóneos para corroborar la materialidad de la recepción de bienes y servicios (inmateriales), que es en donde se encuentra la verdadera ausencia de un umbral mínimo de suficiencia probatoria; cuando se objetan las deducciones por falta de materialidad de las operaciones vinculadas a estas; estudio que se despejará en el capítulo cuarto.

Una vez que hayamos despejado la naturaleza jurídica de la presunción de inexistencia de operaciones, los elementos estructurales que la componen y el antídoto para revertir su aplicación y así, superada o destruida, analizaremos la materialidad de operaciones, que es el estadio probatorio donde pensaríamos que cualquier presunto EFOS o presunto EDOS debe apuntalar su mira, para reinsertar sus operaciones al recuento histórico de la "realidad" o de la "existencia",

[14] Surge la interrogante sobre si el término "materialidad de operaciones", puede catalogarse en el terreno de las creencias (*doxa*) o del conocimiento jurídico (*episteme*). Ver Platón, *Teetetes*, 201 *cd*: "La creencia verdadera por razones es saber, la desprovista de razones está fuera del saber".

conservando los efectos fiscales que originalmente poseían; considerando imprescindible realizar un acercamiento a la teoría de la prueba (en su concepción racionalista) y su cosmovisión sobre los "hechos", antes de aventurarnos al estudio específico de la metodología de la prueba de la materialidad de operaciones (delimitar específicamente cuáles son los "hechos relevantes" y cómo rastrear "materia física", donde la materialidad de operaciones deja sus trazos y huellas).

Sin dejar de mencionar que la prueba de los hechos y la adminiculación de la prueba indiciaria no es una labor cotidiana con la que esté muy familiarizado el abogado fiscalista, y hemos de confesar cierta lejanía con la materia, lo cual es entendible considerando que la materia contencioso-administrativa realmente se encuentra regida por las pruebas documental y pericial; lo que deriva propiamente de la prevalencia de la forma escrita en el procedimiento administrativo[15].

Por ello, en los capítulos quinto y sexto, daremos paso al enfoque del "hecho" en la actual teoría de la prueba contemporánea (relacionada con la concepción generalizada de que el proceso judicial busca la obtención de la verdad mediante la prueba o concepción racionalista de la prueba; en oposición al paradigma de la *intime conviction* del juzgador); línea de pensamiento en la que encontramos a los autores que analizaremos, comenzando por Michele Taruffo, hasta el autor creador de una terminología auténtica y original de la concepción de este tema, Luis Muñoz Sabaté, sin pasar de largo los estudios y esfuerzos al respecto de Marina Gascón Abellán, Jordi Ferrer Beltrán, Perfecto Andrés Ibáñez y Daniel González Lagier.

Una nota común que comparten estos autores es su preocupación por el estudio del terreno de los "hechos" y la motivación de cualquier "juicio de hecho" que sustente cualquier fallo jurisdiccional, como ejercicio del poder. Para facilitar su

---

[15] "En el ámbito de lo contencioso-administrativo, como veremos, adquieren una importancia significativa las pruebas documental y la pericial. Por una parte, ello es consecuencia de la prevalencia de la forma escrita en el procedimiento administrativo, que explica la importancia de los documentos públicos. Y, por otra parte, ello resulta de la complejidad que van adquiriendo cada vez más los asuntos en los que interviene la administración pública y el derecho administrativo, donde la intervención de especialistas, de peritos que asesoren convenientemente al órgano judicial, resulta cada vez más indispensable", en Aguado I Cudolá Vicenc. *La prueba en el proceso contencioso-administrativo: ¿Supletoriedad de la legislación procesal civil o necesidad de una regulación específica?*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2013, p. 935, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3282/48.pdf

estudio, este análisis lo dividiremos en dos capítulos (analizando en el capítulo cuarto las ideas de Taruffo, Marina Gascón y Lagier, y en el siguiente capítulo -quinto- las del resto de los autores mencionados).

Finalmente, ya en el capítulo séptimo sugerimos algunas herramientas necesarias para calificar, por un lado, los hechos *relevantes o nucleares* para el tema de la prueba de la materialidad de operaciones (así como los secundarios o periféricos) y, por el otro, revisar la materia física en la que podemos rastrear su impresión, para tenerla como indicio de su prueba, además de aquellas que nos coloquen en aptitud de obtener de un tribunal un enunciado de la naturaleza de "*Está probado que p"*, a través del razonamiento probatorio inferencial una vez verificadas nuestras hipótesis probatorias. Todo ello bajo el siguiente orden de estudio: *a) una estrategia probatoria para la destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones; b) la fijación de los hechos relevantes de la estrategia probatoria; c) una investigación fáctica de los hechos relevantes mencionados y recopilación de la materia física impresa por ellos; y d) herramientas inferenciales y narrativas para darle cause al producto de la investigación fáctica y desahogo del contenido probatorio encontrado para concretar un razonamiento probatorio persuasivo.*

Puntualizando que nuestra pretensión no es descubrir la piedra filosofal de la prueba de la materialidad de operaciones ni presentar un listado casuístico de indicios de la materialidad de operaciones, sino encaminar metodológicamente al operador del derecho a la búsqueda de esa prueba, con herramientas enmarcadas en la concepción racionalista de la prueba y, por último, generar una reflexión que pondere la necesidad de estándares de prueba en cualquier proceso y en lo particular, tratándose de la materialidad de operaciones.

1.- CAPÍTULO PRIMERO. EL PROBLEMA DE LAS FACTURAS FALSAS Y EL TRÁFICO DE COMPROBANTES FISCALES

Hablar de facturas falsas o del tráfico de comprobantes fiscales es adentrarnos al mundo de las prácticas de "evasión fiscal" y para combatirlas, el Estado siempre trata de ir un paso adelante de los infractores.

El presente capítulo tiene como finalidad presentar el panorama general que guarda la problemática relativa a la evasión fiscal instrumentada mediante la expedición de facturas falsas y el tráfico de comprobantes fiscales digitales; pasando por la evolución que ha tenido la factura desde su nacimiento en el derecho mercantil y su implantación en el derecho fiscal mexicano.

También se abordará la transición que sufrió la factura cuando migró del papel hacia los medios digitales, echando un vistazo general al caso Europeo y al de América Latina, para aterrizar de forma concreta al caso mexicano; así como la evolución de las prácticas de evasión fiscal con facturas, desde la confección de facturas falsas hasta el tráfico de comprobantes fiscales digitales y los instrumentos empleados para el combate frontal en ambos casos, hasta llegar al anuncio de la herramienta jurídica que se implementó en el caso de México para ese combate frontal, esto es, la presunción de inexistencia de operaciones.

1.1.- La factura en el derecho mercantil

Antes de entrar en el estudio de los comprobantes fiscales (facturas) y su desenvolvimiento en el ámbito fiscal, es importante destacar la función que cumplen las facturas desde su horizonte más amplio y que les da origen[16], esto es, desde la perspectiva *mercantil*. Históricamente, la factura en México data de la Colonia (siglo XVII), las formas de recibos impresas o manuscritas eran emitidas con el nombre del pagador, la fecha y la firma del gobernado. Este tipo de recibos comenzaron a emplearse también para llevar el control de las mercancías comerciadas y el

[16] "La factura sólo pudo surgir después de que se inventó la escritura; seguramente en las sociedades primitivas había relaciones comerciales entre los diversos integrantes de las comunidades o tribus de la época; supongo que el principal contrato entonces era el de cambio, fundamentalmente el dando y dando, pero de nada ha quedado registro a falta de escritura."; en Rivera Farber, Octavio, "La Factura", *Revista de Derecho Notarial Mexicano*, número 127, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-notarial/issue/view/1769.

traslado de impuestos, denominados alcabalas (asimilable al actual impuesto al valor agregado), que fueron exigibles desde 1563 y cuyos efectos se ampliaron con las reformas borbónicas de 1700[17].

Una factura[18] es fundamental para respaldar las transacciones comerciales y garantizar la certeza jurídica en el ámbito mercantil[19]. En ésta se detallan las mercancías o servicios que han sido objeto de una operación comercial, junto con su importe.

Aunque también es costumbre comercial expedir la llamada "carta factura", principalmente entre las agencias distribuidoras de vehículos, cuando la operación no es de contado o a efecto de permitir llevar a cabo los trámites para obtener placas o permisos de circulación y porque se inserta dentro de la factura un pagaré que debe ser suscrito por el adquirente, en virtud de una operación financiada a plazos[20].

Las facturas cumplen con dos funciones esenciales, porque son fuente de información de forma simultánea tanto para el sector empresarial como para el fiscal; y porque juegan un doble papel en el ámbito jurídico, como medio de estampación financiera (desde la perspectiva mercantil) y fiscal (respecto de las operaciones gravadas en las leyes fiscales); lo anterior, sin dejar a un lado la función probatoria que tienen en los dos escenarios (en cuanto identifica la mercancía o el servicio, su calidad, cantidad y precio). Así, las facturas se integran para su debido control y administración a los dos sistemas contables que rigen a cualquier empresa;

---

[17] Foro Internacional de Tributación Digital 2015 (SAT, SHCP, AMEXIPAC), La nueva Administración Tributaria en México. El ADN digital: eje de transformación de los servicios tributarios, p. 22., consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/08/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-270.pdf.

[18] Para Garrigues Joaquín la factura es la "lista de mercancías objeto de un contrato mercantil, con la mención de sus características (naturaleza, calidad y tipo), su precio y su cantidad. La factura se refiere siempre a un contrato mercantil, que suele ser el de compraventa"; en *Curso de Derecho Mercantil*. Tomo IV, 7a, Temis. Colombia, 1987. p. 27.

[19] La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 1a./J. 89/2011, de rubro: "FACTURAS. VALOR PROBATORIO ENTRE QUIEN LAS EXPIDIÓ Y QUIEN ADQUIRIÓ LOS BIENES O SERVICIOS", define a la factura como documento privado que se emplea como comprobante fiscal, de compraventa o prestación de servicios, y permite acreditar la relación comercial e intercambio de bienes en atención a las circunstancias o características de su contenido y del sujeto a quien se le hace valer; condicionando su eficacia para acreditar la relación comercial al hecho de que sea objetada o no en juicio.

[20] Al respecto, en la jurisprudencia 1a./J. 3/95, la Primera Sala de nuestro más Alto Tribunal, al emitir la jurisprudencia que lleva por rubro "PAGARÉ INSERTO EN CONTRATO-FACTURA. REQUISITOS", se determinó que la firma del adquirente debe aparecer en el texto del pagaré para obligarlo cambiariamente.

como documento mercantil, a la contabilidad financiera (regidas por las normas de información financiera, cuya definición y alcances se abordarán más adelante) y como documento fiscal, a la contabilidad fiscal (regida por las diversas leyes fiscales). Lo que se justifica por la naturaleza de los efectos jurídicos que generan en cada uno de los ámbitos mencionados.

En este apartado nos ocuparemos de diferenciar las notas distintivas que cobra una factura desde la perspectiva mercantil (y más adelante, lo relativo al ámbito fiscal), de modo que las facturas son consideradas a nivel mercantil como un documento que trae aparejada ejecución[21]. La factura es considerada un documento privado que hace prueba legal cuando no es objetada, ya sea de la *relación comercia*l o como *título ejecutivo*, de conformidad con los artículos 1241 y 1391, fracción VII, del Código de Comercio. También, la factura se integra como "título de crédito", dentro del contrato de factoraje que contempla el artículo 419 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito[22].

Las facturas cumplen en el ámbito mercantil una función probatoria, dependiendo de los hechos que se quieran acreditar, del sujeto contra quien se presenten y de las circunstancias concurrentes[23].

> El contenido de la factura difiere en función de las circunstancias de cada operación y de las características propias de las prestaciones que están en la base de su emisión. En la práctica, las facturas indican la fecha en que son emitidas, las partes intervinientes en la operación, una referencia más o menos detallada de las cosas o servicios objeto de la misma y el precio en dinero de la transacción a satisfacer por el deudor. En ocasiones, se extiende sobre la factura un recibí o declaración de conformidad por alguna de las partes en torno a ciertos hechos, relacionados con la ejecución de la operación, como el pago del precio, la recepción de la mercancía o la prestación del servicio; de modo que su contenido se extiende también a tales circunstancias.[24]

---

[21] Así lo dispone el artículo 1391, fracción VII del Código de Comercio vigente. En ese sentido, si bien específicamente no se regulan a nivel mercantil los requisitos de la factura, para el perfeccionamiento de su carácter ejecutivo, podríamos acudir a los requisitos en general exigidos a los títulos de crédito.

[22] Al efecto, el artículo 421 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito prevé que cualquier derecho de crédito denominado en moneda nacional o extranjera documentado en facturas, podrá ser objeto del contrato de factoraje.

[23] Ver jurisprudencia I.4o.C. J/29, registro digital 169501, bajo el rubro: "FACTURAS. SU VALOR PROBATORIO DEPENDE DE LOS HECHOS QUE SE QUIEREN ACREDITAR, DEL SUJETO CONTRA QUIEN SE PRESENTEN Y DE LAS CIRCUNSTANCIAS CONCURRENTES".

[24] Lara González, Rafael, *La Factura en el Derecho Mercantil Proyectado, en Estudios sobre el futuro Código Mercantil*: libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz. Getafe: Universidad Carlos III de

La factura ha tenido diversos usos mercantiles desde sus orígenes, pasando por ser medio de prueba de las obligaciones mercantiles (el destinatario devolvía al emisor un ejemplar firmado de la factura); hasta ser un medio para justificar sólo en favor del destinatario, en la medida en que resulte de ella, la perfección del contrato y su contenido (objeto, naturaleza, calidad, tipo y cantidad, precio, forma y plazos de pago). Lo anterior, más allá de acreditar el cumplimiento de las obligaciones de las partes, debido a que el pago de las contraprestaciones no coincide necesariamente en lo temporal con la emisión de la factura[25], aun cuando existan anotaciones formales de pago en la misma en una determinada fecha.

Las facturas a nivel mercantil cumplen una función siempre entre sujetos de la misma calidad como parte de una *relación jurídica de derecho privado*, es decir, en una relación jurídica del derecho común entre sujetos de derecho privado, en una relación de igualdad procesal; sin que esto resulte óbice al hecho de que, cuando su eficacia jurídica se traslada al ámbito fiscal, esa función queda inserta en una *relación jurídica tributaria*, derivado del poder tributario del que está investido el Estado (representando a la Hacienda Pública y con quien se vincula el gobernado en su calidad de contribuyente), lo anterior, desde luego, en la concepción moderna de la misma[26] (más allá de una relación de vasallaje o subordinación).

Retomando el papel que juega una factura para el *comercio*, es de vital importancia destacar que son un medio vital para exigir el cumplimiento del pago de las prestaciones contraídas en cualquier acto de comercio. Es así que puede demandarse su pago, tomando como base de la acción la propia factura en su

---

Madrid, 2015, pp. 2034-2049, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://e-archivo.uc3m.es/rest/api/core/bitstreams/727f9ab4-11e2-448f-8d18-d20e9d1bdb6e/content, p. 2035.

[25] Al respecto, refiere Lara González que: “La factura es así un documento privado emitido por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, para dejar constancia de una determinada transacción y servir de soporte al cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales”, *idem*, p. 2035.

[26] “..la potestad tributaria es un poder jurídico que deberá ser ejercido respetando los principios constitucionales de la tributación, tanto formales como materiales, así como los demás principios constitucionales. Tales principios orientan y vinculan la actividad legislativa en materia tributaria. En esencia, dichos principios son un límite al ejercicio del poder tributario estatal.”, en E. Peralta Carlos, “Tributación y Derechos Fundamentales. Los principios Constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica”. *Revista de Ciencias Jurídicas,* N° 138 (89-134) Septiembre-diciembre 2015, p. 99.

calidad de título ejecutivo, o bien, conforme al artículo 1165 del Código de Comercio, los sujetos de la relación comercial pueden acudir a los medios preparatorios a juicio, a efecto de que se reconozca la firma del documento (factura), el monto del adeudo y causa del mismo[27]. Si el resultado de esos medios preparatorios es favorable para quien los promueve, con la copia certificada de todo lo actuado en los mismos (documento base de la acción, con eficacia de título ejecutivo), el acreedor podrá promover su demanda en la vía ejecutiva para reclamar las prestaciones derivadas de la factura[28].

Lo anterior, sin soslayar que la factura, por disposición expresa de la ley, constituye un "título ejecutivo", como fue visto con anterioridad, que no requiere como requisito *sine qua non* llevarlo a medios preparatorios. Empero, si existe algún elemento susceptible de perfección de las formalidades que integran el contenido de la factura, sería conveniente acudir, de forma previa, a los medios preparatorios para blindar su eficacia.

Esa trascendencia del reconocimiento de la firma que involucra su aceptación cobra relevancia, por ejemplo, en el derecho español, en el que sí existe la distinción jurídica de la "factura aceptada", por la persona a cuyo cargo se hubiera emitido y con la cual se asimila a los títulos de crédito. De este modo, la factura no sólo cumple funciones probatorias, en cuanto identifica la mercancía o el servicio, su calidad, cantidad y precio, sino que constituye un título de crédito que incorpora la obligación de pagar cierta suma de dinero en el plazo determinado[29].

De igual modo, en América Latina, encontramos distinción de las facturas a nivel mercantil, como la factura cambiaria en Colombia, la duplicata en Brasil y la factura conformada en la legislación argentina.

---

[27] El citado numeral dispone que: "El documento privado que contenga deuda líquida y sea de plazo cumplido, permitirá al acreedor, promover medios preparatorios a juicio, exhibiendo el documento al juez a quien se le hará saber el origen del adeudo, solicitándole que ordene el reconocimiento de la firma, monto del adeudo y causa de este".

[28] Ver al respecto el criterio aislado I.3o.C.467 C, registro digital 1800035, que lleva por rubro: "VÍA EJECUTIVA. LOS MEDIOS PREPARATORIOS CONSTITUYEN TÍTULO EJECUTIVO CON EL RECONOCIMIENTO DE CUALQUIERA DE LOS ASPECTOS RELATIVOS A LA FIRMA, ORIGEN O MONTO DEL ADEUDO EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 1165 DEL CÓDIGO DE COMERCIO".

[29] Lara González, Rafael, ob. cit. p. 2038.

Respecto a la figura de la factura cambiaria en Colombia, ésta tiene sus raíces en dos referentes europeos, el caso de la factura de cambio o *cambiale trata* en Italia, y en las *factures et bordereaux protestables y bordereaux de cession de créances professionnelles*, en Francia. Básicamente, la factura cambiaria es aquélla que nace de la concesión de créditos en los contratos de compraventa de bienes o de prestación de servicios. Esta es de los títulos valores típicos, de contenido crediticio y, a su vez, representativo de la mercancía, el cual nace como consecuencia de la celebración de un contrato subyacente del cual es causal, de carácter bilateral, donde intervienen como cambistas un vendedor, quien es el que crea el título y se convierte en el acreedor de la obligación cambiaria incorporada en él, y el comprador, a quien se le entrega el bien o se le presta el servicio dado a crédito y, por ende, es el deudor de la obligación cambiaria[30].

La duplicata consiste en un efecto mercantil de origen brasileño que describe al acto jurídico de la compraventa al por mayor entre comerciantes, donde el vendedor está obligado a presentar al comprador un soporte de la venta por duplicado cuando se entrega la mercancía y, al mismo tiempo, se le crea una cuenta por los bienes enajenados, la cual es firmada por ambos. Este documento, de no reclamarse, se tildaba de perfecto y sin discusión, permitiendo a los comerciantes brasileños negociar la mercancía una vez firmado el soporte por los compradores, mediante el endoso a las instituciones bancarias quienes la descontaban o cobraban. Por esta funcionalidad en el derecho carioca también se le denominó *contas assinadas*, que no es más que un abono de cuentas o cuentas asignadas, es decir, una concesión de créditos entre comerciantes amparados en facturas[31].

A su vez, la factura conformada Argentina consiste en un título de emisión obligatoria al vencimiento de un crédito otorgado por la venta de unos bienes a plazos. El documento estaba sometido a una serie de formalidades como la inscripción en libros y registros especiales para su eficacia, lo que llevó, por exceso de ritualidad, a su inutilización y desaparición de la legislación gaucha. En 2002, los legisladores argentinos, atendiendo a la referencia brasileña, emitieron con el Decreto 363 la

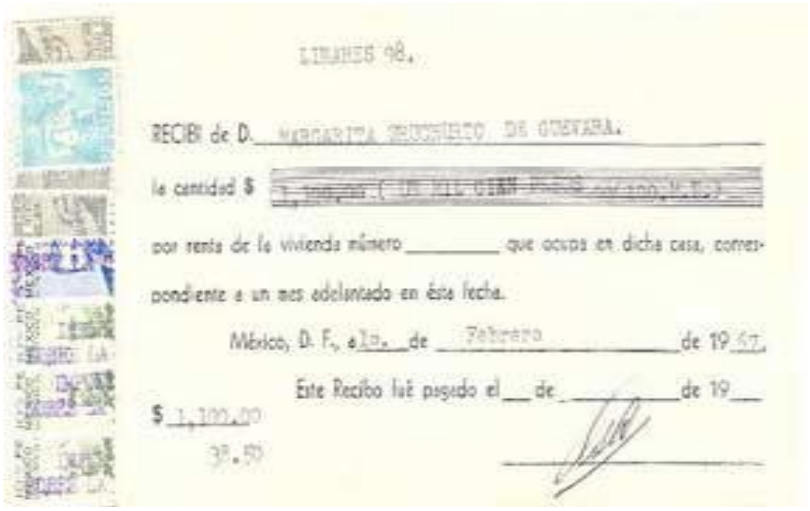
[30] Escorcia Subiroz, Jorge Nerandy, *La factura cambiaria: acercamiento teórico-práctico*, Santa Marta: Universidad del Magdalena, 2020, p. 60.
[31] *Idem*, p. 20.

modificación de la regulación de la Ley 24064, lo cual introdujo nuevamente la factura conformada para las operaciones de créditos del sector industrial. Esta ley argentina surgió por los mismos motivos de la colombiana, o sea, con el interés de apoyar las pymes (pequeñas y medianas empresas) en ese país, reconociendo que la importancia de este título valor es facilitar el acceso al financiamiento de dichas empresas, a través de la venta de las facturas al sector financiero, para así capitalizarse[32].

1.2.- Comprobante fiscal impreso

Las reformas borbónicas de 1700, introducidas por los Borbones en el territorio de la Nueva España, tuvieron como efecto la regulación y ampliación de los impuestos sobre el comercio; los más importantes eran los conocidos como alcabalas. La alcabala se cobraba por una amplia mayoría de transacciones mercantiles, parecido a nuestro moderno impuesto sobre el valor agregado y para ello se registraban las transacciones comerciales en los denominados libros de cuentas de alcabalas. Con la Ley del Timbre, del 1 de febrero de 1873, comenzaron a tasarse con estos impuestos las actividades comerciales y el consumo. Ejemplo de comprobantes fiscales usados antes de la desaparición de la citada ley (en 1979)[33]:

[32] *Idem*, p. 21.
[33] Foro Internacional de Tributación Digital 2015 (SAT, SHCP, AMEXIPAC), ob. cit., p. 23.



LIBANOS 98.

RECIBI de D. MARGARITA [illegible] DE GUEVARA.

la cantidad $ [illegible]

por renta de la vivienda número _____ que ocupa en dicha casa, correspondiente a un mes adelantado en esta fecha.

México, D. F., a 1o. de Febrero de 19 67.

Este Recibo fué pagado el __ de _____ de 19__

$ 1,100.00

3º.50

Ya con la publicación del nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (31 de diciembre de 1979), se promulgaron nuevas leyes, entre ellas, reformas a la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuya base conceptual descansó en el Registro Federal de Contribuyentes[34], lo que dio paso a la implementación del Modelo Integral de Recaudación. Lo anterior incluye un importante cambio, pasando de una "administración por impuestos" a una "administración por funciones"[35].

> **2.4.7**.- **Modelo Integral de Recaudación**. Con la puesta en marcha de este modelo se continúan mejorando los sistemas de identificación del contribuyente, de recaudación, de control y fiscalización. Se pretende determinar en forma coherente, las misiones del sistema tributario: simplificar los trámites administrativos; evitar acciones duplicadas y estructurar en forma eficiente y sistemática el flujo de información generada.
> …
> **3.10**.- **Reestructuración administrativa**. El diseño de la reestructuración de la Subsecretaría de Ingresos se realizó con el propósito de reubicar y reagrupar las funciones, de tal manera que cada uno de sus campos asuma una actividad fundamental de la administración tributaria y evite que numerosas acciones impositivas multipliquen la gestión y el gasto. Con lo anterior se persigue también mejorar el funcionamiento del sector tributario al modificar procedimientos anacrónicos que limitan su eficiencia. Dicha

[34] "El antecedente del RFC data de 1957; no obstante, existían dispersos padrones por tipo de impuesto, cada uno de los cuales se formaba con números o claves propias e independientes unos de otros, lo que propiciaba que la autoridad no conociera datos integrados… El 29 de diciembre de 1961, el Congreso de la Unión decretó que se reformaran y adicionaran diversos artículos del Código Fiscal de la Federación; con ello se crea el Registro Federal de Causantes"; *idem*, p. 15.
[35] *Idem*, p. 23.

> reestructuración laboral culminó con la publicación del Reglamento Interior en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1979.[36]

De igual modo, cabe precisar que, a partir de la creación del Registro Federal de Contribuyentes se inicia un ciclo calificado por el Servicio de Administración Tributaria como "ciclo del contribuyente", de modo que *dicho registro queda inserto en su primera etapa*:

> **¿Qué es el ciclo del contribuyente?**
> El ciclo del contribuyente es la ubicación, dentro de un proceso versátil, de las grandes etapas o fases en las que se puntualiza una obligación tributaria, a la cual debe responder la autoridad con un servicio específico para su correcto cumplimiento.
> Este ciclo ha evolucionado de acuerdo con las propias necesidades que la ciudadanía impone a la administración tributaria, pero mantiene su esencia en lo que respecta al cumplimiento de obligaciones sustantivas. Actualmente, el ciclo del contribuyente se compone de la siguiente manera:
> a) Educación tributaria a contribuyentes potenciales, para promover el cumplimiento voluntario, antes incluso de la inscripción en el RFC. b) Inscripción en el RFC. c) Emisión y recepción de comprobantes fiscales. d) Elaboración y registro de su contabilidad; en este punto la administración tributaria ha dispuesto herramientas electrónicas que auxilian al contribuyente en esta obligación. e) Presentación de sus declaraciones y el pago de sus impuestos. f) El Buzón Tributario, que constituye el mecanismo electrónico que agiliza la interacción del contribuyente en cada una de las etapas del ciclo. g) La revisión de auditorías electrónicas.

Ciclo del contribuyente

[36] Memoria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 1979, México, 1982, p. 25, consultada el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://memoriasdehacienda.colmex.mx/mh/pdfs/1979.pdf.

> Sobre la importancia que tiene el ciclo tributario en relación con los objetivos del SAT, el Congreso ha expresado lo siguiente: "La administración tributaria en nuestro país, en el contexto descrito, tiene el reto de crear mecanismos accesibles, de bajo costo, que simplifiquen el pago de impuestos al tiempo que permitan captar a nuevos contribuyentes y asegurar la plena integración de éstos al ciclo tributario"[37].

Formalmente no existe una definición de comprobante fiscal, pero, en términos generales, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, es por excelencia la fuente legal que da vida al mismo. *Grosso modo*, dicho numeral, históricamente se ha referido a la forma en que debe expedirse un comprobante fiscal cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Y, cotidianamente, identificamos al comprobante fiscal como sinónimo de "factura"[38]:

> La evolución del comprobante fiscal se debe a los esfuerzos de la administración tributaria por contar con un mecanismo fehaciente que dé cuenta de las operaciones que, en el día a día, se realizan como parte de las actividades económicas e identifique a sus actores (emisor y receptor) con el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
>
> La figura del comprobante fiscal surge en las disposiciones fiscales como un mecanismo de control que proporcionaría elementos para la vigilancia del cumplimiento. Su origen se encuentra en la emisión de documentos que formaban parte de las operaciones mercantiles o la prestación de un servicio, como la factura comercial, adoptada en el derecho tributario con requisitos fiscales y la finalidad de que sirviera para la verificación de gastos e ingresos que manifestaban los contribuyentes.[39]

El 31 de diciembre de 1981 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el Código Fiscal de la Federación que ha estado vigente hasta nuestros días. En el artículo 29, se habla de la obligación de expedir comprobantes y le dejaba al Reglamento definir los requisitos que debían reunir dichos comprobantes. Textualmente decía: *Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señale el reglamento de este Código*. Sin embargo, hasta

---

[37] Foro Internacional de Tributación Digital 2015 (SAT, SHCP, AMEXIPAC), ob. cit., pp. 10 y 11. Ver también H. Congreso de la Unión; Cámara de Diputados; Exposición de motivos de la Reforma Hacendaria, México, 2014, p. 72.

[38] Desde luego, no debemos perder de vista que también existen como comprobantes fiscales los recibos de honorarios (utilizados por personas físicas que prestan servicios personales independientes), de arrendamiento (comprobante utilizado en actividades de uso o goce temporal de bienes), las notas de crédito y de cargo (comprobantes relacionados con la factura cuya función es aumentar o disminuir el monto de la operación), entre otros.

[39] Foro Internacional de Tributación Digital 2015 (SAT, SHCP, AMEXIPAC), ob. cit., p. 23.

el 29 de febrero de 1984 se publicó el Reglamento del Código Fiscal de la Federación donde, por primera vez, se establecieron los referidos requisitos[40].

Una nota importante en esta fase histórica de los comprobantes fiscales es el hecho de que no se imponía la obligación de que la impresión de estos estuviera a cargo de un tercero[41].

En la década de los noventa del siglo pasado, en el Diario Oficial de la Federación del 20 de diciembre de 1991, se reformó el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación para establecer la obligación de que los comprobantes fiscales fueran impresos en los establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Integrándose los requisitos de los comprobantes fiscales en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Y en la reforma del 29 de diciembre de 1997 se adicionó, como requisito, incluir en el citado numeral la fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado:

> Al impresor se le confiaba parte de la responsabilidad en la emisión de comprobantes fiscales y, para otorgar cierta certeza jurídica al contribuyente, tenía que cumplir con diversos requisitos…
> a).- presentar solicitud a la autoridad fiscal.
> b).- Estar al corriente de sus obligaciones fiscales y pagar sus impuestos en la actividad empresarial.
> c).- Demostrar que contaba con la maquinaria, equipo necesario para la impresión de los comprobantes y el equipo de cómputo para la utilización del sistema de control de impresores autorizados, mediante copia certificada del documento que amparaba su propiedad o legítima posesión.
> …
> Esta etapa estuvo determinada por el uso de papel, por una gran cantidad de trámites para los impresores y para los contribuyentes que estaban obligados a emitir comprobantes fiscales. La percepción de riesgo era prácticamente nula, ya que las auditorías y revisiones no contaban con los elementos suficientes.
> En la última fase de los comprobantes fiscales en papel, los requisitos eran tan vastos que sólo un experto en la materia podía definir si era fiscalmente deducible el comprobante.[42]

---

[40] Entre otros, Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes (RFC) de quien los expida; Número de folio, lugar y fecha de expedición; Nombre, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien los expida; Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen; Valor unitario e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso; y, Número y fecha del documento aduanero, así como aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

[41] El artículo 38 del RCFF vigente en 1984, imponía la obligación para los contribuyentes que emitían comprobantes impresos, de llevarlos en talonario o en original y copia. Si se optaba por llevarlos en talonario, debían empastarlos y foliarlos en forma consecutiva previamente a su utilización.

[42] Foro Internacional de Tributación Digital 2015 (SAT, SHCP, AMEXIPAC), ob. cit., p. 25.

En la primera resolución de modificaciones de la Miscelánea Fiscal para 2003 (publicada el 24 de abril de 2003), se integró la opción para que las personas físicas y morales, que teniendo la tecnología necesaria y cumpliendo con ciertos requisitos ante la autoridad, auto imprimieran sus comprobantes fiscales, los cuales debían cumplir los requisitos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. Para 2004 (publicación en el DOF de 5 de enero de 2004), encontramos como requisito adicional señalar, en forma expresa, si el pago de la contraprestación que ampara el comprobante se hace en una sola exhibición o en parcialidades. De igual modo, en esta reforma se introduce el concepto de comprobante fiscal simplificado. Este tratamiento se mantuvo vigente hasta entrado el nuevo siglo XXI, que es cuando se da la migración del "medio de estampación" de los comprobantes fiscales, del papel a los soportes electromagnéticos, porque en este mismo año de 2004, se introduce de forma opcional la factura electrónica. Lo anterior, desde luego, sin dejar a un lado el preámbulo tecnológico de los comprobantes fiscales digitales, que es la creación de la firma electrónica avanzada[43]:

> La firma electrónica es un conjunto de datos cifrados que se adjuntan a un mensaje electrónico, cuyo propósito es identificar al emisor del mensaje como autor legítimo.
> La firma electrónica tiene los mismos efectos de una firma autógrafa. Los beneficios que ofrece son altamente tangibles pues, una vez incorporada a los procesos, permite el intercambio de información entre el contribuyente y la autoridad hacendaria de manera práctica y rápida; da certeza a los trámites en un ámbito de modernidad y vanguardia tecnológica y se caracteriza por la eliminación de riesgos en el manejo de información confidencial, así como la reducción de los costos derivados del almacenamiento de la información, la cual obedece a cuatro principales cualidades:
> Integridad
> No Repudio
> Autenticidad
> Confiabilidad[44]

[43] "El primer intento por implementar un mecanismo que permitiera identificar al emisor de un mensaje electrónico como autor legítimo como si se tratara de una firma autógrafa fue el proyecto denominado "Tu firma" que durante el año 2004 el Sistema de Administración Tributaria (SAT) implementó como un mecanismo alternativo en su inicio y obligatorio para el 2005, después de una serie de reformas al Código Fiscal de la Federación"; en Izquierdo Enciso, León, "La implementación de la firma electrónica en México. Panorama Económico". *Economía Informa*, julio-agosto 2011, número 369, Facultad de Economía, UNAM, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: http://www.economia.unam.mx/publicaciones/econinforma/369/

[44] Foro Internacional de Tributación Digital 2015 (SAT, SHCP, AMEXIPAC), ob. cit., p. 17.

Por sus características, la FIEL brinda seguridad a las transacciones electrónicas de los contribuyentes, con su uso se puede identificar al autor del mensaje y verificar que no haya sido modificado. Su diseño se basa en estándares internacionales de infraestructura de claves públicas (o *PKI* por sus siglas en inglés: *Public Key Infrastructure*), donde se utilizan dos claves o llaves para el envío de mensajes[45]:

> - La "llave o clave privada" que únicamente es conocida por el titular de la FIEL, y que sirve para cifrar datos.
> - La "llave o clave pública", disponible en *Internet* para consulta de todos los usuarios de servicios electrónicos, con la que se descifran datos. En términos computacionales es imposible descifrar un mensaje utilizando una llave que no corresponda.

1.3.- Comprobante fiscal digital (por internet)

La digitalización ha llevado a las sociedades, globalmente, de lo analógico a lo digital; de emplear, por ejemplo, un sistema de bolígrafo y papel, donde acceder a la información conllevaba un mayor tiempo y un esfuerzo físico, al uso de las computadoras y el *internet*. Esa misma tendencia en las administraciones públicas forma parte de las estrategias englobadas en lo que se denomina "gobierno electrónico":

> ¿Qué es el gobierno electrónico?
> Es la aplicación de las TIC en funcionamiento del sector público, con el objetivo de incrementar la eficiencia, la transparencia y la participación ciudadana.
> Según la Organización de los Estados Americanos (OEA), el gobierno electrónico es la aplicación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) en el funcionamiento del sector público, con el objetivo de incrementar la eficiencia, la transparencia y la participación ciudadana[46].

Según la OEA, este concepto reúne los siguientes atributos relativos a la aplicación del gobierno electrónico[47]:

> Implica innovación en las relaciones internas y externas del gobierno con:

---

[45] Portal *web* de la Secretaría de la Función Pública de 9 de diciembre de 2013, consultado el primero de marzo de dos mil veinticuatro en: https://www.gob.mx/sfp/documentos/firma-electronica-avanzada-fiel#:~:text=Programa%20Anticorrupci%C3%B3n&text=La%20Firma%20Electr%C3%B3nica%20Avanzada%20(FIEL,tratara%20de%20una%20firma%20aut%C3%B3grafa.

[46] Información visible en el *blog* de 24 de agosto de 2015, del sitio *web* gubernamental Gobierno de México, consultado el primero de marzo de dos mil veinticuatro en: https://www.gob.mx/blog/articulos/que-es-el-gobierno-electronico?idiom=es

[47] Organización de Estados Americanos (OEA), Guía de Mecanismos para la Promoción de la Transparencia y la Integridad en las Américas, consultada el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://www.oas.org/es/sap/dgpe/guia_egov.asp

- Otras agencias gubernamentales.
- Sus propios empleados.
- Las empresas y el ciudadano.
- Tiene implicaciones sobre la organización y función del gobierno en lo que se refiere a los siguientes aspectos:
- Acceso a la información.
- Prestación de servicios y realización de trámites.
- Participación ciudadana.
- Busca optimizar el uso de los recursos para el logro de los objetivos trazados.
- Su implementación implica el paso por una serie de estados (o fases), no necesariamente consecutivos.
- Es un medio, no un fin en sí mismo.

El comprobante fiscal digital está inserto en la segunda etapa del "ciclo del contribuyente"[48]. Entre los principales antecedentes de la migración de los comprobantes fiscales del papel a la infraestructura digital, desde 1997 la iniciativa privada, previniendo la necesidad de una factura electrónica, se fue en busca de un esquema legal que le permitiera su uso, para lo cual se instituyó un Comité de Factura Electrónica (formado por alrededor de 45 empresas asociadas a la Asociación Mexicana de Comercio Electrónico)[49].

De forma paralela, desde 1986, la Asociación Méxicana de Código de Producto (AMECOP), convertida en 1995 en la Asociación Mexicana de Estándares para el Comercio Electrónico (AMECE), ha sido un organismo empresarial encargado de fijar los estándares de negocios electrónicos y las mejores prácticas de colaboración

[48] "… se configura como un eficaz insumo de información para los procesos y funciones de la administración tributaria, así como un instrumento de control y de registro de los gastos y de los ingresos de los contribuyentes, a la vez que brinda seguridad en las transacciones efectuadas. La emisión de CFDI es una característica propia de la modernidad y del uso de las tecnologías, no siempre fue así, ya que el origen se remonta a la emisión de comprobantes en papel que amparaban operaciones mercantiles"; en Foro Internacional de Tributación Digital 2015 (SAT, SHCP, AMEXIPAC), ob. cit., p. 22.

[49] Arias Blanco, Lauro E., Factura Electrónica. Una Realidad en Seis Meses, IMCP, consultado el seis de febrero de dos mil veinticuatro en: https://imcp.org.mx/la-historia-de-la-factura-electronica-en-mexico-tiene-ya-mucho-tiempo-derivado-del-esfuerzo-de-personas-y-organismos-que-deseaban-su-aplicacion-en-nuestro-pais/

para la eficiencia de las redes de valor de mercado y ha tenido como proyecto prioritario la promoción del uso de la factura electrónica[50]. En el contexto de la globalización, esta asociación cambió su nombre a GS1-México, enero de 2009, y ha sido representante de México ante el GS1 (nombre con el que se conoce a la fusión del EAN, por sus siglas *European Article Number*, con el UCC, por sus siglas, *Uniform Code Council*).

De igual modo, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, ha promovido el uso apropiado de la tecnología y el desarrollo de programas que faciliten el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Especial relevancia cobra el desarrollo de la firma electrónica avanzada, que fue un bastión para que pudieran estamparse los comprobantes fiscales en los medios digitales[51].

Todo esto ha rendido frutos en México desde 2002 (Miscelánea Fiscal), donde se estableció la presentación de los pagos provisionales vía internet en los capítulos 2.14 y 2.16.

Inicia la modernización

En el SAT seguía prevaleciendo la idea de transformar los trámites vinculados a los comprobantes fiscales, tanto para los impresores como para los contribuyentes, al mismo tiempo que se estaba gestando en la institución una transformación de fondo que involucraba modernizar los sistemas y servicios aprovechando las ventajas que ofrecía la tecnología

En el SAT se integró un grupo de trabajo interdisciplinario, normativo y desarrollador de soluciones tecnológicas dedicado a impulsar el Programa de Modernización de la Comprobación Fiscal, cuyo propósito consistía en generar, procesar, transmitir y resguardar documentos fiscales digitales; es decir, archivos electrónicos.

La tarea se presentaba complicada pues aparte de lo que implicaba el desarrollo tecnológico había que adecuar el marco normativo para establecer la obligación de emisión de comprobantes digitales, definir los requisitos, estándares y especificaciones técnicas, para iniciar la utilización de los comprobantes fiscales digitales (conocidos por las siglas, CFD).

A mediados de 2004, el SAT desarrolló el esquema de comprobación fiscal digital como una alternativa al esquema de papel. Lo anterior

[50] Información recuperada el seis de febrero de dos mil veinticuatro en: https://thelogisticsworld.com/historico/cambia-amece-denominacion-a-gs1-mexico/#:~:text=A%20partir%20de%20septiembre%2C%20la,migr%C3%B3%20su%20denominaci%C3%B3n%20hacia%20GS1

[51] Destaca que, en 2004, en México se adicionan en el Código Fiscal de la Federación disposiciones que regulan la Firma Electrónica Avanzada y el Código de Comercio en Materia de Firma Electrónica publicado el 29 de agosto de 2003.

> convirtió a México en el segundo país del continente americano en desarrollar un modelo de facturación electrónica.[52]

El 5 de enero de 2004, en el Diario Oficial de la Federación nace la posibilidad para los contribuyentes, que así lo optaran, para emitir comprobantes mediante documentos digitales[53]. Para lo cual, debían cumplirse los requisitos de las fracciones I a VI del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los marcados en las reglas 2.22.6 a 2.22.11 de la Miscelánea Fiscal de ese año. Destacándose, ya como elementos tecnológicos para materializar el documento digital, el certificado de firma electrónica avanzada vigente, la contabilidad en sistema electrónico y el sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria[54]; con lo cual se va decantando la construcción de un sistema que hoy en día es plenamente "fiable".

Para 2010 (mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009), el carácter potestativo para la emisión de los comprobantes fiscales digitales se modifica y se torna de carácter obligatorio[55]; otorgándose como prórroga para cumplir con esa obligación hasta el 1 de enero de 2011, en el artículo Décimo Transitorio, fracción I de la citada reforma. Básicamente se contemplaron dos opciones para cumplir con la citada obligación: a) por medios propios o b) a

---

[52] Foro Internacional de Tributación Digital 2015 (SAT, SHCP, AMEXIPAC), ob. cit., p. 26.

[53] Dispuso al efecto el párrafo noveno del artículo 29 del CFF: "Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes".

[54] "Durante esta etapa el contribuyente recurría a soluciones tecnológicas existentes en el mercado, que lo auxiliaban en la elaboración de sus facturas electrónicas, sin embargo, estos servicios no estaban vinculados de manera directa con el SAT, y eran pocas las opciones tecnológicas con las que contaba para cumplir con la obligación tecnológicamente. Ante esta situación, la posibilidad de expedir facturas electrónicas era endeble, por lo que de manera conjunta convivieron la impresión en papel de manera tradicional y la expedición de facturas electrónicas sólo para quienes contaban con la capacidad tecnológica para hacerlo"; en Foro Internacional de Tributación Digital 2015, ob. cit., p. 27.

[55] Dispuso el artículo 29 del CFF: "Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Los comprobantes fiscales digitales deberán contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual deberá estar amparado por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes".

través de un proveedor autorizado[56] por el Servicio de Administración Tributaria. En esta fase de la evolución del proceso de comprobación fiscal puede denominarse *semiautomática*, pues los folios seguían siendo administrados por el contribuyente emisor y, en su caso, mediante los proveedores autorizados. La autoridad fiscal podía disponer de la información de los comprobantes al final del mes, con el envío de la información (reportes de folios) en archivos electrónicos, que el contribuyente enviaba por *internet* al Servicio de Administración Tributaria.

Respecto a la ulterior verificación, se comienza con los primeros pasos, al disponerse que el almacenamiento de los comprobantes fiscales digitales debía basarse en la Norma Oficial Mexicana 151 (NOM-151), manteniendo, en todo momento, a disposición del Servicio de Administración Tributaria los elementos necesarios para su verificación y cotejo[57]:

> La incorporación de esta figura al proceso de comprobación facilitó la emisión de comprobantes fiscales digitales a los contribuyentes con poca capacidad de administración tecnológica. Esta fase de la evolución del proceso de comprobación fiscal puede denominarse semiautomática, pues los folios seguían siendo administrados por el contribuyente emisor y, en su caso, a través de los proveedores autorizados. La autoridad fiscal podía disponer de la información de los comprobantes al final del mes, con el envío de la información (reportes de folios) en archivos electrónicos, que el contribuyente enviaba a través de internet al SAT.
>
> Asimismo, redujo el margen de emisión de comprobantes con registros de contribuyentes ficticios, al poderse validar los registros de los contribuyentes obligados en un archivo electrónico con información de sus certificados conforme al régimen aplicable para la emisión de comprobantes fiscales digitales. Aun con las limitaciones que mostraba el esquema semiautomático los avances eran significativos, pues la conversión de papel a archivo electrónico favoreció la asignación de atributos de seguridad, que los comprobantes en papel no podían ofrecer a los contribuyentes; en este sentido, el comprobante fiscal en archivo electrónico tiene las siguientes características:
>
> **Íntegro**. La información en el comprobante está protegida, y no puede manipularse ni modificarse sin que se descubra.

---

[56] "Se integran al proceso de facturación los proveedores autorizados de comprobantes fiscales digitales, terceros que facilitan la emisión de comprobantes al ofrecer servicios básicos de generación y sellado de archivos electrónicos. Su intervención promueve el cumplimiento y fortalece el esquema digital. Se establece la relación emisor-tercero autorizado-receptor"; en Foro Internacional de Tributación Digital 2015, ob. cit., p. 27.

[57] Se adicionó la regla 1.2.11.7 de la Miscelánea Fiscal para 2010, para la verificación de la autenticidad de los folios que se hubieran autorizado, así como la vigencia de los certificados de los sellos digitales que los soportaran, utilizando la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, cuando los contribuyentes así lo consideraran.

Auténtico. La identidad del emisor del comprobante puede verificarse.
No repudio. El contribuyente que emita un comprobante fiscal digital no puede negar haberlo generado.
Único. Por el folio, número de aprobación y el sello digital.

En el siguiente cuadro se muestran las diferencias en cuanto a los elementos de seguridad de un comprobante fiscal en papel y uno digital[58].

Comprobante fiscal en papel	Comprobante fiscal digital
• Cédula de Identificación Fiscal.	• Sello digital del contribuyente.
• Datos del impresor autorizado.	• Cadena original (sólo en representación impresa).
• Leyenda: "La reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en términos de las disposiciones fiscales" las disposiciones fiscales".	• Serie del certificado de sello digital. • Cumplir con el estándar tecnológico.
• Fecha de emisión.	• Fecha y hora de emisión

Hasta este punto, la autoridad fiscal sólo podía verificar que los comprobantes fiscales digitales estuvieran asociados a la aprobación de folios; este esquema dejaba rastros tecnológicos para el seguimiento y la inspección de comprobantes apócrifos o de simulación de operaciones en un mediano plazo.

Ya en 2011, a partir del primero de enero, se introduce el esquema de comprobantes fiscales digitales por *internet* (CFDI)[59], quedando disponible el anterior esquema (CFD) sólo para los contribuyentes que en el año anterior ya habían optado por ese mecanismo. Los elementos que diferencian el nuevo esquema radican en el hecho de que los contribuyentes emitirían sus comprobantes fiscales a través de la página de *internet* del Servicio de Administración Tributaria y para su emisión se debía utilizar un proveedor autorizado de certificación (PAC), quien recibe y valida el comprobante generado por el contribuyente y lo sella con el certificado otorgado por el SAT para su devolución al contribuyente, sin la necesidad de solicitar rangos de

[58] Foro Internacional de Tributación Digital 2015, ob. cit., p. 27.
[59] Los insumos que necesita el contribuyente para emitir facturas electrónicas son los siguientes: 1.- Contar con firma electrónica avanzada. 2.- Contar con un certificado de sello digital. 3.- En su caso, contratar a una Proveedor Autorizado de Certificación de Comprobantes Fiscales por Internet, o generar, sellar y timbrar los Comprobantes Fiscales por Internet con la herramienta gratuita del SAT. 4.- Contar con una aplicación de generación de archivos XML; es decir, un sistema electrónico para emitir facturas electrónicas por internet; *idem*, p. 28.

folios ni reporte mensual, pues ello queda automatizado en el proceso antes referido[60].

Para 2012 se integraron los 158 requisitos del comprobante fiscal digital por *internet* dispersos en las leyes, reglamentos y reglas de carácter general. A su vez, ya para 2013, dejaron de existir las facturas en papel elaboradas por impresor autorizado[61] y, con el fortalecimiento de la factura electrónica, aquellos requisitos se redujeron a 27. En este paso gradual a la facturación electrónica, todavía en la miscelánea fiscal publicada el 30 de diciembre de 2013, para efectos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas que en el último ejercicio fiscal hubieran declarado para efectos de renta, ingresos acumulables iguales o inferiores a $500,000.00, podrían continuar expidiendo hasta el 31 de marzo de 2014 comprobantes en forma impresa o comprobantes fiscales digitales. Adicionándose en 2014 la elaboración de comprobantes fiscales digitales por *internet* respecto de las retenciones que se realicen y derogándose, entre otros, el artículo 29-B del Código Fiscal de la Federación, que contemplaba los comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, los estados de cuenta impresos o electrónicos y los emitidos conforme a las facilidades administrativas. En ese mismo año, al derogarse el artículo 29-C del citado código, quedan fuera los comprobantes fiscales simplificados.

> Los pasos para emitir facturas electrónicas (comprobantes fiscales digitales por internet) son muy sencillos: si el contribuyente decide emitir los comprobantes con la herramienta gratuita del SAT sólo debe generar el archivo XML, registrar el contenido y los datos que solicitan las disposiciones fiscales, sellar el archivo con su certificado de sello digital y remitirlo al SAT para la validación de requisitos y especificaciones técnicas, asignación de folio y sellado con el certificado de la institución. En caso de que contrate los servicios de un proveedor autorizado sólo debe enviarle el archivo XML con su

[60] Como requisitos del comprobante fiscal digital por internet, se exigen: folio asignado por el SAT; fecha y hora de certificación; número de serie del certificado digital del SAT de sellado; sello digital del SAT; número de serie del certificado digital del emisor; CBB generado conforme al anexo 20 de la miscelánea fiscal 2011; la leyenda de que es un documento que es una representación impresa de un comprobante fiscal digital a través de internet y la cadena original del complemento de certificación digital del SAT.

[61] Para este momento el SAT tenía controlado un total de 1,408,8066 contribuyentes en el esquema de comprobantes impresos con código de barras bidimensional (CBB) para contribuyentes con ingresos menores a 4mdp al año, consultado en: https://imcp.org.mx/a-partir-del-1-de-enero-de-2013-todos-los-contribuyentes-del-pais-deberan-utilizar-lafactura-electronica-o-en-su-caso-facturas-con-codigo-de-barras-bidimensional-cbb/#:~:text=A%20partir%20del%201%20de,de%20Barras%20Bidimensional%20(CBB).

> sello, para que el proveedor valide, asigne el folio y selle con el certificado de sello digital del SAT.[62]

Destaca la importación del certificado de sello digital para el correcto funcionamiento del comprobante fiscal digital por *internet*, porque a través de éste se permite atribuir que los datos amparados por aquél fueron generados con el consentimiento de quien ostenta la titularidad del sello.

Entre 2015 y 2017 se realizaron cambios a los complementos de los comprobantes fiscales digitales por *internet*, relativos al Complemento INE, complemento de pagos, complemento CFDI Comercio Exterior, Complemento de Nómina, Anexo 20 y versión 3.3 del CFDI, etc. En términos generales, éste es el proceso evolutivo normativo tecnológico que, *grosso modo*, aconteció para la implementación de los comprobantes fiscales digitales por *internet*.

Comparativamente, en el sector de América Latina, incluyendo a los siguientes países: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, México, Perú y Uruguay, con información actualizada a octubre de 2016; podemos advertir algunos datos interesantes[63]:

> ***.-** La factura electrónica **es obligatoria en todos esos países**, salvo en Costa Rica y El Salvador;
> ***.- Sujetos obligados** al uso de la factura electrónica en América Latina:
> **Argentina**: Sectores específicos Régimen general: -Monotributistas: categorías H, I, J, K y L.; -responsables Inscritos en IVA: Todos, exceptuadas las operaciones a domicilio y por "ruteo". – Exportadores Otros Regímenes: Están obligados según la actividad que desarrollan, el tipo de contribuyente o por la necesidad de acceder a algunos beneficios (bienes de capital) -Excluidos: Los obligados a utilizar Controlador Fiscal.
> **Bolivia:** emisión de la factura electrónica de manera obligatoria se encuentra para los siguientes contribuyentes: -Que tengan tres o más actividades económicas; -Ventas que no superen una transacción por periodo durante seis meses; -Ventas superiores a 20,000 facturas; -Emisión de facturas que superen el importe total a 1,000,000; -Principales y Grandes Contribuyentes; -Exportadores; -Comercio Electrónico.
> **Brasil:** Personas Morales
> **Chile:** Grandes empresas y para pequeñas y medianas urbanas.
> **Colombia:** La DIAN está en proceso de selección de los contribuyentes obligados a facturar electrónicamente.

---

[62] Foro Internacional de Tributación Digital 2015, ob. cit., p. 29.

[63] AMEXIPAC (Asociación Mexicana de Proveedores Autorizados de Certificación, Estudio comparativo de Factura Electrónica en Latinoamérica, octubre 2016, Dirección Editorial AMEXIPAC, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://www.amexipac.org/assets/estudio-comparativo-factura-electronica-de-latinoamerica-octubre-20162.pdf

Ecuador: Instituciones financieras, contribuyentes especiales con actividades de telecomunicación, sociedades administradoras de tarjetas de crédito, exportadores y contribuyentes especiales no señalados, autoimpresores, ventas por internet e instituciones del sector público.
México: Personas morales y personas físicas con actividad empresarial.
Perú: Se han definido como obligados a los principales contribuyentes a nivel nacional.
Uruguay: Personas morales y físicas en algunos sectores específicos.

II. Padrón de contribuyentes

	Argentina	Bolivia	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica
Padrón de contribuyentes	14,400,000 *CUITs al año 2015	332,057 * Al año 2015	Datos no disponibles	5,570,582 * Al año 2015	15,388,646 * Al año 2015	Datos no disponibles
Personas morales	1,400,000	30,087	19,464,180 *Empresometro	909,818	5,658,550	170,885
Personas físicas con actividad empresarial	3,000,000	301,970	Datos no disponibles	1,322,157	9,385,193 *Régimen Simplificado	437,331
Asalariados	10,000,000	304,000 asalariados * Si bien se constituyen como sujetos pasivos del Régimen Complementario de IVA, los mismos no forman parte del padrón ya que los empleadores son los informantes de la AT acerca de sus dependientes.	Datos no disponibles	3,338,607	344,903 *Régimen Común	Datos no disponibles

Ecuador	El Salvador	México	Perú	Portugal	Uruguay
1,832,478 *Al año 2015*	403,228 *Al año 2015*	53.3 millones *A junio 2016*	12,600,900 *Al año 2015*	15,693,096 *Al año 2015*	1,644,808 *Al año 2015*
Datos no disponibles	49,321	1.8 millones	423,400	473,394	124,179
Datos no disponibles	108,294	19.4 millones	1,527,700	977,531	217,941
Datos no disponibles	245,613	32.1 millones	4,442,500 Trabajadores a cargo de un empleador. 6'207,300 Trabajadores independientes.	Datos no disponibles	1,302,688

64

1.4.- De las facturas falsas al tráfico de comprobantes fiscales digitales

Una vez analizado el cauce histórico-normativo que han seguido los comprobantes fiscales en el caso de México, es momento de abordar la problemática que envuelven las malas prácticas relacionadas con el uso de éstos, que tiene como último fin erosionar las bases impositivas para contribuir en menor proporción a la que realmente les correspondería a algunos contribuyentes. Dicho de otro modo, se trata de un fenómeno de evasión fiscal, inclusive, de carácter mundial (como veremos más adelante).

En términos generales, en cualquier región del mundo, las prácticas ilegales para sacar un provecho indebido a las facturas tienen características en común; lo que realmente marca la diferencia son las medidas para el combate frontal de este fenómeno, fundamentalmente, de acuerdo con el tipo de economía de que se trate, ya sean países desarrollados o en desarrollo.

---

64 *Idem*, p. 8. Cabe señalar que en el esquema presentada en el rubro de Perú, la cantidad de contribuyentes registrados debe señalar 6,393,600, que corresponde a la suma de las cifras de personas morales, personas físicas con actividad empresarial y asalariados.

Casos de facturas falsas

A continuación, ejemplificaremos algunos casos de facturación falsa, en los casos de algunos países de Europa y América Latina, incluyendo el caso de México.

La evasión por prácticas de facturación está inmersa en un contexto de globalización y cambio tecnológico que ha hecho que aparezcan prácticas más sofisticadas para delinquir, particularmente en la Unión Europea, debido a la coexistencia de sistemas impositivos del tipo IVA propio en cada uno de los países y el comercio prácticamente sin fronteras en su interior y debido al pago diferido de dicho impuesto[65].

Este fenómeno también se presenta en Estados Unidos, donde no hay IVA, sino un impuesto a las ventas de tipo cascada. Y, en los países no desarrollados, este problema se magnifica por factores como la corrupción y un desarrollo menor de la banca, además del comercio informal, donde prevalecen los flujos de efectivo[66] y un ambiente legal e institucional débiles. Tal es el caso, por ejemplo, de Bolivia:

> Bolivia experimentó cambios económicos y sociales significativos. Debido a un crecimiento económico sostenido y cambios políticos de la última década, la sociedad boliviana generó expectativas por un futuro mejor. Sin embargo, una economía con diversificación limitada, dependencia de bienes primarios, instituciones públicas débiles, injusticias sociales históricas, corrupción, pobreza y sector informal extenso ponen en peligro ese futuro. Entre estos, la economía informal presenta un reto complejo y que requiere mayor atención.[67]

---

[65] "Típicamente, la empresa del país receptor al vender el producto carga un IVA que no reporta debido a que lo puede hacer de manera diferida, pero, al momento de hacerlo, ya no existe. A esto se le ha dado en llamar el *missing trader*, cuando esto ocurre en el comercio entre varios países se le denomina *carousel fraud*"," alcanzaría a representar aproximadamente un 12 por ciento de la recaudación anual" en Barajas Sara, Campos Raymundo, Sobarzo Horacio y Zamudio Andrés, "Evasión Fiscal Derivada de los Distintos Esquemas de Facturación", El Colegio de México, México, 2011, p. 53.

[66] Generalmente cuando prevalece un ambiente legal e institucional débiles, las motivaciones para evadir impuestos crecen, ver Trasberg, Viktor, "Tax administration and shadow economy in EU new members", working paper, 3132, Department of public and Environmental Economics, University of Pavia, abril, 2004.

[67] Boris Christian Herbas-Torrico & Erick Ariel Gonzales-Rocha (2020). "Análisis de las causas del cumplimiento y evasión tributaria: Evidencia de Bolivia". Perspectivas, Año 23, Nº 46, noviembre 2020, p. 120.

En el caso de la Unión Europea, el fraude tipo *carrusel*[68] es importante y, en general, en el resto de los países, a través del comercio internacional, sucede en el intercambio de bienes altamente comerciables (por ejemplo, en el caso del comercio de teléfonos celulares). La evasión por facturación apócrifa, si bien ocurre en todos los sectores, en determinados países se concentra en industrias específicas (construcción y los servicios, por ejemplo). Y esas prácticas se reflejan mediante la evasión del IVA, pero con repercusiones en el impuesto al ingreso.

En contraparte, los mecanismos para hacer frente a este esquema de evasión fiscal por facturación, atendiendo al desarrollo económico de cada región, van desde auditorías preventivas en países desarrollados, hasta el combate frontal o directo en naciones en desarrollo, como la implementación de la facturación electrónica, impulsada por las autoridades fiscales o, incluso, los mecanismos como la presunción de inexistencia de operaciones, para el combate de la simulación absoluta.

1.4.1.- Caso Europeo

Al hablar de las facturas falsas en esta región, nos referimos a un esquema agresivo de evasión fiscal y a una de las causas que más han dañado la recaudación fiscal, porque la erosionan sin poder reflejar incrementos significativos en ésta.

Este fenómeno consiste en adquirir comprobantes fiscales apócrifos para disminuir o evadir el pago de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

> Una factura apócrifa es, en primera instancia, un documento falso, es decir, una factura en la que de manera intencional se ha puesto información incorrecta. Esta información incorrecta podría referirse: a) la naturaleza de la operación que ocurrió; b) el monto de lo facturado; c) los detalles de la compañía o el agente emisor; y d) los detalles del consumidor o receptor.[69]

En Francia, por ejemplo, suele distinguirse entre facturas falsas y ficticias; las primeras entendidas como aquéllas en las que, si bien se produjo la operación, ésta

---

[68] "En el argot tributario se le llama fraude carrusel porque la mercancía se mueve en círculos sin llegar jamás al consumidor final…. Las consecuencias de este tipo de fraude son gravísimas, ya que no sólo se deja de ingresar a la Hacienda Pública, sino que se obtienen ingresos de las arcas públicas en forma devolución de IVA y, además, se expulsan del mercado a empresarios cumplidores"; en Hernández Carrasco María Victoria, artículo 2526, del Repositorio Digital de la Universidad Complutense de Madrid, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://webs.ucm.es/BUCM/revcul/e-learning-innova/182/art2526.pdf.

[69] Boris Christian Herbas-Torrico & Erick Ariel Gonzales-Rocha (2020), ob. cit., p. 4.

no corresponde con la descrita en la factura, mientras que, en el caso de facturas ficticias, simplemente la operación no se realizó, y se emplea el documento para extraer dinero de la empresa o reducir la obligación de pago de un impuesto[70].

Similar es el caso de Hungría, en el que el Ministerio de Finanzas ha emitido una política sobre facturas falsas y ficticias, definiéndolas como facturas que cumplen los requisitos legales, pero tienen deficiencias importantes de contenido e incluyen información falsa sobre la operación o los participantes. Por ejemplo, un indicio de factura ficticia podría ser que la operación entre los participantes en la factura no se haya realizado en "absoluto" o que el contrato entre los participantes sea falso. En contraparte, un indicio de una factura falsa podría ser si el evento económico real no es el mismo que la operación descrita en la factura[71].

En esta distinción europea entre factura falsa y ficticia, a nuestro parecer, puede vincularse con los conceptos de simulación relativa y absoluta, porque en el caso de la factura falsa, no existe una correspondencia entre la forma y el fondo de la operación (simulación relativa), mientras que, para el caso de las facturas ficticias, simplemente la operación es inexistente (simulación absoluta); cuestión que será abordada con mayor detenimiento en líneas subsecuentes. Esta situación acontece en Italia:

> Existe una definición diferente: Objetivamente inexistente: operación que es inexistente en sentido absoluto. No se permite la deducción del IVA por no haberse realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios.
> Subjetivamente inexistente: Una operación entre otros participantes distintos de los que aparecen en la factura o la adquisición de bienes o servicios, ilegalmente, con participantes distintos de la empresa que había emitido la factura. Las consecuencias fiscales también son que no se permite la deducción del IVA.[72]

Respecto del combate del esquema de facturación como mecanismo de evasión fiscal, podemos resumir:

> En términos generales, se pueden mencionar los siguientes comportamientos generales de entre una muestra de 36 países con grados distintos de desarrollo:
>
> a) Los países descansan en métodos distintos para enfrentar el problema del fraude. Algunos países (por ejemplo, Hungría, Nueva

[70] IOTA (2009), "False and Fictitious Invoices: Report for Tax Administrations", Intra-European Organization of Tax Administrations, Budapest, p. 10.
[71] *Idem*, p. 11.
[72] *Idem.*

Zelanda y el Reino Unido), utilizan métodos basados en principios gerenciales de riesgo (*risk management principles*). Estos métodos, si bien no se concentran exclusivamente en el combate a la facturación apócrifa, sí la incluyen y tienen la característica de ser preventivos o disuasivos. Otros, (por ejemplo, Azerbaiyán, Bulgaria, China y Corea), buscan influir o controlar a los contribuyentes mediante esquemas más intrusivos y regulaciones aplicadas a todo tipo de contribuyentes. En general, se observa que en las economías emergentes en donde prevalece una cultura baja de pago de impuestos, se tiene la percepción de que el principio gerencial de riesgo mencionado líneas arriba, si bien es útil para ciertos contribuyentes, no lo es tanto cuando su uso se extiende a sectores más amplios. Los métodos de riesgo se reportaron en dos tercios de los 36 países en que se levantaron entrevistas, aunque con grados diversos de profundidad y sofistificación, destacando en un extremo el Reino Unido en donde se hace un uso extensivo de recopilación de información e inteligencia de una amplia variedad de fuentes, altamente computarizado y con el uso de métodos estadísticos para detectar transacciones sospechosas (que pueden involucrar crimen organizado). En el extremo opuesto, se registraron algunos países con el uso de procesos poco sofisticados y sin soporte computarizado.

b) Un cuarto de los países investigados respondió que exige por ley que se verifique todo tipo de reembolso.

c) Un tercio de los 36 países reportó no contar con programas de auditoría y, en el caso de los que sí cuentan con estos programas una mayoría los concentra en auditorías pre-reembolso. En general, entre los países emergentes que cuentan con poca o nula auditoría las razones que se expresaron son las siguientes: 1) Falta de personal capacitado; 2) Sospecha de colusión entre auditores y contribuyentes; 3) Falta de apoyo político o legitimidad hacia las autoridades tributarias; y 4) Ausencia de contextos apropiados legales y judiciales.[73]

En la página oficial del Gobierno Australiano se define como facturación falsa:

> Los acuerdos de facturación falsa implican la emisión de facturas en las que no se proporcionan bienes o servicios. Esto puede verse así:
> *.- Una entidad (el promotor) emite facturas a una empresa legítima pero no proporciona bienes o servicios;
> *. La empresa paga las facturas, mediante cheque o transferencia directa, y el promotor devuelve la mayor parte del importe pagado a los propietarios de la empresa en efectivo;
> *.- La promotora mantiene una pequeña cantidad como comisión;
> *.- Luego, la empresa reclama ilegalmente deducciones y créditos del impuesto de la factura falsa;
> *.- Los propietarios de la empresa utilizan el efectivo que han recibido para fines privados o para pagar salarios en efectivo a los trabajadores, y no informan adecuadamente los montos en sus declaraciones de impuestos[74]

[73] Barajas Sara, Campos Raymundo, Sobarzo Horacio y Zamudio Andrés, *op. cit*., p. 55.

[74] Información gubernamental del Gobierno Australiano, consultada el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://www.ato.gov.au/about-ato/tax-avoidance/the-fight-against-tax-crime/our-focus/serious-financial-crime-taskforce/taskforce-action-on-false-invoicing-arrangements (traducción libre del autor).

Mediante las facturas, las principales maneras de evadir o explotar fraudulentamente el IVA son las siguientes:

Ventas subdeclaradas. Un comerciante puede informar sólo una proporción de las ventas, falsificando registros y cuentas para que coincidan, o puede realizar algunas ventas "fuera de los libros" por completo. En virtud del IVA, pueden o no emitir factura. Si lo hacen, el cliente, si está registrado a efectos del IVA, podrá solicitar el crédito correspondiente. El éxito final de la evasión depende entonces de la incapacidad de las autoridades tributarias de descubrir que se han emitido más facturas con IVA pero no declaradas por su emisor. Sin embargo, para las ventas a consumidores finales o empresas exentas, no se obtiene ningún beneficio al emitir una factura, ya que no habría ningún crédito disponible: ejemplos comunes incluyen servicios personales (peluquería, decoración del hogar, contratistas de obras que trabajan para clientes privados, etc.) para cuyo valor añadido en la etapa final suele ser elevado en relación con los insumos sujetos a IVA. A veces, por supuesto, el cliente es consciente de que la venta se realiza sin IVA y puede compartir parte de las ganancias (o creer que lo hace). En muchos países de la UE, el cliente en esta situación no está haciendo nada ilegal, aunque algunos tienen disposiciones legislativas diseñadas para disuadir a los clientes de realizar compras libres de impuestos. Italia, por ejemplo, exige que los clientes lleven un recibo al salir de bares y restaurantes.

No registrarse. Los casos más comunes en el ámbito del IVA son empresas relativamente pequeñas que operan cerca del nivel de facturación en el que el registro se vuelve obligatorio y que no se registran, ahorrándose tanto el IVA que deberían pagar como los costos de cumplimiento del IVA. Los “fantasmas” (comerciantes totalmente desconocidos para las autoridades tributarias) pueden evadir impuestos sobre la renta y el IVA. Una vez más, es probable que en este grupo predominen las empresas que venden a consumidores finales (u otras empresas no registradas).

Clasificación errónea de productos básicos. Cuando los comerciantes tengan ventas sujetas a impuestos: ya sea IVA o ISR, a tasas diferentes, o algunas de las cuales quedan fuera del alcance del impuesto (artículos exentos del IVA), pueden reducir su responsabilidad exagerando la proporción de ventas en las categorías con impuestos más bajos.

Omisión de autoentregas. No podrán declararse bienes o servicios producidos por la empresa y consumidos por el propietario o los empleados, en principio sujetos al impuesto. Sin embargo, en general esta es una categoría relativamente poco importante en las economías más desarrolladas donde la agricultura, para la cual esto puede ser un problema real, es menos significativa. Y un IVA con un umbral de registro relativamente alto excluirá a muchas de las empresas más pequeñas para las que esto probablemente suponga un mayor riesgo.

I**mpuesto recaudado, pero no remitido**. Esto puede ser posible ya sea mediante una contabilidad falsa (ventas no declaradas, como se indicó anteriormente), mediante la ingeniería de la quiebra antes de que se paguen impuestos, o de otras maneras. Más concretamente, los fraudes de "comerciantes desaparecidos" que se analizan más adelante suelen implicar a empresas registradas que cobran el IVA

> a sus clientes, pero desaparecen antes de pagar impuestos a las autoridades. Por supuesto, lo mismo podría ocurrir también en el marco de un ECS (export control system).
> **Bienes importados no gravados**. Si no se cobran impuestos en la frontera, entonces existe una ganancia potencial al comprar bienes importados que no pagan impuestos y luego revenderlos en el mercado interno. Este es un riesgo según los RST de Estados Unidos y, de hecho, los obstáculos constitucionales para recaudar impuestos sobre las ventas fuera del Estado lo han convertido en un problema importante; incluso a nivel interno. La mayoría de los IVA, por el contrario, gravan inmediatamente las importaciones y, por lo tanto, son más sólidos contra este tipo de fraude. Sin embargo, como se verá, el riesgo de tal "fraude en adquisiciones" surge bajo el actual sistema de pagos diferidos de la UE, y es una debilidad importante del mismo.[75]

Frente al problema de la emisión de facturas falsas, a nivel mundial, las AATT (Administraciones Tributarias) han adoptado múltiples acciones para controlar las facturas falsas, desde la creación de bases de contribuyentes no confiables y su publicación, limitación a la autorización de la emisión de comprobantes a los sujetos con irregularidades, retención del 100% del IVA en las facturas emitidas por sujetos con inconsistencias en su comportamiento fiscal, construir perfiles de riesgos de contribuyentes para luego tramitar las devoluciones, posibilidad de validar los comprobantes en los portales de las AATT, buscar medir la capacidad económica de los contribuyentes, la detección de esquemas abusivos por parte de EFOS y EDOS en México, proponer modificaciones en las legislaciones penales de cada país para tipificar expresamente como delito penal al tema, etc.[76]

1.4.2.- Caso de América Latina

En América Latina impera una situación de desigualdad económica que se refleja en la eficiencia de la recaudación tributaria[77], esta situación económica de la región es determinante para la evasión fiscal y de la facturación.

Si bien la evasión por facturación no es exclusiva del IVA, sí es cierto que su ocurrencia se da en buena medida a través de este impuesto. En particular, su

---

[75] Keen, M. y Stephen Smith (2007), "VAT fraud and evasion: What do we know and what can be done?", *National Tax Journal*, NE/07/31, pp. 8-9 (traducción libre del autor).

[76] Collosa, Alfredo, *Facturas falsas y Fraude Fisca*l, 21 de marzo de 2019, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://www.ciat.org/facturas-falsas-y-fraude-fiscal/

[77] Las tasas de evasión en la imposición a la renta son muy elevadas en la región y se mueven en un rango entre 40% y 65% aproximadamente, representando una brecha de 4,6% del PIB para el promedio de los países, ver "Introducción" en Jiménez, J. P., Gómez Sabaini, J., & Podestá, A. (2010). *Evasión y equidad en América Latina*.

expresión ocurre en la figura de reembolso de impuestos, propio del IVA que, con frecuencia, coexiste con el impuesto al ingreso. Naturalmente que la figura del reembolso de impuestos, a través del IVA, no es necesariamente un reflejo de prácticas fraudulentas, pues algunas de ellas ocurren por errores involuntarios o por agentes económicos no registrados en la cadena del impuesto.

> Desde su introducción masiva en los sistemas tributarios de la región, el impuesto al valor agregado (IVA) ha sido uno de los principales focos de las sucesivas reformas tributarias implementadas en los distintos países. La tendencia al incremento gradual de la alícuota general y a la ampliación de su base imponible han convertido al IVA en el principal instrumento de recaudación a lo largo y ancho de América Latina y el Caribe. Según la OCDE y otros (2019), en 2017 y en un conjunto de 25 países, este tributo alcanzó un nivel medio del 6,0% del producto interno bruto (PIB). Supuso el 26,3% de la carga tributaria total, cuando solo representaba el 15,6% en 1990 (2,3% del PIB). Con todo, las evidencias disponibles han mostrado que su recaudación podría ser mucho mayor, si no fuese por el elevado nivel de incumplimiento asociado al tributo.[78]

En el caso de América Latina, a diferencia de Europa, coexisten tanto esquemas intrusivos y regulaciones aplicadas a todo tipo de contribuyentes, como métodos sofisticados altamente computarizados.

En los países de América Latina, tampoco tiene cabida la distinción conceptual de la Unión Europea de facturas falsas y ficticias, derivado de que la factura electrónica fue implementada como un mecanismo de combate frontal al problema de las facturas apócrifas en papel.

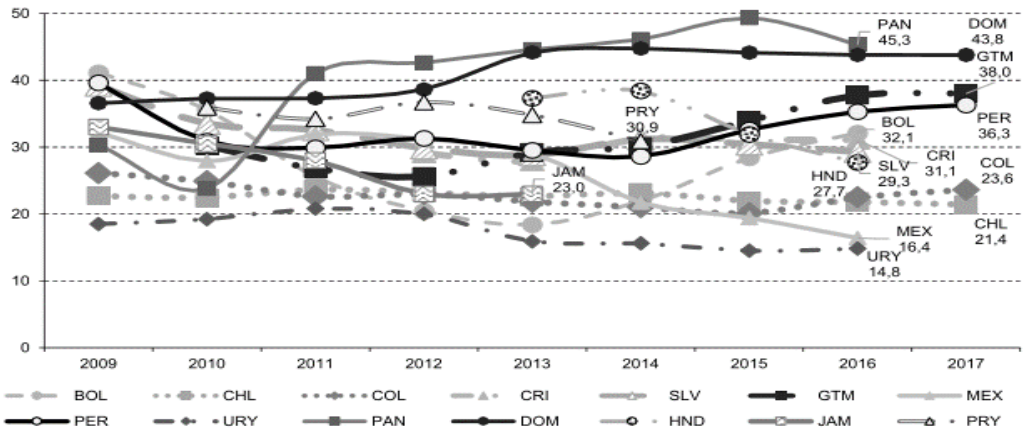
> La factura electrónica fiscal (FE) es uno de los aportes de América Latina a la fiscalidad internacional en apoyo a la lucha contra la evasión, al esfuerzo global de transparencia tributaria, y a la digitalización de las administraciones tributarias (AATT). Fue el fruto del esfuerzo innovador de las AATT más avanzadas de la región, en especial, las que comenzaron su proceso de modernización durante la década de los 90 bajo el impulso de las ideas propuestas del Consenso de Washington y la influencia del “reinventing government” (Osborne y Gaebler, 1993) para la gestión pública, que postulaba un servicio focalizado en la misión y el ciudadano y bajo criterios de eficiencia basados en resultados. El otro factor clave que explica la modernización de las AATT fue el imperativo de mejorar la eficiencia recaudatoria de los gobiernos de la región, para

[78] Gómez Sabaini, J. C. y Morán D., “Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe: avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud”, serie *Macroeconomía del Desarrollo*, N° 215 (LC/TS.2020/125), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020, p. 21.

compensar los desequilibrios causados por las crisis financiero-fiscales.[79]

Para ilustrar el nivel de evasión fiscal existente en América Latina podemos mencionar que, con una leve convergencia general entre 2009 y 2012, las cifras más recientes muestran un incremento notable por encima del 30% en algunos casos, como los de Guatemala y el Perú e, incluso, superior al 40% en Panamá y la República Dominicana, lo que supone un marcado contraste con los niveles decrecientes en torno o por debajo del 20% en México, Chile y el Uruguay. Si bien las evidencias disponibles sobre los años más recientes son aún más escasas, es posible advertir una clara brecha entre dos grupos de países dentro de la región. Por ese motivo conviene proceder con cautela al extraer conclusiones generales y, sobre todo, al elaborar estrategias de amplio alcance con miras a reducir los niveles actuales de evasión tributaria respecto del IVA. Frente a ese panorama, se implementó como mecanismo de combate frontal para la evasión fiscal en América Latina, la implantación gradual de la factura electrónica. Esta herramienta permite tener un mejor conocimiento de las operaciones domésticas de cada contribuyente y lo coloca automáticamente bajo el control de las autoridades fiscales. A continuación, veamos la evolución de las tasas estimadas, de evasión del Impuesto al Valor Agregado[80]:

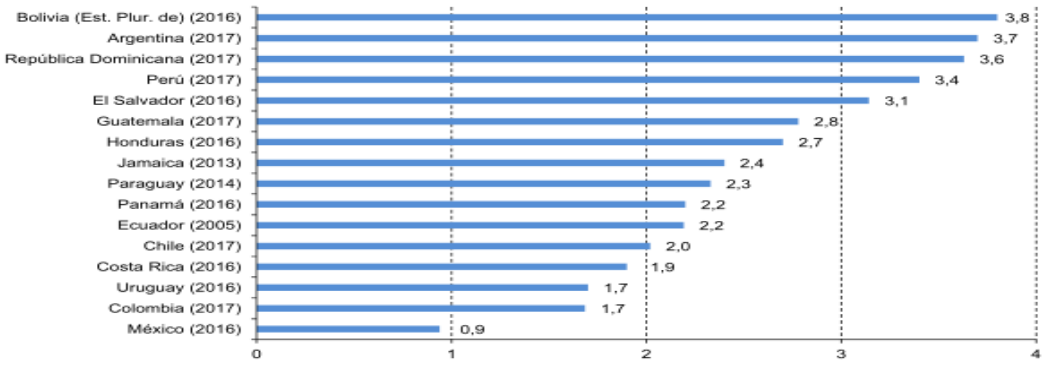
Gráfico 2
América Latina y el Caribe (14 países): evolución de las tasas estimadas de evasión del IVA, 2009-2017
(En porcentajes)



[79] CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) y BID (Banco Interamericano de Desarrollo), La Factura Electrónica, 2018, p. 4.
[80] *Idem*, p. 23.

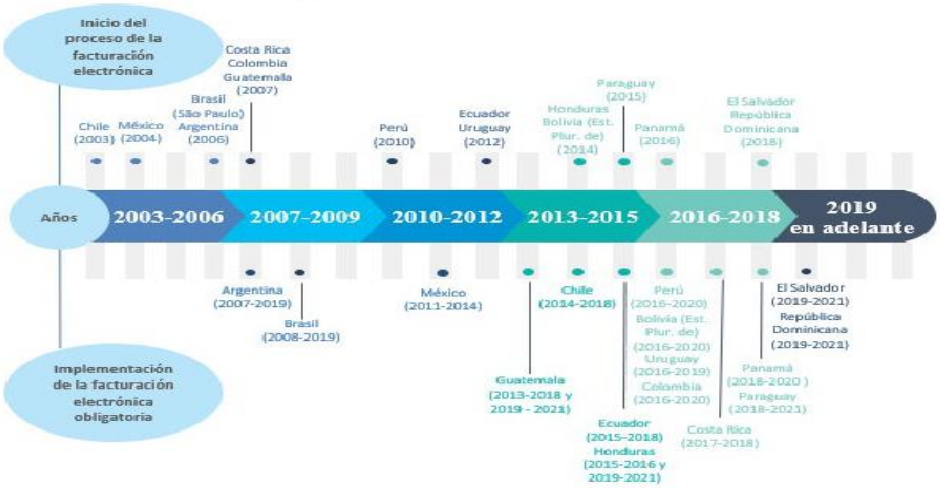
En proporción a las pérdidas fiscales, el problema de la evasión en América Latina representa los siguientes porcentajes, en función del producto interno bruto[81]:

Gráfico 5
América Latina y el Caribe (16 países): pérdida tributaria estimada por incumplimiento del IVA, 2017 o último año disponible
(En porcentajes del PIB)



Por ello, la introducción de la factura electrónica en América Latina ha ocurrido de forma gradual, como se muestra en el siguiente cuadro[82]:

Diagrama 3
América Latina y el Caribe (países seleccionados): proceso de incorporación e implementación de la facturación electrónica



Como se observa, Chile y México han sido pioneros en la implementación de la factura electrónica, dentro de la región. Sin embargo, como efecto reflejo, los esquemas de evasión fiscal, pese al freno tecnológico implementado para contrarrestar la falsificación de facturas, no detuvieron su marcha; porque la evasión fiscal evolucionó y el "medio de estampación" de las facturas no fue un obstáculo para evadir impuestos, porque algunos contribuyentes descubrieron que también

[81] *Idem*, p. 26.
[82] *Idem*, p. 38.

tenían a su alcance la “simulación” de operaciones, en el caso que nos ocupa, de carácter “absoluto”, y pasaron a lo que el Servicio de Administración Tributaria calificó como “tráfico de comprobantes fiscales”, lo que se analizará en el siguiente apartado.

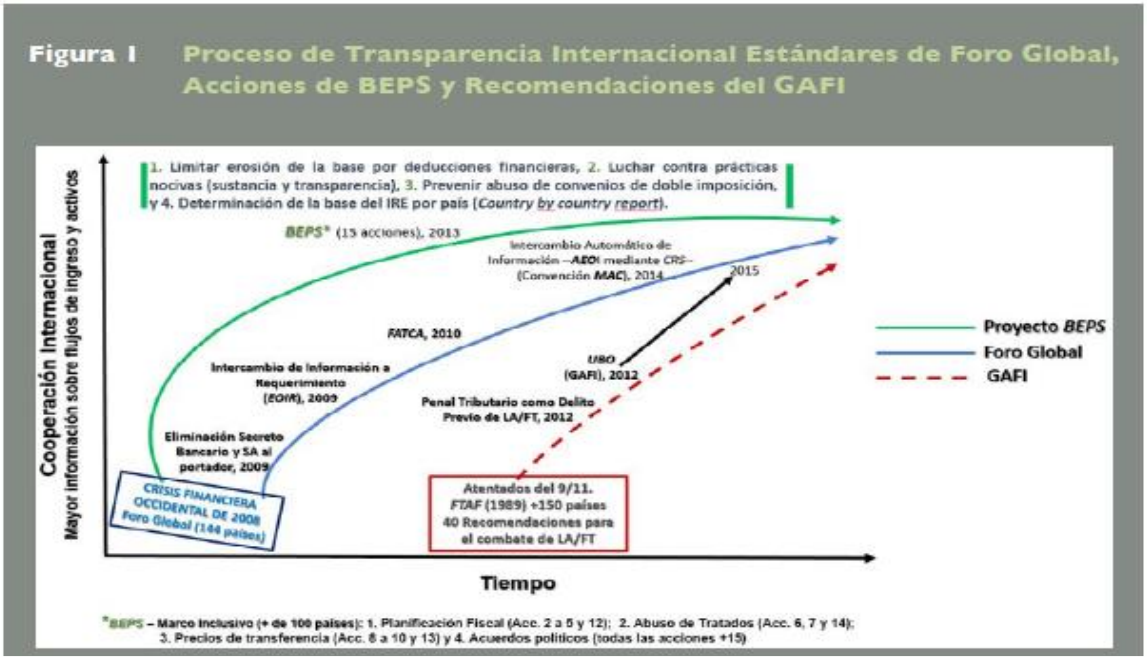
Dentro de las estrategias para combatir la evasión fiscal de la región de América Latina, dentro del estudio económico de América Latina y el Caribe de la CEPAL (2020), se encuentra precisamente, entre otros, el de avanzar en la masificación de la factura electrónica:

> **Esfuerzos para reducir la evasión fiscal**. La evasión fiscal en América Latina representó una pérdida tributaria estimada de 325.000 millones de dólares en 2018, el equivalente al 6,1% del PIB. Según las estimaciones disponibles, los sistemas tributarios de varios países generan menos de la mitad de los ingresos que deberían generar por concepto de impuestos sobre la renta (CEPAL, 2020). A su vez, los flujos financieros ilícitos también son una preocupación fundamental en la región. Se estima que las salidas de capital de América Latina y el Caribe asociadas con la manipulación del precio del comercio internacional de bienes —frecuentemente vinculada a transacciones en las cadenas de valor globales— alcanzaron los 85.000 millones de dólares en 2016 (1,6% del PIB) (CEPAL, 2020a). A nivel nacional, se requerirán mayores inversiones destinadas a las administraciones tributarias y aduaneras, a fin de avanzar en la masificación de la factura electrónica, las estrategias de segmentación de contribuyentes, la automatización de las operaciones de registro (como declaraciones juradas, pagos y otras), los cruces de información (macrodatos) y la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de medios digitales. De la misma forma, se debe avanzar en la adopción de las mejores prácticas internacionales más recientes; por ejemplo, las establecidas en el Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios de la OCDE. Al mismo tiempo, los países deben impulsar la cooperación internacional en materia tributaria y financiera para limitar los espacios de evasión tributaria, especialmente los asociados al uso de paraísos fiscales, y para asegurar una tributación mínima por parte de las empresas multinacionales que generan valor agregado en su territorio.[83]

De igual modo, la factura electrónica se inserta en el contexto de la transparencia tributaria, porque ésta se hizo imprescindible a raíz de dos eventos internacionales que marcaron una nueva dinámica en el intercambio internacional de información,

[83] Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Estudio Económico de América Latina y el Caribe, 2020 (LC/PUB.2020/12-P), Santiago, 2020, p. 138.

a saber, los ataques del 11 de septiembre de 2001 y la crisis financiera occidental de 2008. El siguiente esquema[84] clarifica lo anterior:



De forma complementaria al conocimiento que facilita el intercambio internacional de información tributaria, la factura electrónica y sus desarrollos son herramientas para un mejor conocimiento del sujeto tributario en sus operaciones domésticas, pues quedan bajo control de las instituciones nacionales. Esto es, la factura electrónica es un instrumento que le permite a las administraciones tributarias contar con información casi completa del universo de los contribuyentes y de las transacciones realizadas. De modo que se puede dar seguimiento a varios eslabones de la cadena de la actividad económica (producción de bienes y servicios) y, por lo tanto, se mejora la efectividad de la fiscalización tributaria, que gracias a la introducción de la factura electrónica ha mejorado su capacidad de validar, agregar y contrastar todos los datos disponibles para identificar errores en las declaraciones, registros contables o indicios de defraudación[85].

[84] CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) y BID (Banco Interamericano de Desarrollo), ob. cit., p. 10.
[85] *Idem*, p. 11.

1.5.- El tráfico de comprobantes en México

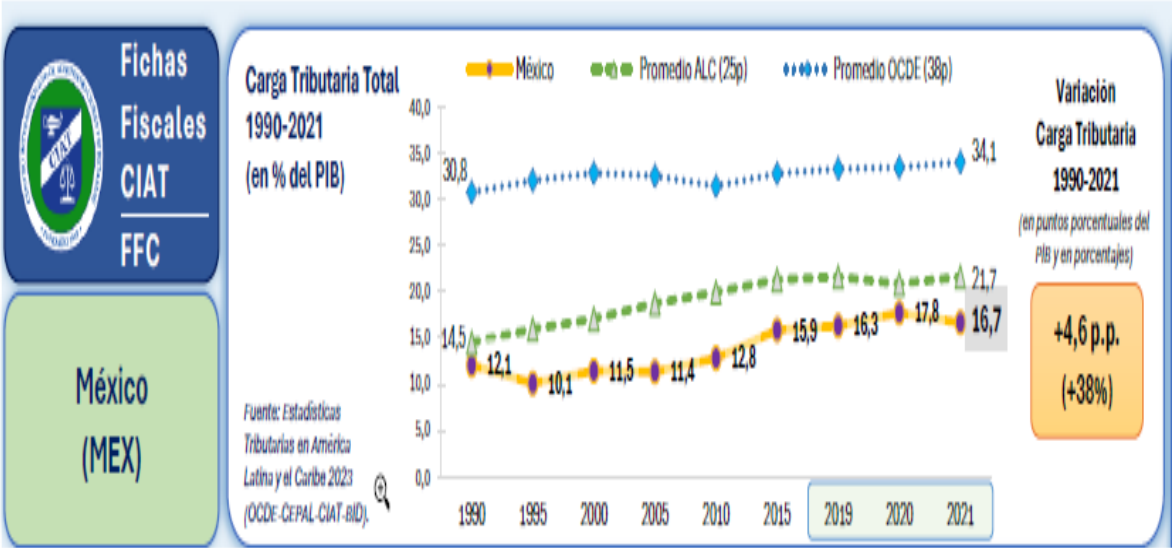
En el caso de México no existe, como en el caso europeo, la distinción conceptual entre facturas falsas y ficticias, misma que se relaciona más con el tipo de simulación (absoluta o relativa) que acontece con la operación vinculada con la factura. Más bien, la distinción de la facturación ilícita introducida por el Servicio de Administración Tributaria se da en función del "medio de estampación" de los mismos, ya sea en papel (reservándole el concepto de facturas apócrifas) o en medios digitales (para los que se acuñó el concepto de tráfico de comprobantes fiscales), producto de la evolución tecnológica y acorde a las sugerencias de las prácticas comerciales internacionales (como se analizó con anterioridad).

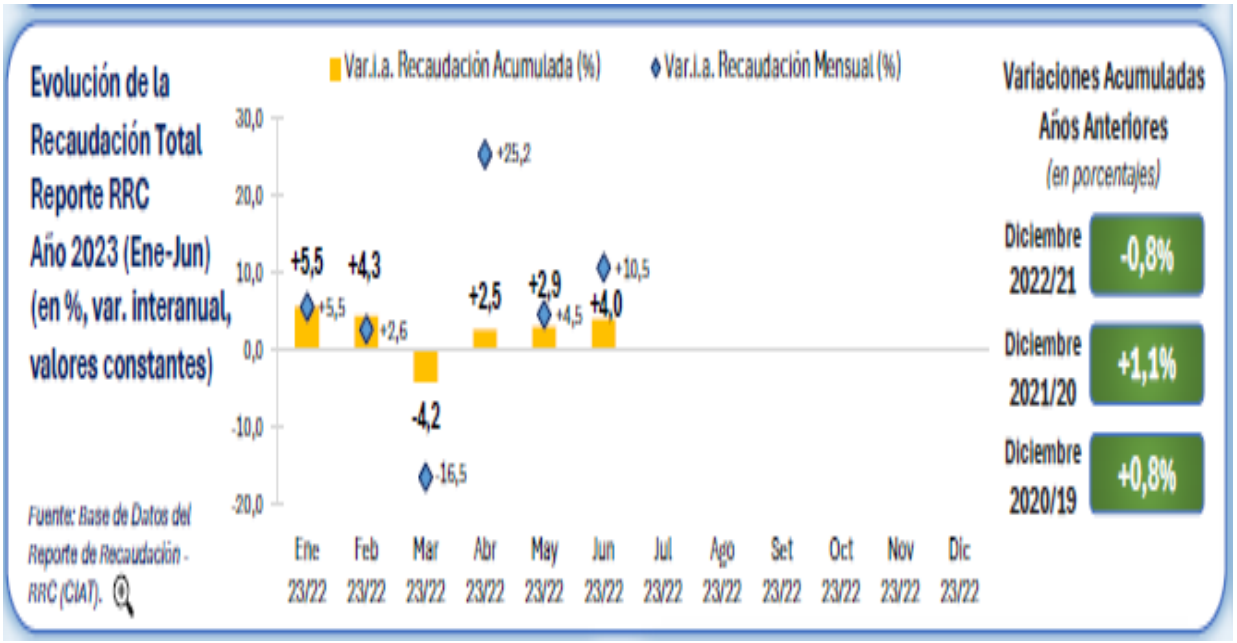
El salto cualitativo del esquema de facturación en papel a los medios digitales atiende a dos factores: a) Como medida de combate frontal a las prácticas de facturación apócrifa; y b) Como un fenómeno de evolución tecnológica acorde a las exigencias económicas internacionales.

De este modo se reserva el concepto de facturas falsas o apócrifas para aquellos documentos, valga la expresión "falsificados" o disfrazados de "comprobantes fiscales originales", con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos. Falsificación a la que se le cerraron las puertas al implementar los comprobantes fiscales digitales. No obstante, esa medida no fue impedimento para que vinieran consigo medios más sofisticados que la simple "imitación" de imprenta, para superar la barrera de los medios digitales, naciendo así el "tráfico de comprobantes fiscales digitales". Y, con ello, también nació como medio frontal de combate la figura jurídica de la "presunción de inexistencia de operaciones", de la que hablaremos enseguida[86].

[86] "En los últimos años ha sido reformado el Código Fiscal de la Federación para fortalecer las facultades de comprobación de la autoridad, y combatir esquemas agresivos de evasión fiscal que afectan gravemente la recaudación, como en su momento lo fue la utilización de comprobantes fiscales apócrifos, con la finalidad de erosionar la base gravable del impuesto al deducir y acreditar cantidades que amparaban dichos comprobantes, pero la autoridad no contaba con instrumentos eficaces para combatir estas conductas, incluso con los controles de seguridad y requisitos de deducibilidad que sólo temporalmente persuadían la evasión; pero las prácticas de los evasores fiscales se perfeccionaron al incurrir en el tráfico de comprobantes fiscales, esto es, la utilización de éstos pero que reúnen completamente los requisitos de deducibilidad establecidos en la ley, relacionándolos incluso con flujos de dinero, pero las operaciones que amparan no tienen sentido

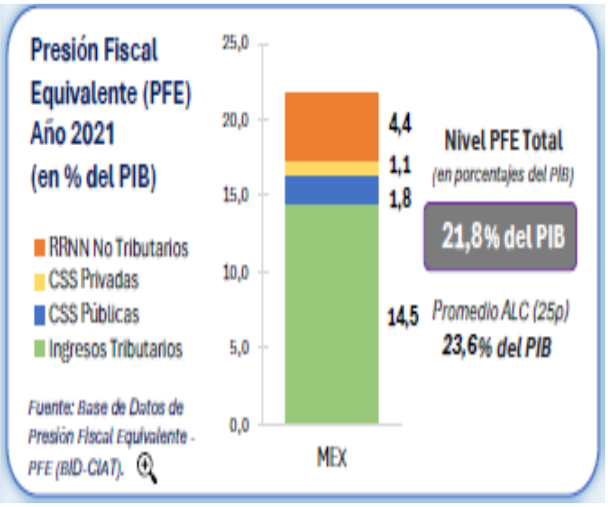
Para contextualizar el panorama fiscal de México, en el que está inserto el problema del tráfico de comprobantes fiscales, a continuación, veremos el diagnóstico general elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias[87]:

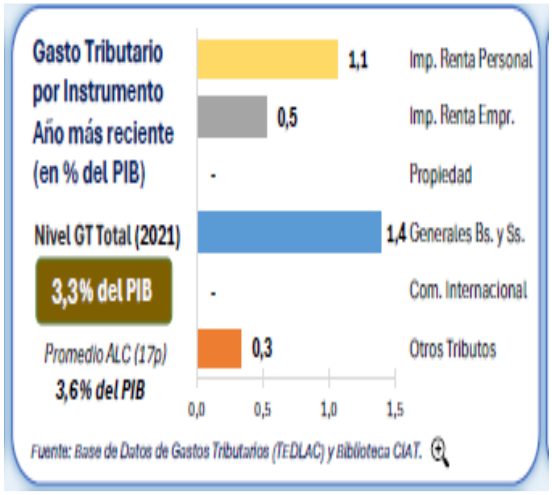


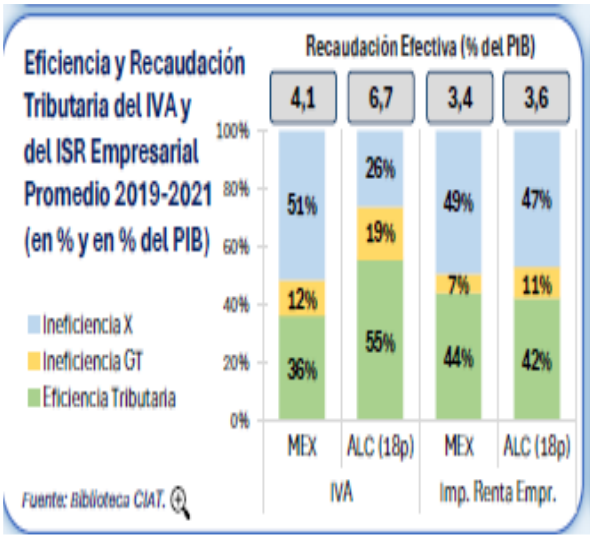


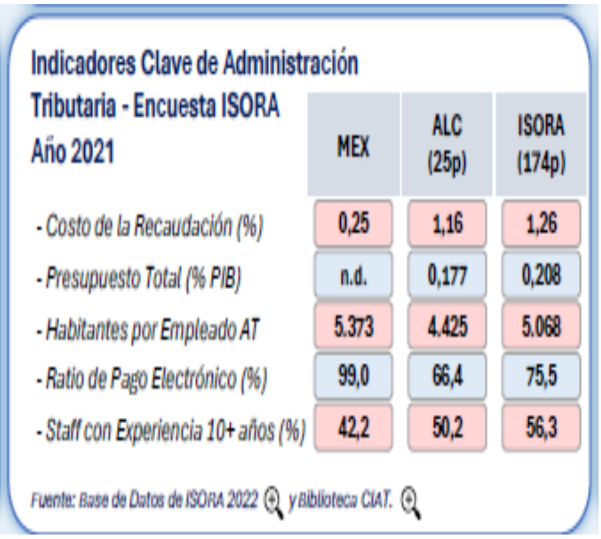
lógico, ya que carecen de sustancia económica o razón de negocio, por lo que la autoridad duda de la materialidad de las operaciones que se pretenden amparar con los comprobantes exhibidos." En Palma Valdés Félix Federico, *Sobre la materialidad de las operaciones con efecto fiscal*, Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación, año número 2, enero-junio 2021, https://www.gob.mx/shcp/pff/cee/documentos/revista-de-la-procuraduria-fiscal-de-la-federacion-ano-1-no-2-263517, pp. 48-49, consultada el primero de agosto de dos mil veinticinco.

[87] Fichas fiscales CIAT-FFC, consultadas el primero de agosto de dos mil veinticinco en: https://www.ciat.org/fichas-fiscales-ciat/

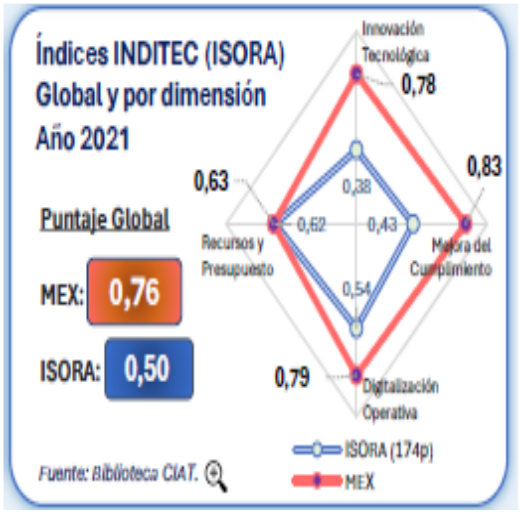

Presión Fiscal Equivalente (PFE) Año 2021 (en % del PIB)
RRNN No Tributarios
CSS Privadas
CSS Públicas
Ingresos Tributarios
Fuente: Base de Datos de Presión Fiscal Equivalente - PFE (BID-CIAT).
25,0
20,0
15,0
10,0
5,0
0,0
4,4
1,1
1,8
14,5
MEX
Nivel PFE Total
(en porcentajes del PIB)
21,8% del PIB
Promedio ALC (25p)
23,6% del PIB

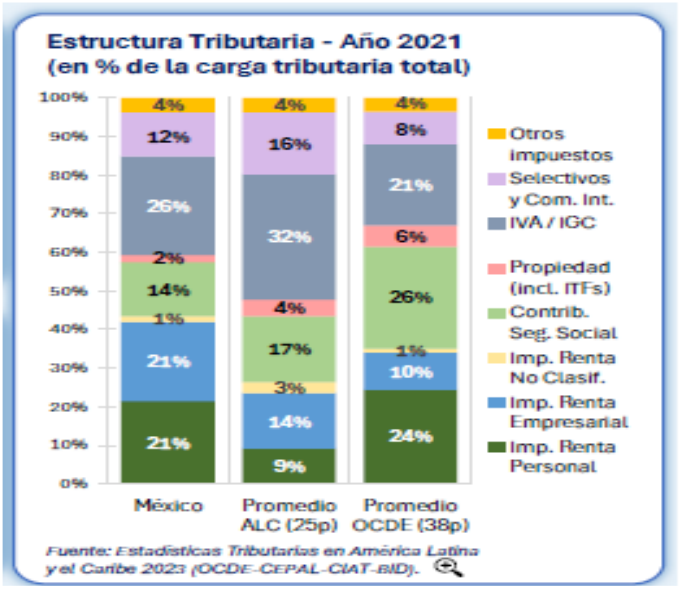

Gasto Tributario por Instrumento Año más reciente (en % del PIB)
Nivel GT Total (2021)
3,3% del PIB
Promedio ALC (17p)
3,6% del PIB
1,1 Imp. Renta Personal
0,5 Imp. Renta Empr.
- Propiedad
1,4 Generales Bs. y Ss.
- Com. Internacional
0,3 Otros Tributos
0,0
0,5
1,0
1,5
Fuente: Base de Datos de Gastos Tributarios (TEDLAC) y Biblioteca CIAT.


Eficiencia y Recaudación Tributaria del IVA y del ISR Empresarial Promedio 2019-2021 (en % y en % del PIB)
Ineficiencia X
Ineficiencia GT
Eficiencia Tributaria
Recaudación Efectiva (% del PIB)
4,1
6,7
3,4
3,6
100%
80%
60%
40%
20%
0%
51%
12%
36%
26%
19%
55%
49%
7%
44%
47%
11%
42%
MEX
ALC (18p)
MEX
ALC (18p)
IVA
Imp. Renta Empr.
Fuente: Biblioteca CIAT.


Indicadores Clave de Administración Tributaria - Encuesta ISORA Año 2021
MEX
ALC (25p)
ISORA (174p)
- Costo de la Recaudación (%) 0,25 1,16 1,26
- Presupuesto Total (% PIB) n.d. 0,177 0,208
- Habitantes por Empleado AT 5.373 4.425 5.068
- Ratio de Pago Electrónico (%) 99,0 66,4 75,5
- Staff con Experiencia 10+ años (%) 42,2 50,2 56,3
Fuente: Base de Datos de ISORA 2022 y Biblioteca CIAT.

Alícuotas y Normativa Tributaria Año 2023 (en %)
México
Promedio ALC (27p)
- Imp. Renta Personal (máxima) 35,0% 30,4%
- Imp. Renta Empresarial (máxima) 30,0% 26,6%
- IVA o equivalente (tasa general) 16,0% 14,6%
Fuente: CIATData y legislación oficial de los países.
Normativa detallada y sistematizada, disponible en:
Sumario de Legislación Tributaria - Año 2022


Índices INDITEC (ISORA) Global y por dimensión Año 2021
Puntaje Global
MEX: 0,76
ISORA: 0,50
Innovación Tecnológica
0,78
0,83
0,79
0,63
Recursos y Presupuesto
Mejora del Cumplimiento
Digitalización Operativa
0,38
0,62
0,43
0,54
ISORA (174p)
MEX
Fuente: Biblioteca CIAT.



1.5.1.- Tráfico de comprobantes fiscales digitales

El cambio de los comprobantes fiscales impresos a los medios digitales estuvo diseñado para combatir la falsificación de comprobantes fiscales impresos y dio buenos resultados, sin embargo, en paralelo, los contribuyentes y sujetos relacionados con ellos, en la misma proporción se sofisticaron sus medios para que esa barrera tecnológica no fuera un impedimento para continuar ejecutando actos de evasión fiscal.

Así, esa migración tecnológica permite establecer una distinción de actos ilícitos tendientes a la evasión fiscal, acorde a los medios de estampación que se emplean para su comisión; no referimos a la falsificación de facturas impresas *versus* el tráfico de comprobantes fiscales digitales; distinción que se basa en la exposición de motivos que dio lugar, entre otros, a la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en la que el Servicio de Administración Tributaria destacó que, derivado del análisis de la declaración informativa de operaciones con terceros de los ejercicios de 2008 a 2012, se identificaron, al menos, 316 facturadores que realizaron operaciones por $105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y esto es sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado[88]. Esa tendencia tuvo continuidad del 2014 al 2018, periodo en el que las empresas

[88] *Gaceta Parlamentaria*, Número 3857-C, 8 de septiembre de 2013, Año XVI.

fantasmas cometieron fraude al fisco por alrededor de dos billones de pesos, algo así como $500 mil millones de pesos anuales, o lo que es el equivalente al 2% del Producto Interno Bruto del país, tal como lo afirmó el entonces Procurador Fiscal de la Federación, Carlos Romero Aranda, en el simposio del 2019, celebrado en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.[89]

Inicialmente, este esquema consistía en *usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos*. Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica.

Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

Tal es el caso del "tráfico de comprobantes fiscales" que, en esencia, consiste en *colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes*[90].

Pues bien, el empleo de facturas falsas se encuentra inmerso en el mundo de las prácticas destinadas a la evasión fiscal y es un fenómeno que ha venido evolucionando de la "adquisición"[91] de comprobantes fiscales apócrifos en papel

---

[89] Tribunal Federal de Justicia Administrativa. "Fraude por dos billones de pesos de las empresas fantasmas en sólo cuatro años", boletín 04/2019 (México: Dirección General de Comunicación Social, 2019) https://www.tfja.gob.mx/sala_prensa/boletin-04-2019/

[90] *Gaceta Parlamentaria*, *op. cit*., p. CVI.

[91] "No está demás señalar que referirse a esta práctica, como lo hizo el Ejecutivo de manera coloquial como "adquisición" de CDFIs es desde luego, y por decir lo menos, impreciso. Lo anterior, pues, como el lector de esta obra podrá apreciar al finalizarla, técnicamente en este tipo de operaciones jamás se perfecciona compraventa alguna que pueda calificarse como una "adquisición", sino que se lleva a cabo una serie de actos encaminados a evadir -no a eludir- impuestos. No obstante, coloquialmente se hace referencia a la "adquisición" de comprobantes". En Mendoza Quezada Ricado y Hernández Cruz Arturo, *Temas selectos y aspectos prácticos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*, Ciudad de México, 2024, p. 18.

hasta lo que actualmente se conoce como el problema de los factureros o traficantes de comprobantes fiscales digitales.

La evolución entre una y otra modalidad está marcada, a nuestro parecer, por dos notas distintivas. La primera, en cuanto a que (como ya lo hemos mencionado), constituye un medio de combate frontal de los esquemas agresivos de evasión fiscal, tal como se caracteriza en toda América Latina. Y, en segundo lugar, por el *medio de estampación* que se emplee para elaborar las facturas. Hablaremos así de facturas falsas en el contexto en el que su elaboración se realizaba usando el "papel" y la "imprenta" y todos los rasgos distintivos de la factura eran estampados por un impresor autorizado por el Servicio de Administración Tributaria, que bien podían intentar imitarse o falsificarse, por cualquier sujeto, ya que sólo se necesitaban como elementos de ejecución: a) contar con una impresora, b) papel y c) una factura auténtica susceptible de falsificarse.

Empero, cuando la elaboración de las facturas en papel migró a los comprobantes fiscales digitales y al uso de los medios digitales, su procesamiento limita indiscutiblemente su imitación o falsificación, por la sencilla razón de que su generación, procesamiento, transmisión y almacenamiento se realiza mediante la utilización de la tecnología digital, en plataformas electro magnéticas controladas por el Estado (Servicio de Administración Tributaria); lo cual garantiza su autenticidad y fiabilidad.

De modo que, si bien, tanto la expedición de comprobantes fiscales en papel, como a través del uso de medios digitales, requieren previa autorización del Estado; sin embargo, la elaboración de los primeros escapaba del control estatal, porque al estar al alcance de todos el papel y una "impresora", bien podían imitarse todos los rasgos distintivos de una factura auténtica, dando paso a su falsificación; mientras que en el comprobante fiscal digital, el Estado mantiene el control total de la generación, procesamiento, transmisión y almacenamiento de los comprobantes, porque se realiza a través de sus plataformas digitales, de modo que, su "autenticidad" queda a salvo, porque al ser un documento digital elaborado en plataformas digitales estatales, es muy difícil su falsificación. Lo que antes estaba al alcance de todos (papel), ahora solamente puede conseguirse, si se cuenta

previamente con un sello digital otorgado por el Servicio de Administración Tributaria, sí y sólo sí, se ejecuta a través de la infraestructura digital controlada por aquél.

Máxime que, con la migración de los comprobantes fiscales al mundo digital, se garantizó su "fiabilidad", lo que implica la absoluta disponibilidad para su ulterior consulta, ya sea en sede administrativa, en el ámbito de los contribuyentes o más allá, en el terreno contencioso administrativo, con la certeza plena de que el resultado de cualquier consulta de un comprobante fiscal digital proviene de una página de *internet* de carácter oficial.

Otra nota distintiva es que en el uso de facturas falsas para evadir las cargas fiscales, la confección de la "factura en sí", constituía un acto ilícito (tipificado penalmente como falsificación de documentos), sin perjuicio de que, adicionalmente, se utilizara como instrumento o medio de ejecución para lograr la simulación de una operación con efectos fiscales en beneficio de los contribuyentes; mientras que, tratándose del fenómeno del tráfico de comprobantes fiscales digitales, la elaboración de las facturas no constituye un acto ilícito, porque previamente el Servicio de Administración Tributaria autorizó y otorgó un sello digital para la emisión de los mismos. Enseguida veremos cuál fue la herramienta que se empleó para combatir el problema de las facturas falsas, provenientes de medios digitales.

1.6.- Combate frontal al tráfico de comprobantes fiscales digitales en México: presunción de inexistencia de operaciones.

En el caso de México, para hacer frente al problema de las facturas falsas, una vez que se concretó la migración de la estampación de las facturas a través de los medios digitales -aparejado de una sofisticación en las conductas de los evasores fiscales para saltar esa barrera-, fue la implantación de la figura jurídica de la "presunción de inexistencia de operaciones", mediante la adición del artículo 69-B en el Código Fiscal de la Federación[92]; medio de combate frontal para contrarrestar esas conductas.

[92] Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1 de enero de 2014.

En consecuencia, el artículo 69-B del CFF se adiciona con el objeto de combatir la defraudación fiscal por parte de los contribuyentes, no obstante, también prevé implícitamente la materialidad de las operaciones en virtud de que aquellos gastos que se presuman inexistentes no pueden tener como consecuencia que un contribuyente: (a) genere un ingreso y, (b) sea un gasto estrictamente indispensable para sus actividades; por lo que resulta innecesario que una autoridad judicial o jurisdiccional declare su inexistencia[93].

En la exposición de motivos comentada, el Servicio de Administración Tributaria identificó los siguientes patrones que, generalmente, están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales:

> 1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.
> 2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.
> 3.- Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.-
> 4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
> 5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
> 6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
> 7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.
> 8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes.
> 9. Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.
> 10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones, o bien, éstas son mayores por escaso márgen.
> 11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
> 12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.[94]

---

[93] Banda Herrera Victor José, La materialidad en materia fiscal, Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación, año número 2, enero-junio 2021, https://www.gob.mx/shcp/pff/cee/documentos/revista-de-la-procuraduria-fiscal-de-la-federacion-ano-1-no-2-263517, p. 68, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco.

[94] *Idem*, p. CVIII.

Para ello, el Servicio de Administración Tributaria analizó la declaración informativa de operaciones con terceros de los ejercicios 2008 a 2012, e identificó al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por $105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado.

En suma, la adquisición de comprobantes fiscales como método de evasión fiscal ha sufrido un salto cualitativo mediante el tráfico de comprobantes fiscales digitales. De ser un esquema que consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos, pasó a la colocación en el mercado de comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

También se destacó en la exposición de motivos comentada, que:

> Al día de hoy, las autoridades han combatido arduamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta para ello, como la facultad para rechazar una deducción o un acreditamiento amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos criminales, obligan a implementar nuevas medidas que hagan frente a esta problemática y que permitan adaptarse al dinamismo y velocidad en que operan. Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto del traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquirente final, es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas[95].

Pensamos que los legisladores al momento de aprobar la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tenían una buena oportunidad de solventar la problemática que se avecinaba en materia probatoria, especialmente tratándose de los terceros vinculados con los “factureros”. Para ello, revisaremos qué ingredientes se tematizaron en la discusión que se llevó a cabo para aprobar la citada norma legal.

[95] *Idem*, p. CVI.

1.6.1.- Discusión de adición y aprobación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

El 15 de octubre de 2013 tuvo lugar la discusión del texto normativo que corresponde al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación[96], en la que participaron los diputados que a continuación se muestran:

> **Diputada Karen Quiroga Anguiano:**
> **El presidente diputado Ricardo Anaya Cortés:** Gracias a usted, señor diputado Tomás Torres Mercado. Tiene el uso de la palabra la diputada Karen Quiroga Anguiano, para fijar la postura del Grupo Parlamentario del Partido de la Revolución Democrática.
> **La diputada Karen Quiroga Anguiano:** Con la venia de la Presidencia. Diputadas y diputados, la política económica que ha tomado el actual Poder Ejecutivo federal para el año que se próxima requiere necesariamente de la aprobación de diversas reformas, que sin duda nuestro país necesita para la eficaz recaudación y distribución de la riqueza.
> …
> Felicitamos la incorporación de medidas estrictas y correctivas a los contribuyentes defraudadores, como son: el desaparecer o no poner a disposición de la autoridad fiscal su contabilidad; cuando sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación; el utilizar los comprobantes fiscales digitales para amparar probables operaciones inexistentes simuladas o ilícitas; el omitir en un mismo ejercicio fiscal, estando obligados a ello, la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, o la eliminación dolosa, o el desaparecer el domicilio fiscal durante el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución.
> No queremos que en nuestro país ocurra nuevamente otro caso donde empresas fantasmas como Inizzio, Efra, Atama o Alquino, que fueron objeto de gran escándalo, carecían de un domicilio fiscal real, fomentando el lavado de dinero y otras actividades delictivas.

En esta primera intervención para hablar del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, encontramos que se extiende solamente una “felicitación” a la incorporación de la medida estricta y correctiva que se deduce del citado numeral, y también se comulga con la calificación propuesta en la exposición de motivos, de “contribuyentes defraudadores” que utilizan comprobantes fiscales digitales para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

> **Diputado José Luis Márquez Martínez:**
> Finalmente, en esta ronda de posicionamientos tiene el uso de la voz el diputado
> José Luis Márquez Martínez, del Grupo Parlamentario del PRI.

[96] Consulta disponible en: https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXPXimsVr+Zd9Wa18iT6TpJ8MP9NdjhQYUuD65VYZH1ag==

> **El diputado José Luis Márquez Martínez**: Gracias, señor presidente. Compañeras y compañeros diputados: en lo que se refiere a la iniciativa de reforma al Código Fiscal de la Federación que sometió el Ejecutivo federal, el presidente Enrique Peña Nieto, representó un gran avance para nuestra tarea de mejorar la legislación, y en específico destacamos los siguientes objetivos.
> …
> b) Herramientas para mejorar la recaudación e incentivar el pago espontáneo. Una de las prácticas que más preocupa al Grupo Parlamentario del PRI es la del tráfico de comprobantes fiscales que consiste en expedir y vender comprobantes fiscales que cumplen con todos los requisitos legales, pero que amparan operaciones que nunca existieron o que son por cantidades muy superiores a las verdaderas y que se traducen en deducciones e incluso en devoluciones que en la realidad nunca sucedieron.
> Se realizaron diversas reuniones con las autoridades hacendarias para cuestionar y solicitar explicaciones sobre las situaciones que motivaron dichos cambios. Pero también se escuchó a la sociedad civil en todos sus sectores, para contar con las experiencias que los contribuyentes tienen frente a la autoridad hacendaria.
> Derivado de dicho ejercicio democrático se modificaron más de 60 artículos de la iniciativa, ya sea para enriquecer aquellas reformas en donde había coincidencia de los grupos parlamentarios o modificar aquellas en donde no había coincidencias, pero también diferencias.
> …
> 3. Tráfico de comprobantes.
> Artículo 69-Bis. El PRI coincide en que se debe sancionar penalmente a quienes expidan o adquieran o enajenen comprobantes fiscales simulados, por lo que se establece que las conductas, además de derivar en la determinación de un crédito fiscal, se tomarán como actos simulados por los delitos que establece el mismo Código Fiscal.

En esta intervención se anuncia la preocupación que existe por el tráfico de comprobantes fiscales, que amparan operaciones que nunca existieron o que corresponden a cantidades muy superiores a las verdaderas y que se traducen en beneficios fiscales, ya sean deducciones o devoluciones.

De igual modo, se hace alusión a “diversas reuniones” con las autoridades hacendarias para cuestionar y solicitar explicaciones sobre las situaciones que motivaron estos cambios y a que se escuchó a la sociedad civil en todos sus sectores para contar con las experiencias que los contribuyentes tienen frente a la autoridad hacendaria.

> **Diputado Ricardo Mejía Berdeja:**
> **El presidente diputado José González Morfín:** Muchas gracias, diputado. Agotada la lista de quienes posicionaron a sus grupos parlamentarios, tiene ahora el uso de la voz para hablar en contra del dictamen, el diputado Ricardo Mejía Berdeja.
> …

El Código Fiscal que hoy se propone es una ley draconiana, abusiva, persecutoria, injusta e inconstitucional. Reconózcanlo, va contra el principio de presunción de inocencia, va contra el debido proceso e incluso va por establecer penas de infamia para los contribuyentes, para los empresarios que ahora van a ser exhibidos por todos lados, incluso con sus clientes como supuestos delincuentes o criminales fiscales. Eso es lo que se va a aprobar.

La cláusula antielusión del artículo 5o era el exceso mayor, pero lo que aquí se está legislando no es menor; ir contra el secreto fiscal, establecer un mecanismo para inducir al error en las notificaciones con el buzón hacendario, es decir facilitarle el trabajo persecutorio a la Secretaría de Hacienda ante su ineficacia para cobrar impuestos, ante su ineficacia para manejar la economía del país.

Por eso insistimos en que con Enrique Peña Nieto y el Pacto por México todo mundo es presunto evasor, hasta que demuestre lo contrario, y por esa razón nosotros vamos a votar en contra de esta reforma al Código Fiscal de la Federación.

Por acá se hablaba también de algunas empresas que han defraudado, como Monex, como Alquino, como Efra, pero se le dio vista a la Unidad de Inteligencia Financiera de Hacienda y no ha hecho nada, porque son favoritos del régimen y los cubren con el manto de la impunidad.

¿Por qué habríamos de creer ahora que con esta reforma fiscal van a ir contra ellos? Nosotros por eso vamos a votar en contra y estamos también en contra del impuesto en las fronteras y estamos en contra del impuesto a los pequeños contribuyentes, a los transportistas.

Nosotros en Movimiento Ciudadano estamos con los contribuyentes y con los ciudadanos, no estamos para hacerle el trabajo sucio a la Secretaría de Hacienda y aprobar un régimen draconiano, un Código Fiscal depredador.

En esta intervención se cuestionaron los principios de “presunción de inocencia” y el de “secreto fiscal”, al referir que los empresarios van a ser exhibidos, incluso con sus clientes como supuestos delincuentes o criminales fiscales, lo que va en contra del principio de inocencia y del debido proceso.

Diputado Ricardo Monreal Ávila

El presidente diputado José González Morfín: Tiene ahora la palabra para hablar en contra el diputado Ricardo Monreal, de Movimiento Ciudadano.

El diputado Ricardo Monreal Ávila: En esta Cámara se ha perdido todo. Recuerdo que había hasta un Bronxauténtico, ahora es un Bronx arrabalero y había una burbuja más o menos decente, ahora la burbuja se ha disminuido, se ha extinguido y sus representantes no pueden contener a este Bronx arrabalero.

Miren, no se desesperen, no griten, no chiflen, porque lo que está en discusión es muy delicado y muy serio, nada menos que reformas al Código Fiscal de la Federación. Voy a tratar de introducirme al tema, porque el dictamen que está a discusión es verdaderamente terror lo que propone, ustedes me dicen si no es así y háganlo con toda seriedad.

En esta reforma se propone boletinar en la página del SAT a aquellos contribuyentes que se encuentran como no localizados ante la

autoridad fiscal o impedidos de otorgar los comprobantes fiscales válidos para efecto de la contabilidad, y estipula, ciudadanos legisladores y legisladoras, que se avisará a las personas con quien se haya realizado alguna operación de tipo comercial o de negocio. ¿No les parece a ustedes injusto, contradictorio?

Es evidente que al disminuir la confianza en la interacción de los agentes económicos se causará un efecto negativo, no sólo en la recaudación de impuestos, sino en la actividad económica del país, al mismo tiempo, sin duda, se va a desincentivar el sector formal y fomentará aún más la informalidad.

De acuerdo con el Inegi, ustedes lo saben muy bien, ya ocupa la informalidad el 60 por ciento de la fuerza laboral. Miren ustedes, el Servicio de Administración Tributaria afirma, entre otras cosas, que se han podido identificar a patrones que están presentes en las sociedades que realizan tráfico de comprobantes fiscales, tales como, obtener un objeto social muy amplio -casi todos los que son miembros de una sociedad así lo hacen-, comprobantes cuyo pago por operaciones consignadas es sólo un porcentaje sin proporción a las mismas, porque el SAT no tiene personal idóneo o suficiente para las operaciones que se especifican. Por esa razón, ahora se le carga la mano al contribuyente, porque los ingresos del contribuyente no tienen proporción a las características del establecimiento. Por eso es muy grave lo que está pasando en esta reforma que proponen en el dictamen.

De aprobarse, la propuesta del artículo 69 B, la autoridad fiscal procederá a notificar no solo en el buzón del aludido, sino a través, fíjense ustedes, de la página de Internet del SAT, o bien, mediante publicaciones en el Diario Oficial de la Federación.

…

Es decir, ciudadanos legisladores, de verdad, los llamo a que reflexionen. A mí no me preocupa si los partidos de manera electorera afirman una cosa y hacen otra, es un asunto de cada partido. Nosotros estamos actuando con congruencia, porque no se vale engañar a la población. Votaremos en contra de estas modificaciones y votaremos en contra de la reforma hacendaria. Muchas gracias, presidente.

Entre los aspectos que el diputado Monreal destaca se encuentra: a).- Que al disminuir la confianza en la interacción de los agentes económicos se causará un efecto negativo, no sólo en la recaudación de impuestos, sino en la actividad económica del país; b).- Al mismo tiempo, se va a desincentivar al sector formal y fomentará aún más la informalidad; c) Que casi todas las sociedades tienen un objeto social muy amplio, y que se le carga la mano al contribuyente, por el hecho de que los ingresos del contribuyente no tengan proporción a las características del establecimiento.

La diputada Julisa Mejía Guajardo: Gracias, diputado presidente. Por medio de la presente y con fundamento en lo dispuesto en los artículos 109 y 110 del Reglamento de la Cámara de Diputados, vengo a formular reserva a los artículos 29-B y el 69-B del dictamen

con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

…

También es plausible que la autoridad impida que un comprobante que fue expedido por operaciones inexistentes o por contribuyentes no localizados no producen o no produjeron efecto fiscal alguno, pero permitirle a la autoridad fiscal que tenga efectos generales para todas las operaciones con todos los contribuyentes con los que hayan tenido relaciones de negocios me parece, nos parece un exceso, ya que no permite que las demás operaciones demuestren que sí fueron reales e impide la posibilidad del contribuyente a ser oído y vencido ante las instancias respectivas, pudiendo generarle contingencias fiscales incalculables y además –agregamos– la forma de conducirse de los auditores al practicar sus facultades de revisión para calificar como inexistentes operaciones en donde, al mostrar algún documento, la autoridad lo califica como no válido.

Ponemos a los contribuyentes en riesgos que pueden terminar generando cierres de enormes negocios. Como efectos secundarios están el desempleo o malas prácticas fiscales para favorecer competidores de grupos no favorables a un poder político o al poder político en turno.

Si aspiramos a un Estado de justicia que respete los derechos de los contribuyentes no hagamos posibles los cambios propuestos que nos dañan, sino al contrario, apoyar los objetivos de las autoridades fiscales en el país. Para tener una mejor contribución requerimos apoyo verdadero a los contribuyentes. Muchas gracias.

En este caso, los argumentos expuestos por la legisladora Julisa Mejía Guajardo, parten de calificar como “plausible” que la autoridad impida que un comprobante que fue expedido por operaciones inexistentes o por contribuyentes no localizados produzcan efectos fiscales, pero también señala que es excesivo permitir a la autoridad fiscal que tenga efectos generales para todas las operaciones con todos los contribuyentes con los que haya tenido relaciones de negocios, al no permitir que las demás operaciones demuestren que sí fueron reales e impedir la posibilidad del contribuyente a ser oído y vencido ante las instancias respectivas.

Diputado José Luis Valle Magaña:

El presidente diputado José González Morfín: No se admite; se desecha. Tiene la palabra el diputado José Luis Valle Magaña, para presentar su propuesta de modificación al artículo 69-B.

El diputado José Luis Valle Magaña: Con su venia, señor presidente. Compañeras y compañeros legisladores, si la cantidad de diputadas y de diputados que estamos presentes en este recinto fuera directamente proporcional a la importancia del tema que hoy nos ocupa, cualquiera diría, y con razón, que es un tema intrascendente.

Igualmente, si la atención que se le está prestando al tema que hoy nos ocupa y el estudio que se le haya dedicado al mismo estuviera en relación directa con su relevancia, igualmente cualquier ciudadano diría que lo que hoy en esta LXII Legislatura se está tratando, es completamente irrelevante.

Sin embargo, sabemos que mejorar el esquema de control y fiscalización de las deducciones de los contribuyentes es fundamental para lograr los objetivos de la política fiscal propuestos para que los beneficios y los objetivos planteados por el Estado mexicano se apliquen y se logren.

Este esquema debe desarrollarse en el marco de la legalidad y siempre buscando el beneficio del contribuyente.

Sin embargo, las adiciones propuestas al Código Fiscal de la Federación no observan esos supuestos pues resultan muy agresivos para las actividades de los contribuyentes, rayando incluso en el terrorismo fiscal.

El Servicio de Administración Tributaria afirma que "se han podido identificar patrones que están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, tales como tener un objeto social muy amplio, comprobantes cuyo pago por operaciones consignadas es sólo un porcentaje sin proporción a las mismas, que su personal no es idóneo o suficiente para las operaciones que especifican, que sus ingresos no tienen proporción a las características del establecimiento, ingresos en el ejercicio casi idénticos a sus deducciones, prestan servicios y a la vez reciben servicios por los mismos montos, entre otros".

Conforme a la propuesta, la autoridad fiscal procedería a notificar no sólo en el buzón del aludido, sino a través de la página de internet del SAT y mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el comportamiento arriba indicado.

Es decir, el SAT funcionará como juez de las empresas y sancionará poniendo en tela de juicio la legalidad en el funcionamiento de las empresas aun y cuando posteriormente conceda audiencia, réplica y posterior corrección.

Este procedimiento resulta pernicioso para el desarrollo y el buen nombre de las empresas que sí cumplen con sus responsabilidades tributarias. Además de violentar el secreto fiscal, el mecanismo contraviene el principio de presunción de inocencia que afirma que toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad, pues transmite la obligación de demostrar inocencia a la parte acusada.

Derivado de lo anterior, someto a consideración de la asamblea la siguiente reserva. Único. Se modifica el artículo 69-B propuesto en el dictamen con iniciativa de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue: Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte de manera inequívoca —esto es lo que nosotros estamos pidiendo que se le agregue a este artículo: tres palabras— de manera inequívoca que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirectamente para prestar los servicios a 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, 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 15 días, contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado. Es cuanto, señor presidente. Por su atención, muchas gracias.

> **El presidente diputado José González Morfín:** Muchas gracias, diputado. Consulte la Secretaría a la asamblea, en votación económica, si se admite a discusión la propuesta del diputado Valle Magaña.
> **El secretario diputado Fernando Bribiesca Sahagún:** En votación económica se pregunta a la asamblea si se admite a discusión. Las diputadas y los diputados que estén por la afirmativa sírvanse manifestarlo (votación). Las diputadas y los diputados que estén por la negativa sírvanse manifestarlo (votación). Señor presidente, mayoría por la negativa.

Dando paso al análisis de los argumentos del legislador José Luis Valle Magaña, observamos que introduce su exposición destacando la importancia de mejorar el esquema de control y fiscalización de las deducciones de los contribuyentes, acentuando el hecho de que el mismo debe desarrollarse en el marco de la legalidad y siempre buscando el beneficio del contribuyente. Hecho lo cual, en torno a las adiciones propuestas al Código Fiscal de la Federación, refiere que no observan esos supuestos, porque resultan muy agresivas para las actividades de los contribuyentes, rayando incluso en el terrorismo fiscal. Asimismo, expresa que este procedimiento resulta pernicioso para el desarrollo y buen nombre de las empresas que sí cumplen con sus responsabilidades tributarias, además de violentar el secreto fiscal, el principio de presunción de inocencia, pues transmite la obligación de demostrar inocencia a la parte acusada. Finalmente, el legislador planteó una reserva, a efecto de que se modificara la redacción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y en la redacción inicial de su primer párrafo se adicionen tres palabras, a saber, “de manera inequívoca”, para quedar: “Cuando la autoridad fiscal detecte de manera inequívoca…”.

A nuestra consideración, en el desempeño de las proposiciones de este legislador, destaca de forma importante todos aquellos casos que no se encuentran en los “previamente” identificados por el Servicio de Administración Tributaria, porque, tanto los que se encuentran en ese “discrecional” universo de los 316 facturadores, como los que no, al activarse la presunción que marca el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, resentirán el menoscabo al principio de presunción de inocencia, al buen nombre de sus empresas y al secreto fiscal.

En suma, podemos ver que fue escaso el debate para la implementación de la presunción de inexistencia de operaciones. Y más trascendente resulta el hecho de que como ingredientes relevantes de la problematización del tema, no apareció el

relativo a la “sustancia” de las operaciones y sus mecanismos de prueba, que se anunció en la exposición de motivos relativa. La discusión se encaminó más al cuestionamiento de las garantías constitucionales que podría violar la presunción de inexistencia de operaciones.

Camacho Fuerte opina que la adición de este artículo va principalmente centrado a sancionar y neutralizar la venta o tráfico de facturas electrónicas. Es así como la propuesta se dirige en la atención de los contribuyentes que llevan a cabo fraudes tributarios por medio del tráfico de comprobantes fiscales, así como de quienes los adquieren o venden y quienes de alguna forma se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal[97].

Para concluir el presente capítulo, es menester precisar que México afrontó el problema de las operaciones inexistentes a través de la implementación del artículo 69-B del Código Fiscal cuyo contenido se abordará en el siguiente capítulo. Como preámbulo se inserta a continuación el contenido vigente de dicho numeral:

> **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.
> Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento

[97] Camacho Fuerte, R. (2018). Planeación Fiscal y Defensa del 69 B y 69 B BIS del CFF.pdf: Vol. I (Primera edición). Tegra Editorial SA de CV., p. 17 https://www.tegra.com.mx/images/files/nuestras-publicaciones/2018/LibroPlaneacin-Fiscal-y-Defensa-del-69-B-y-69-B-BIS-del-CFF.pdf, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco.

por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior. Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

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.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

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.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

> Para los efectos de este artículo, también se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas por otro contribuyente, durante el periodo en el cual a este último se le hayan dejado sin efectos o le haya sido restringido temporalmente el uso de los certificados de sello digital en términos de lo dispuesto por los artículos 17-H y 17-H Bis de este Código, sin que haya subsanado las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal, o bien emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas con los activos, personal, infraestructura o capacidad material de dicha persona.

Será en el siguiente capítulo donde se analizarán las particularidades del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuyo contenido ya se anticipó, considerando los elementos que integran su redacción, su naturaleza procesal, a qué tipo de operaciones aplica, con qué instrumentos jurídicos se relaciona, y los sujetos que involucra, entre otros aspectos.

1.7.-Conclusiones

Para cerrar el presente capítulo, nos permitimos esbozar las siguientes conclusiones, como síntesis del estudio realizado a lo largo del mismo.

A).- La factura surge en el ámbito mercantil producto de la necesidad para llevar un mejor control del comercio, específicamente, de las mercancías comerciadas y el respectivo traslado de las denominadas alcabalas (impuestos); también cumple una función de respaldo histórico de la realización de una transacción u operación y otra descriptiva de la mercancía, lo que se eleva a una garantía de certeza jurídica en el ámbito mercantil.

B).- Las facturas cumplen con dos funciones esenciales, porque son fuente de información de forma simultánea tanto para el sector empresarial como para el fiscal; juegan un doble papel en el ámbito jurídico, como medio de estampación financiera (desde la perspectiva mercantil) y fiscal (respecto de las operaciones gravadas en las leyes fiscales). Esto último, para el caso mexicano está estrechamente vinculado a la creación del Registro Federal de Contribuyentes, como parte del “ciclo del contribuyente”; lo anterior, sin dejar a un lado la función probatoria que cumplen en los dos escenarios (en cuanto identifica la mercancía o el servicio, su calidad, cantidad, precio y traslado impositivo).

De igual modo, encontramos fundamentalmente dos tipos de comprobantes fiscales, en función del medio en el que se estampan, el comprobante fiscal impreso (vigente desde 1979 hasta aproximadamente el 2004; dentro de la primera etapa del "ciclo del contribuyente") y el comprobante fiscal digital (surge en 2004 la factura electrónica opcional; dentro de la segunda etapa del "ciclo del contribuyente").

C).- No obstante, a nivel mundial, la *distorsión* de las funciones inherentes a las facturas ha originado el *fenómeno de las facturas falsas*, porque, en forma paralela al uso debido de las mismas, también han subsistido las malas prácticas relacionadas con su uso, que tienen como último fin erosionar las bases impositivas para contribuir en menor proporción a la que realmente les correspondería a algunos contribuyentes. Dicho de otro modo, se trata de un fenómeno "mundial" de evasión fiscal.

En términos generales, en cualquier región del mundo, las prácticas ilegales para sacar un provecho indebido de las facturas tienen características en común; lo que realmente marca la diferencia, son las medidas para el combate frontal de este fenómeno, fundamentalmente, de acuerdo con el tipo de economía de que se trate, ya sean países desarrollados o en desarrollo. En la Unión Europa y Estados Unidos, por ejemplo, la evasión fiscal a través de las facturas ocurre en un contexto donde impera el efecto carrusel y las ventas de tipo cascada, mientras que en los países no desarrollados este problema se magnifica por factores como la corrupción y un desarrollo menor de la banca, además del comercio informal, donde prevalecen los flujos de efectivo; elementos que marcan las distintas medidas para combatir el fenómeno.

D).- Tratándose de facturas en papel, en Francia o Hungría, por ejemplo, se distingue entre facturas falsas y ficticias; las primeras entendidas como aquéllas en las que, si bien se produjo la operación, ésta es diferente de la descrita en la factura, mientras que en el caso de facturas ficticias, simplemente la operación es inexistente, y se emplea el documento para extraer dinero de la empresa o para reducir la obligación de pago de un impuesto. Lo mismo acontece en el caso italiano, con la salvedad que se denominan facturas objetivamente inexistentes o subjetivamente inexistentes.

Para el caso mexicano, el medio de estampación (papel o medios digitales) de un comprobante fiscal determina si estamos en presencia de la práctica de elaboración de facturas falsas, para el primer caso, o del tráfico de comprobantes fiscales en un entorno digital.

E).- Frente al problema de la emisión de facturas falsas, a nivel mundial las AATT han adoptado múltiples acciones para controlar las facturas falsas, desde la creación de bases de contribuyentes no confiables y su publicación, limitación a la autorización de la emisión de comprobantes a los sujetos con irregularidades, retención del 100% del IVA en las facturas emitidas por sujetos con inconsistencias en su comportamiento fiscal, construir perfiles de riesgos de contribuyentes para luego tramitar las devoluciones, posibilidad de validar los comprobantes en los portales de las AATT, buscar medir la capacidad económica de los contribuyentes, la detección de esquemas abusivos por parte de EFOS y EDOS en México, proponer modificaciones en las legislaciones penales de cada país para tipificar expresamente como delito penal al tema, etc.

F).- La migración de la factura del papel a los medios digitales, puede ser vista como un esquema de combate “en sí” contra la elaboración de facturas falsas, particularmente en América Latina, porque la autoridad hacendaria tiene el control de la infraestructura electromagnética para la elaboración de facturas. Sin perjuicio de lo anterior, la factura electrónica se inserta en el contexto global de la transparencia tributaria, porque ésta se hizo imprescindible a raíz de dos eventos internacionales que marcaron una nueva dinámica en el intercambio internacional de información, a saber, los ataques del 11 de septiembre de 2001 y la crisis financiera occidental de 2008.

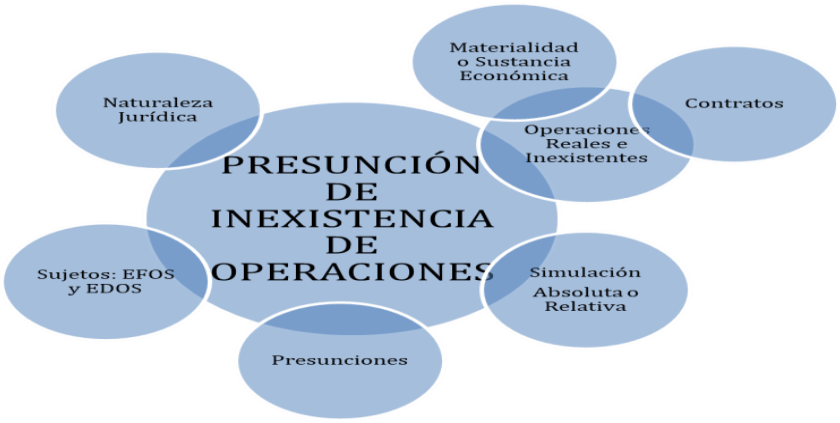
G).- En el caso de México, para hacer frente al problema del tráfico de comprobantes fiscales digitales, se implementó de la figura jurídica de la “presunción de inexistencia de operaciones”, mediante la adición del artículo 69-B en el Código Fiscal de la Federación, medio de combate frontal para contrarrestar esa conducta.

2.- CAPÍTULO SEGUNDO. LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES

Como lo señalamos en el capítulo anterior, la postura de México frente al tráfico de comprobantes fiscales digitales fue la implementación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, siendo así que el 9 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el decreto por el que se reforman, adiciona y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF), en donde se adicionó el Artículo 69-B. Es así como en el presente capítulo abordaremos los elementos que rodean la presunción de inexistencia de operaciones que contempla el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para comprender sus límites y alcances. Para ello se analizará la naturaleza de la citada norma y la riqueza conceptual que se involucra en su creación (presunciones, simulación, operaciones reales e inexistentes, contratos y sujetos EFOS y EDOS, etc.). Cabe precisar, que el estudio específico de las cuestiones doctrinales que involucra la citada norma, relacionadas con la “materialidad de operaciones” y la “sustancia económica”, dada su complejidad y extensión, lo reservaremos para el tercer capítulo, facilitando así la comprensión del tema.

2.1.- Particularidades de la presunción de inexistencia de operaciones

Para desentrañar los elementos que componen la presunción de inexistencia de operaciones, partiremos del contenido redactado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que la contempla (cuyo contenido quedó inserto en la parte final del capítulo anterior). A partir de ello, tenemos que lo que rodea a la presunción de inexistencia de operaciones son los siguientes componentes:



Fuente: Diagrama del autor

Precisado lo anterior, podemos desmenuzar (de forma enunciativa) diversas interrogantes cuya ponderación es imprescindible para comprender en qué consiste la presunción de inexistencia de operaciones, por ejemplo:

A).- ¿ Cuál es la naturaleza jurídica del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; **B).-** ¿Qué son las operaciones inexistentes y en qué se diferencian de las operaciones reales?; **C).-** ¿Qué papel juegan los contratos en esta presunción?; **D).-** ¿Cuál es la naturaleza jurídica de las presunciones?; **E).-** ¿En qué se diferencian los EFOS y los EDOS, en el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones; y **F).-** ¿Qué papel juega la materialidad de operaciones y su relación o diferencia con la sustancia económica de las mismas?.

Será en los siguientes apartados donde trataremos de despejar las inquietudes antes manifestadas.

2.2.- Naturaleza jurídica de la presunción de inexistencia de operaciones

A).- Como norma jurídica. Sobre este punto, nuestro más Alto Tribunal ya ha definido que la presunción de inexistencia de operaciones se trata de una norma jurídica con las siguientes características:

a).- De una ***norma heteroaplicativa***, porque sus efectos se concretan a través de un acto que los individualiza[98].

b).- También de una ***norma procesal***, porque prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que

[98] Al efecto, ver jurisprudencia registro digital 2010024, de la Segunda Sala nuestro más Alto Tribunal, 2a. XCVII/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 22, septiembre de 2015, Tomo I, página 694, rubro: "PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, ES DE NATURALEZA HETEROAPLICATIVA".

efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal.

Esa concepción surgió cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emprendió el "test" constitucional del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en lo relativo al análisis de la garantía de irretroactividad de la ley, tal y como lo podemos ver en la siguiente tesis de jurisprudencia:

> **PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY**. El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, el efecto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte, pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en su caso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. En esas condiciones, si el comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que el artículo 69-B indicado no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.[99]

B).- Como medio de combate frontal a la simulación tributaria absoluta

En el capítulo anterior, ya habíamos anticipado en la parte final que la presunción de inexistencia de operaciones emerge en el sistema jurídico tributario mexicano

[99] Jurisprudencia 2a./J. 132/2015 (10a.) Registro digital: 2010275 Instancia: Segunda Sala Décima Época, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, p. 1740.

como un medio de combate frontal al tráfico de comprobantes fiscales (práctica de simulación absoluta) y para comprender mejor el porqué esa conducta se constituye como tal debemos esbozar algunas consideraciones generales en abono a la distinción entre simulación absoluta y relativa, para identificar por qué se relaciona tanto al tráfico de comprobantes fiscales como a la presunción de inexistencia de operaciones, con la simulación absoluta.

2.2.1.- Simulación tributaria

El derecho administrativo identifica dos elementos que concurren en la simulación: a) la existencia de un acuerdo simulatorio, dotado de apariencia real y b) la existencia del engaño, para hacer creer a la hacienda pública la realidad del acto simulado; de lo que se deduce una discrepancia entre la voluntad declarada y la voluntad interna de las partes. En esencia son los mismos elementos establecidos por Ferrara[100], en la simulación civil.

Destaca el voto particular de Frías Ponce en relación con la sentencia recaída en el recurso de casación 4134/2014[101], quien menciona como elementos esenciales de la simulación, los siguientes:

1) La existencia de un acuerdo o convenio simulatorio, que puede ser verbal, y que permanece oculto frente a terceros. En el ámbito tributario, el engaño en perjuicio de la Hacienda Pública consiste en impedir que se produzca el hecho imponible del acuerdo simulatorio.

2) El motivo o causa del encubrimiento, es decir, la intención disimulada, únicamente conocida por las partes del convenio simulatorio, de crear la apariencia de un negocio, para ocultar que realmente es inexistente (simulación absoluta), o para encubrir otro negocio que se desea disimular (simulación relativa). Este motivo que ha conducido a la realización de las operaciones puede consistir en un ahorro fiscal.

3) El negocio simulado, aparente o ficticio, es decir, la declaración de voluntad simulada, cuyas estipulaciones no son las realmente queridas por las partes, y que

---

[100] Para quien la simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo, en Ferrara, Francesco, *Simulación de los Negocios Jurídicos*, Jurídica Universitaria, México, 2002, p. 11.

[101] Consultado el primero de marzo de dos mil veinticuatro, en: https://vlex.es/vid/603322618.

se ha otorgado para dar la apariencia exterior frente a terceros de un negocio jurídico distinto del llevado a efecto o incluso, que no existe.

4) El negocio disimulado en el caso de la simulación relativa, o negocio jurídico distinto del exteriorizado por las partes y que tratan de encubrir.

Existe la simulación cuando a sabiendas se hace una declaración inexacta o cuando se celebra un contrato (*convention*) aparente, cuyos efectos quedan modificados o suprimidos por otro contrato, contemporáneo del primero y destinado a ser mantenido en secreto. El acto secreto se denomina contradocumento[102]. La simulación es el concierto o inteligencia de dos o más personas, autores de un acto jurídico, para dar a este acto las apariencias de otro diverso[103].

El referente de la simulación puede ser la existencia misma del acto (ficticio); su naturaleza (si las partes disfrazan una donación bajo la forma de una venta); su verdadera identidad ocultada de los participantes o de los beneficios; o las cláusulas y condiciones de la operación (cuando estas se disfrazan). En suma, mediante la simulación se presenta ante los terceros un falso concepto de la "realidad, la naturaleza, los participantes, los beneficiarios o las modalidades de la operación"[104].

Los requisitos de la simulación son:

1) Una declaración deliberadamente disconforme con la intención.

2) Concertada de acuerdo entre las partes.

3) Para engañar a terceros[105].

Podemos distinguir fundamentalmente como clases de simulación: la simulación absoluta, relativa y por interposición de personas.

La primera (absoluta), contempla al negocio absolutamente simulado como aquél en el que, existiendo en apariencia, carece en absoluto de un contenido serio y real.

---

[102] Planiol, Marcelo, y Ripert, Jorge, *Tratado Práctico de Derecho Civil Francés, Las Obligaciones*, Tomo sexto, primera parte, Cultural S.A., Habana, 1940, p. 465. Esta definición se refiere a la simulación relativa, la cual se acredita mediante contraescrituras en el caso de nuestro artículo 1707 del Código Civil.

[103] Claro Solar, Luis, *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado, De las Obligaciones*, Tomo undécimo, vol. II, No. 751, Jurídica de Chile, Chile, 1979, p. 121.

[104] León Hurtado, Avelino, "La Voluntad y la Capacidad en los Actos Jurídicos", No. 106, p. 175, *Jurídica de Chile*, 1963. Lo indicado entre comillas corresponde a Luis Josserand, *Les mobiles dans les actes juridiques*, N2192, p. 240.

[105] Ferrara, Franceso, *op. cit*., p. 4.

Las partes no quieren el acto, sino tan sólo la ilusión exterior que el mismo produce[106].

La simulación puede ser absoluta y suponer la ejecución de un acto, cuando en realidad las partes no han querido hacer acto jurídico alguno[107].

La simulación relativa consiste en disfrazar un acto: en ella se realiza aparentemente un negocio jurídico, queriendo y llevando a cabo en realidad otro distinto. Los contratantes concluyen un negocio verdadero que ocultan bajo una forma diversa, de tal modo que su verdadera naturaleza permanezca secreta. La figura aparente del negocio sólo sirve para engañar al público; pero detrás de esa falsa apariencia se esconde la verdad de lo que las partes han querido realizar y sustraer al conocimiento de los terceros[108] (designado negocio disimulado, enmascarado, velado, oculto, secreto o real).

Hay interposición de personas cuando, al celebrarse un negocio jurídico, se interpone (incorpora) una persona extraña con el fin de ocultar al verdadero interesado. Pero esta intromisión de un tercero en las relaciones contractuales de otro puede revestir distinta forma jurídica, a saber: personas interpuestas reales y personas interpuestas simuladas. El intermediario puede intervenir en el contrato como contratante efectivo, entablando la relación jurídica en su propio nombre y convirtiéndose de este modo en titular de los derechos y obligaciones que derivan de la misma para inmediatamente volverlos a transferir al dueño del negocio, que se ha mantenido apartado de éste. Es el caso del mandatario en nombre propio. También puede darse la modalidad del encargo fiduciario, en que se otorga un poder jurídico ilimitado a la persona interpuesta, aunque con la inteligencia secreta de que no usará el mismo en beneficio propio, sino que lo traspasará a otros, con lo cual, de verdadero propietario o acreedor, se reduce a mero conducto transmisor[109].

---

[106] *Idem*, p. 74.

[107] Diez Duarte, Raúl, "La Simulación de Contrato en el Código Civil Chileno", No. 35, Fallos del Mes, 2a, 1982, p. 108, dice: hay simulación absoluta cuando la declaración no corresponde a voluntad real alguna. Cuando el acto jurídico aparente no corresponde a ninguna voluntariedad, es decir, a ninguna intención de crear, modificar o extinguir una relación jurídica.

[108] Ferrara, Franceso, *op. cit*., p. 92.

[109] *Idem,* pp. 134 y ss.

Finalmente, solo se destaca que si bien es cierto las consecuencias penales de la simulación de actos jurídicos son muchísimo más gravosas y de mayor impacto para el contribuyente, también lo es, que en el procedimiento penal, ante los diversos principios por los que se debe regir el Agente del Ministerio Público, se garantiza una adecuada investigación para determinar si en efecto se realizaron dichos hechos y no la simple presunción de simulación como sucede en la materia fiscal[110].

2.2.2.-Tráfico de comprobantes fiscales como práctica de simulación absoluta

Hasta aquí lo expuesto, resulta claro que el fenómeno del tráfico de comprobantes fiscales digitales para amparar operaciones inexistentes debe ser catalogado, indiscutiblemente, como una práctica de simulación absoluta, porque concurren los elementos del negocio absolutamente simulado; existiendo en apariencia, carece en absoluto de un contenido serio y real; además de que las partes no quieren el acto, sino tan sólo la ilusión exterior que el mismo produce, con la intención de obtener un beneficio fiscal indebido.

Fenómeno detectado por el Servicio de Administración Tributaria, como se mencionó en el capítulo anterior, derivado del análisis de la declaración informativa de operaciones con terceros de los ejercicios de 2008 a 2012, identificándose al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por $105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente comprobantes fiscales digitales que amparan operaciones simuladas (inexistentes) y que al día de hoy persiste en la realidad económica de nuestro país, como informan las notas periodísticas precisadas en la introducción de este trabajo.

Al respecto, Gómez Cotero destaca que el sistema jurídico mexicano no escapa a la distinción de la simulación absoluta o relativa y que los mecanismos implementados para hacerles frente se encuentran previstos, además del 69-B del Código Fiscal de la Federación (para el caso del tráfico de comprobantes fiscales como práctica de simulación absoluta, en los diversos 177 de la Ley del Impuesto

---

[110] Quintero Solís Sandra Ivette, *Los efectos fiscales y penales de la simulación de actos jurídicos tributarios*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 7853).

Sobre la Renta y 42-B del citado código (tratándose de la simulación relativa)[111], cuyos numerales se abordarán en el siguiente capítulo, así como las diferencias jurídicas de los elementos previstos en cada uno de dichos numerales.

2.2.3.-Test constitucional del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Como vimos en el capítulo anterior, el debate legislativo previo a la aprobación de la presunción de inexistencia de operaciones giró en torno a cuestionamientos de las garantías constitucionales que podrían violar su implantación, sin embargo, a la postre la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al realizar el test constitucional de la adición legislativa que nos atañe, validó la constitucionalidad del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

La conclusión de nuestro más Alto Tribunal fue que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contraviene los derechos de audiencia, irretroactividad de la ley, presunción de inocencia y derecho a la libertad de trabajo. Enseguida sintetizaremos las razones principales en que descansa su decisión.

a).- Derecho de audiencia: La razón por la que no se contraviene esta garantía, radica en la posibilidad que tiene tanto el contribuyente que expidió los comprobantes fiscales como el receptor de los mismos (que les otorgó algún efecto fiscal), de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones[112].

b).- Irretroactividad a la ley: si el comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que el artículo 69-B indicado no

---

[111] Gómez Cotero, José de Jesús, *La Razón de Negocios en el Sistema Fiscal Mexicano*, Thomson Reuters, pp. 95 y ss.

[112] Jurisprudencia 2a./J. 133/2015 (10a.) Registro digital: 2010274 Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, página 1738, rubro: “PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA”.

contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (ver jurisprudencia inserta en la notal al pie de página 99).

c).- Presunción de inocencia: al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y que debe fundarse en información objetiva que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contraviene el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes[113].

d).- Derecho a la libertad de trabajo: la publicación del listado de contribuyentes sometidos al procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones no se impide el ejercicio de sus actividades comerciales, porque la facultad de la autoridad constituye una presunción que admite prueba en contrario, pero no limita o restringe el normal desarrollo de las actividades de la negociación, ya que puede desvirtuarse a través de los medios de defensa a su alcance. Concluir lo contrario, podría menoscabar el interés de la colectividad en prevenir actividades que puedan resultar ilícitas, las que no encuentran protección constitucional[114].

Al respecto, Esquerra Sergio[115] argumenta que al margen de las consideraciones que en materia de constitucionalidad del artículo 69-B del Código Fiscal de la

---

[113] Jurisprudencia 2a./J. 135/2015 (10a.) Registro digital: 2010276 Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, p. 1742, rubro: "PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA".

[114] Jurisprudencia 2a./J. 134/2015 (10a.) Registro digital: 2010277 Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, p. 1743, rubro: "PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO".

[115] Esquerra Sergio, *"Articulo 69-B de CFF: inconstitucional para EDOS*" Revista Defensa Fiscal, núm. 263, febrero 2020, p. 40 en adelante.

Federación ha expresado nuestro más Alto Tribunal, ello no es óbice para hacer patente algunas cuestiones que en la práctica han puesto en jaque la constitucionalidad de ese numeral, al referir que éste no establece un procedimiento de notificación que al menos cumpla con la finalidad de dar a conocer la resolución individualizada para los contribuyentes que hayan dado efectos fiscales a los comprobantes emitidos por aquellos ubicados de forma definitiva en la hipótesis del párrafo primero del precepto, lo que conlleva incumplimiento al requisito primigenio de las formalidades esenciales del procedimiento, específicamente la notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias. En este punto, es evidente que los derechos humanos de los contribuyentes vinculados con su obligación de contribuir al gasto público ceden frente al interés superior del Estado por esa necesidad de los recursos para poder cumplir un presupuesto.

Por otro lado, como expone Pompa García[116], presenciamos que no obstante de que han pasado más de 6 años a partir de que entró en vigor el artículo 69-B, aún resulta controversial y en muchas ocasiones violatorio de los derechos fundamentales de los contribuyentes, ya que a pesar de que la exposición de motivos de la iniciativa que dio origen a dicho artículo, señala que la finalidad de ese mecanismo ha sido la de combatir el tráfico de comprobantes fiscales apócrifos como estrategia para evadir artificiosamente el pago de contribuciones, ya que esa práctica ilegal supone la colocación de comprobantes fiscales que amparan la realización de operaciones inexistentes, o que, habiéndose llevado a cabo, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no guarda proporción con las cantidades supuestamente erogadas, de modo que al emplear los comprobantes respectivos como soporte de una deducción o de un acreditamiento, el particular reduce su carga al erosionar la base del tributo, o incluso se beneficia con la generación de saldos a favor. Lo cierto también es que de la lectura del artículo 69-B se vislumbra una obligación a cargo del sujeto pasivo, en la cual no se prevén los lineamientos

[116] Pompa García, Bertha Graciela, *El Fisco como juez y parte en operaciones inexistentes*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 3931).

para su cumplimiento, teniendo así la autoridad, la facultad de considerar lo oportuno y que generalmente será en su favor, lo cual provoca no solo el detrimento de la certeza jurídica que la Constitución Política exige de cualquier disposición que establezca obligaciones, sino como violación del derecho de audiencia, del principio de irretroactividad de la ley, libertad de trabajo, entre otros.

La referencia anterior de nuestra autora, deja entrever que en cierta área de la presunción de inexistencia de operaciones sí sería necesario trabajar en la construcción de un estándar de prueba de la materialidad de operaciones.

2.3.- Presunciones

Hablar de la presunción de inexistencia de operaciones impone la necesidad de acercarnos a la teoría de las presunciones, pues aquella no escapa a los principios generales que rigen a estas últimas. Además, al analizar su naturaleza jurídica, entenderemos porqué para hacer frente a un fenómeno de evasión fiscal de la dimensión del tráfico de comprobantes fiscales digitales, se eligió acudir a una "presunción" y no a otra figura jurídica.

Etimológicamente, el término "presunción" proviene del latín *prae*, que significa antes, y *sumere*, tomar; tomar de antemano, en la composición de los vocablos *praesumere, praesumptio y presumitur* (latín vulgar). Por la presunción se toma una cosa por verdadera (*sumitur pro vero*) antes de que conste de otro modo[117].

Esta institución de origen posclásico, la cual tenía gran relevancia dentro de la instrucción probatoria del proceso de derecho privado (*vedi-cognitio extra órdinem*), demuestra que aquellos hechos ya probados ayudaban a considerar como probados hechos ulteriores (del hecho conocido se llega al hecho desconocido)[118].

A decir de Garnelo, la presunción "es el resultado de un procedimiento lógico mediante el cual, partiendo de un hecho conocido (indicio), se llega a otro conocido (presunción)"[119]. Este autor precisa que la presunción no es una prueba en especial como vulgarmente se cree, sino única y exclusivamente una forma de apreciación de los hechos conocidos.

---

[117] Abbagnano, N., *Diccionario de Filosofía*, FCE, México, 1963, p. 923.
[118] *Dizionario, Giuridico Romano*, Nápoles, Edizioni Giuridiche, Simone, 2000.
[119] Martínez Garnelo, Jesús, *La prueba indiciaria, presuncional o circunstancial, en el nuevo Sistema Penal Acusatorio*, Porrúa, México, 2010, p. 470.

A propósito de la definición de presunción de Garnelo, que involucra en su redacción al “indicio”, nos explica el autor que, si bien ambos conceptos guardan un nexo, tampoco puede confundirse el uno con el otro. La presunción nace de la probabilidad de la sospecha; la relación existente entre un hecho conocido (indicio) y uno desconocido (presunción), que se apoya en la conjetura y por ello es preciso acreditar, con el auxilio del raciocinio, la conclusión a que se llega. La diferencia radica en que el indicio es una circunstancia o hecho que sirve como guía para descubrir otro hecho oculto, en cambio, la presunción es el razonamiento que lleva del indicio a la verdad oculta.[120]

> No hay que confundir el indicio con la presunción como se hace ordinariamente. El indicio es un hecho conocido, susceptible de llevar racionalmente al conocimiento de otro desconocido, en virtud de la relación existente entre ambos. Presunción es la consecuencia obtenida, por inferencia inductiva, o deductiva según los casos, del hecho conocido. Presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido.[121]

Esta diferencia también la apunta Miranda Estrampes, cuando refiere que es erróneo equiparar indicio con presunción, porque el indicio es un elemento (estructural) integrante de la presunción.

> Constituye lo que podemos denominar su elemento estático, esto es, el punto de apoyo o de arranque a partir del cual se llega a la afirmación consecuencia (AC) a través de un enlace preciso y directo (elemento dinámico = E), en cuanto elementos integrantes de la estructura de toda presunción judicial…[122]

En palabras de Muñoz Sabaté, el indicio o los indicios constituyen la línea basal (el *probatum*) de lo que jurídicamente llamamos presunción (el *probandi*), a la que se llega mediante un haz de inferencias. O visto desde la óptica de su parábola médica, el indicio es el equivalente jurídico del signo o síntoma o un conjunto de ellos, a través de los cuales se podrá alcanzar el síndrome, es decir, la presunción[123].

La presunción jurídica es entonces un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho (lo segundo es presunción

---

[120] *Idem*, p. 172.
[121] *Idem*, p. 502.
[122] Miranda Estrampes, Manuel, *La prueba en el Proceso Penal Acusatorio (Reflexiones adaptadas al Código Procesal Penal Peruano de 2004)*, Centro de Estudios de Derecho Penal Económico y de la Empresa CEDPE-S.A.C., 2011, Perú, p. 42.
[123] Muñoz Sabaté, Luis, *La prueba de indicios en el Proceso Judicial*, Wolters Kluwer, España, 2016, pp. 41 y 75.

judicial o de hombre), con fundamento en las máximas generales de experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden las cosas y los hechos[124]:

> en ninguna otra parte existe tal confusión entre el lenguaje y los conceptos como en la doctrina relativa a las presunciones. Se puede decir que hasta ahora no se ha logrado aclarar el concepto de la presunción. Se considera presunciones a todas las reglas relativas a la carga de la prueba del Código Civil o por lo menos a casi todas, a las reglas interpretativas del Código Civil y a las reglas sobre la carga de la prueba del Código de Procedimiento Civil.[125]

En este sentido, Jordi Ferrer apunta que hay una relación intensa e imprecisa entre las presunciones y el razonamiento probatorio. En ocasiones se afirma que las presunciones son mecanismos para facilitar la prueba; en otras, que eximen de prueba; y aún en otras, que son ellas mismas una forma de probar o hasta que constituyen prueba y que desgraciadamente el término presunción se usa en el campo del derecho —y en el lenguaje ordinario— para referirse a cosas muy distintas: algunas de ellas son reglas; otras, inferencias; algunas son legales; otras, judiciales; algunas admiten prueba en contrario, otras no; algunas tienen hecho base, otras no[126]: "No es fácil determinar qué es una presunción. El término adolece de una buena dosis de ambigüedad, no sólo en el lenguaje ordinario sino, especialmente, dentro del discurso jurídico"[127].

2.3.1.- Elementos de la presunción

Siguiendo a Fernando Arilla Bass[128] y a Martínez Garnelo[129], la denominada impropiamente "prueba presuncional" se desarrolla mediante un proceso lógico, que cuenta con los elementos siguientes:

i.- Objetividad. Es un hecho conocido, probado plenamente por cualquier medio formal o por una inferencia.

ii.- Un hecho desconocido y;

---

[124] Martínez Garnelo, Jesús, ob. cit., pp. 498-499.
[125] Rosenberg, Leo, *La carga de la prueba*, 2a, IB de f, Buenos Aires, 2002, p. 233.
[126] Ferrer Beltrán, Jordi, Coordinador, *Manual de razonamiento probatorio*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2022, p. 413.
[127] Dei Vecchi, Diego, *El carácter presuntivo de las presunciones absolutas*, Rebus 38/2019, versión electrónica, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro, p. 2.
[128] Arilla Bas, Fernando, *El procedimiento penal en México*, Porrúa, México, 2004, p. 194.
[129] Martínez Garnelo, Jesús, ob. cit., p. 502.

iii.- Una relación de causalidad llamada enlace necesario por el artículo 261 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal (hoy Ciudad de México), entre ambos hechos.

En términos similares, otros autores[130], denominan estos tres elementos como afirmación base, afirmación resultada o presumida y enlace, pero en esencia, corresponden a las mismas definiciones que hemos visto con anterioridad.

A su vez, la presunción, consecuencia inducida o deducida del hecho conocido, reviste los siguientes caracteres[131]:

a) Objetividad. Es un hecho, histórico, descubierto por el juez, no formado por él;
b) Definitividad. Es una conclusión, no una hipótesis. La primera se alcanza, precisamente, por la eliminación de la segunda y;
c) Singularidad. Las hipótesis, antes de ser eliminadas todas menos una, son plurales, en tanto que la presunción, que es la hipótesis no eliminada, tiene que ser lógicamente singular.

2.3.2.- Tipos de presunciones

La clasificación que ha cobrado gran aceptación en la doctrina es aquella que las agrupa en presunciones simples (del hombre o judiciales) y las presunciones legales, divididas a su vez, en presunciones absolutas (*iuris et de iure*) y relativas (*iuris tantum*)[132]. Jordi Ferrer, entre otros[133], agrega una subclasificación dentro de estas últimas, refiriendo que pueden subdividirse en presunciones con hecho base (o presunciones *sensu stricto*) y sin hecho base (o verdades interinas)[134].

Las presunciones simples o del hombre (*hominis*), son principios lógicos basados en las reglas de la experiencia, que permiten una correcta valoración de

---

[130] Ver Serra Domínguez, Manuel, "«De las presunciones» en Comentarios al Código Civil y compilaciones (Manuel Albaladejo, director), *Revista de Derecho Privado*, T. XVI, vol. 2, Madrid, 1981, p. 560 y Ramos Méndez, Francisco, *Derecho procesal civil*, Bosch, Barcelona, 1980, pp. 636-637.

[131] Martínez Garnelo, Jesús, *idem*.

[132] Ver por ejemplo, Carnelutti, Francesco, *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, Biblioteca Clásicos del Derecho, primera serie, volumen cinco, Oxford, México, 1999, pp. 410-411; también Serra Domínguez, Manuel: *Normas de presunción en el Código civil y Ley de Arrendamientos urbano*, Nauta, Barcelona, 1963, p. 39.

[133] Ver Rosenberg, L., ob. cit., y Serra Domínguez —*Comentario al art. 1250 del Código Civil*, en Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, p. 52— respecto del análogo artículo 1183 del Código Civil español.

[134] Ferrer Beltrán, Jordi, ob. cit., p. 413.

las pruebas; por consiguiente, a decir de Garnelo, no son en realidad presunciones, sino reglas para el criterio del Juez. Cuando es simple presunción judicial o del hombre, por lo general, se considera ese hecho simplemente como probable y su función es servirle de guía al Juez para la valoración de las pruebas, por ejemplo, cuando se critica la exposición del testigo o del perito y se mide su credibilidad de acuerdo con la clase de hechos que narra, el tiempo transcurrido desde la percepción, la forma como ésta ocurrió, las capacidades del exponente, etc. De acuerdo con las circunstancias, el Juez infiere una presunción judicial a favor o en contra de la verosimilitud de los hechos que son objeto de esas pruebas o de la sinceridad del sujeto que se los hace conocer[135].

Por su parte, Jordi Ferrer señala que son inferencias realizadas por la persona juzgadora para pasar de un hecho conocido -probado- a un hecho desconocido; no son reglas que obligan a otros a aceptar algo, sino que son inferencias en primera persona, de modo que la persona juzgadora incorporará a su razonamiento la premisa de que un hecho sucedió sobre la base de una inferencia propia y no de una regla impuesta por terceros[136].

A su vez, señala Dei Vecchi que una presunción *hominis* es ni más ni menos que una inferencia probatoria, respaldada en última instancia en un razonamiento inductivo y como todo enunciado general inductivamente fundado, es irremediablemente provisorio y falible y que, en buena medida, es por esta razón que a los argumentos presuntivos *hominis* se les atribuye la propiedad de ser *derrotables*, en el sentido de que siempre habrá de admitirse como (lógicamente) posible una observación que falsee el enunciado general en que ellos se apoyan, llamando a este fenómeno *derrotabilidad empírica*[137].

Las presunciones legales, por su parte son deducciones que la ley hace; están redactadas en términos generales para todo, prohibido el contrariarlas, más que un problema de prueba hay en ellas una declaración de derecho[138].

---

[135] Martínez Garnelo, Jesús, ob. cit., p. 499.
[136] Ferrer Beltrán, Jordi, ob. cit., p. 423.
[137] Dei Vecchi, Diego, ob. cit., p. 4.
[138] Manresa y Navarro, José María, Comentarios al Código Civil Español, 2a, Madrid, 1907, T. VIII, p. 575.

Las presunciones legales pueden, a su vez, ser de dos clases: *iuris et de iure* y *iuris tantum*, o bien, absolutas y relativas. Las primeras no admiten prueba en contrario y el juez tiene la obligación de aceptar por cierto el hecho presumido una vez acreditado el que le sirve de antecedente. En cambio, las segundas, permiten producir prueba tendiente a destruirlas.[139]

> Es de advertir que, al decir que se prohíbe la prueba en contrario, no quiere decirse que no se pueda aportar prueba para destruir el fundamento de la presunción. Lo que la ley no permite es atacar el razonamiento o demostrar la inexistencia del hecho presumido, pero nada impide justificar que el hecho que se invoca como antecedente no existe o no es el que específicamente requiere la ley.[140]

Cuando la presunción es creada por el legislador, sean *iuris tantum* o *iuris et de iure*, se considera definitivamente cierto el hecho (en las últimas) o provisionalmente mientras no se suministre prueba (en las segundas). En ambos casos, las presunciones legales tienen principalmente una función sustancial y extraprocesal, además de la indirectamente probatoria: darle seguridad a ciertas situaciones de orden social[141], político, familiar y patrimonial, como a la legitimidad de los hijos nacidos dentro del matrimonio, o a la posesión de las tierras, al ejercicio de los derechos políticos, etc.; en este punto, Garnelo introduce una diferencia muy importante con las presunciones judiciales o del hombre, las cuales cumplen una función exclusivamente procesal, sin ser medios de prueba, siendo esto lo que determina su verdadera naturaleza.[142]

Sin excluir, desde luego, la distinción que marca Jordi Ferrer[143], en el sentido de que las presunciones legales serían normas que imponen a otros presumir un cierto

---

[139] Alsina, Hugo, *Tratado teórico-práctico de derecho civil y comercial*, EDIAR SOC. ANON. EDITORES, 2a, Buenos Aires, 1961, p. 698.
[140] *Idem*, p. 699.
[141] Señala por ejemplo Jordi Ferrer una presunción establecida por razón de política pública, como lo es el artículo 1287 del Código Civil Federal, que prevé la presunción de conmoriencia cuando dos personas llamadas a sucederse mueren en un mismo accidente, salvo prueba en contrario: "De nuevo, el legislador, al establecer la presunción, facilita la prueba cambiando el *thema probandum*: ya no habrá que probar el momento de la muerte de ambos sino sólo que murieron en el mismo accidente. Pero ¿por qué eligió presumir la conmoriencia? La razón es de política pública: podría haber optado por presumir que se produjo en primer lugar muerte de la persona de más edad, o la del hombre, en caso de ser personas de distinto sexo. El legislador, en cambio, optó por imponer la presunción de la muerte simultánea, de modo que no se hereden entre ellos, simplemente porque esa es la consecuencia jurídica que estimó preferible"; en Ferrer Beltrán, Jordi, ob. cit., pp. 415-416.
[142] Martínez Garnelo, Jesús, ob. cit., p. 499.
[143] Ferrer Beltrán, Jordi, ob. cit. p. 414.

hecho, en tanto que las presunciones *hominis* serían inferencias presuntivas en el propio razonamiento.

2.3.3.- Presunción *iuris tantum sensu stricto*

Como señalamos, las presunciones legales *iuris tantum* pueden dividirse en presunciones *sensu stricto* (con hecho base) y sin él (verdades interinas). En torno a las presunciones con hecho base señala que tienen como notas características las siguientes: 1) se trata de una regla –o norma, si se prefiere-, 2) establece una relación entre un hecho base y un hecho presunto, 3) obliga a sus destinatarios a aceptar el hecho presunto como si fuera verdadero si se prueba el hecho base, a no ser que 4) se pruebe que el hecho presunto no ha sucedido[144].

Las presunciones obligan a sus destinatarios a aceptar el hecho presunto como si fuera verdadero si se prueba el hecho base. Lo anterior sobre la base de que no existe necesariamente en el hecho presunto un compromiso con la verdad, sino sólo el compromiso (tanto de quien prescribe como de quien aplica la presunción), de usar en el razonamiento el hecho presunto como si fuera verdadero.

Aplicación de la presunción

Destaca Jordi Ferrer, que la presunción rige o aplica sólo si se prueba el hecho base y no hay prueba suficiente en contrario del hecho presunto.

> Respecto del primero, en principio, no veo inconveniente tampoco en que se considere que es un hecho que no necesita prueba si es un hecho notorio o bien ha sido objeto de consenso entre las partes —en los tipos de proceso en que la ausencia de conflicto sobre un hecho lo exime de prueba, claro—. En otro caso, la carga de la prueba del hecho base la tendrá quien pretenda la aplicación de la presunción y la carga de la prueba de la no ocurrencia del hecho presumido la tendrá quien pretenda su no aplicación.[145]

Así, para impedir la aplicación de una presunción tendremos dos estrategias[146] posibles:

---

[144] *Idem*, pp. 414-415.

[145] *Idem*, p. 417.

[146] Ver L. Pollock John, A theory of Defeasible Reasoning, International Journal of Intelliget Systems, Vol. 6, 33-54 (1991), consultando en su versión digital el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: http://www.horty.umiacs.io/courses/readings/pollock-1991-thdefreas.pdf; respecto del cual, Jordi Ferrer en el pie de página 51 de su ob. cit. *Manual de razonamiento probatorio*, refiere que las dos estrategias para impedir la aplicabilidad de la presunción guardan relación con lo que Pollok denominó “rebutting defeaters” y “undercutting defeaters”. Ver también Aguiló Regla, Josep, Nota sobre “Presunciones” de Daniel Mendonca, Doxa 22 (1999), consultado en su versión digital el

1).- Estrategia de bloqueo. Mostrar que el hecho base no está probado o que está probado que no ha ocurrido, y;

2).- Estrategia de destrucción o refutación. Probar la no ocurrencia del hecho presumido:

> Desde el punto de vista de su función ante una situación de incertidumbre fáctica, una presunción *stricto sensu* combina dos operaciones: por un lado, modifica el *thema probandum*, cambiando un hecho de más difícil prueba —el orden temporal en que murieron dos o más personas en un accidente o que una persona desaparecida ha muerto, por ejemplo— por otro más fácil de probar —que esas personas murieron en el mismo accidente o, en el segundo caso, que la persona lleva más de seis años desaparecida—. Si el hecho base llega a probarse —o se considera que no necesita prueba porque es un hecho notorio o un hecho aceptado por las partes—, la presunción asigna la carga de la prueba de que el hecho probado no ha sucedido a la parte contraria. Así pues, estamos ante una regla que cumple dos funciones simultáneamente: cambia el *thema probandum* para una parte, ofreciendo mayor facilidad probatoria, y asigna la carga de la prueba de que no se ha producido el hecho presumido a la otra.[147]

2.3.4.- Presunción sin hecho base (verdad interina)

Apunta Jordi Ferrer, que las presunciones sin hecho base o verdades interinas comparten todas las características con las presunciones en sentido estricto, con la excepción de que carecen de hecho base: son reglas que imponen la aceptación de un enunciado que afirma la ocurrencia de un hecho como si fuera verdadero, salvo que se pruebe su falsedad. Son ejemplos clásicos de este tipo las presunciones de inocencia, en el proceso penal, o de buena fe, en el civil[148].

Este tipo de presunciones también se denominan presunciones aparentes o verdades interinas y no son más que reglas que asignan la carga de la prueba, por ejemplo, en el caso de la presunción de inocencia en el que se delimita la carga de la prueba a quien afirme la culpabilidad del imputado.

> Si esto es así, podríamos prescindir conceptualmente de este tipo de presunciones y tratarlas como reglas que atribuyen la carga de la prueba, sin que ello produjera ningún impacto práctico. Sería raro, por supuesto, proponer que dejemos de llamar *presunción* a la presunción de inocencia, por ejemplo; por eso, bastará con que se

primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.cervantesvirtual.com/obra/nota-sobre-presunciones-de-daniel-mendonca/, p. 657.

[147] Ferrer Beltrán, Jordi, ob. cit., pp. 417-418.

[148] *Idem*, p. 418.

> comprenda que su función, en cuanto regla de juicio, se agota en la asignación de la carga de la prueba a la acusación.[149]

La distinción entre presunción con hecho base (en sentido estricto) y sin él (aparente), puede analogarse a aquélla que existe entre reglas y principios.

> Si se acepta que todas las presunciones responden a normas de presunción con el contenido peculiar que Mendonca les atribuía, entonces podría decirse que hay presunciones establecidas por reglas y presunciones establecidas por principios; en particular, las llamadas «presunciones en sentido estricto» serían presunciones-regla y las «presunciones aparentes», presunciones-principio. La diferencia estructural entre ellas está clara: en las primeras, la obligación de aceptar "Q" depende de ciertas circunstancias, básicamente de la prueba de "P"; en las segundas, la obligación de aceptar Q no está sometida a condición alguna.[150]

A nuestro parecer, la riqueza de una presunción es que, dada su naturaleza jurídica (a partir de un hecho conocido, ejerciendo la inferencia, se devela otro que estaba oculto), traslada a los sujetos al terreno de los "hechos", poco explorado, por cierto. Esa riqueza, consideramos que debería incentivar a los sujetos involucrados con aquella, a asumir una postura activa en su labor en materia de probática, recabando indicios, para fortalecer o desvanecer la presunción, según se trate.

2.3.5.- Presunción iuris et de iure

Este tipo de presunciones también se denominan absolutas y a decir de Rosenberg, tienen la forma de la presunción, pero la esencia de la ficción porque no se admite la prueba de lo contrario. Sin dejar de lado, en palabras propias del autor que las ficciones son preceptos jurídicos que transfieren la consecuencia jurídica determinada para el estado de cosas *a* al estado de cosas *b*, equiparando el estado *b* al estado *a*, al decir, por ejemplo, que *b* es considerado como *a*; pero la finalidad y el contenido de la ficción son totalmente distintos de los de la presunción, por consiguiente, no se admite la refutación de la ficción mediante la prueba de lo contrario[151].

> …más allá de las apariencias, parece haber una diferencia demasiado grande entre las presunciones *iuris tantum* y las *iuris et de iure* para seguir usando el mismo nombre: hemos visto ya cómo las presunciones en sentido estricto tienen una función práctica consistente en facilitar la prueba en situaciones de incertidumbre sobre los hechos y asignar la carga de la prueba, vinculada a la

[149] *Idem*, pp. 418-419.
[150] Aguiló Regla, Josep, ob. cit., pp. 655-656.
[151] Rosenberg, Leo, ob. cit., p. 249.

> posibilidad de probar en contrario. Pero ninguna de estas cuestiones está presente en las presunciones inderrotables.[152]

Estructuralmente son parecidas a las presunciones refutables (*iuris tantum*), porque también especifican el estado de cosas que el derecho asume que existe (aun si no existe). Pero, como el derecho no permite a la otra parte desafiar la conclusión de una presunción irrefutable, permanece desconectada de cuestiones procesales como la carga de la producción o la carga de la prueba. En efecto, hay poca diferencia, salvo en la forma de su expresión, entre una presunción irrefutable y lo que simplemente llamamos una regla jurídica[153].

Por ejemplo, la regulación penal de la presunción de que, si una persona mayor de edad tiene relaciones sexuales con una menor de *x* años, se presumirá la falta de consentimiento de ésta; bien puede ser reconstruida como una regla en el sentido de que será considerado delictivo que una persona mayor de edad tenga relaciones sexuales con una menor de *x* años, con independencia del consentimiento de ésta.

Una posible distinción entre presunción absoluta y regla jurídica, la propone Dei Vecchi, cuando refiere que la primera se distingue porque tiene un fundamento epistémico para su establecimiento (existiendo buenas razones prácticas para dejar de indagar sobre la relación entre el hecho base y el hecho que se presume), derivado de una generalización empírica (en el ejemplo de la violación, sería que los menores de *x* años, no cuentan con la madurez para decidir tener o no relaciones sexuales), la cual puede ser revisada y en su caso, abandonarse la presunción, si la generalización presenta inconsistencias; lo que a decir del autor, no sucede tratándose de una regla jurídica. A lo que Jordi Ferrer, responde señalando que una regla jurídica también puede abandonarse si el fundamento de su establecimiento resulta cuestionable[154].

2.3.6.- La presunción de inexistencia de operaciones

La presunción de inexistencia de operaciones se clasifica dentro de los tipos de presunción que vimos con anterioridad, como una especie de presunción legal *iuris*

---

[152] Ferrer Beltrán, Jordi, ob. cit., pp. 419-420.
[153] Schauer, Frederick, *Pensar como un Abogado, Una nueva introducción al razonamiento jurídico*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2013, p. 230.
[154] Ver Dei Vecchi, Diego, ob. cit., p. 12 y Ferrer Beltrán, Jordi, ob. cit., pp. 422-423.

tantum, stricto sensu, con hecho base. De modo que, la podemos estructurar del siguiente modo:

Texto legal:

> 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.

Cabe señalar que Aguirre Pangburn[155] destaca que el artículo que nos ocupa tiene un doble propósito, por una parte, la acción administrativa se dirije a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones de un contribuyente en particular, al que se le aplica el primer párrafo y consecuentemente, en su caso, la presunción de inexistencia de operaciones y por la otra, con efectos *Erga Omnes*, comunicar a contribuyentes terceros que los comprobante fiscales de operaciones inexistentes no tienen valor probatorio. Todo ello no únicamente con efectos generales sino además la declaración de inexistencia tiene efectos *Ex tunc* (el cuarto párrafo así lo explica). 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.

En relación con lo anterior explica el autor que la expresión del primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación “ha estado” es una conjugación de un verbo en pretérito perfecto compuesto y que conforme a la gramática de la academia significa que: estas situaciones tienen lugar en un intervalo que se abre en un punto inespecífico del pasado y se prolonga hasta el momento de la enunciación y lo incluye.

---

[155] Aguirre Pangburn Rubén, *La realidad de las operaciones, los medios de prueba y los procedimientos de inexistencia de operaciones*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 2924 y 2951).

Ahora, ciertamente, en el desarrollo de las presunciones jurídicas es muy importante que el hecho conocido, aquél que lleva a creer en la existencia de un hecho desconocido, quede plenamente "comprobado"; pues de no ser así, la prueba presuntiva estará construida sobre la base de simples probabilidades ocasionando con ello inseguridad jurídica[156]. Siguiendo a Mejorado Ruiz[157], apunta acertadamente que con todo y que la Segunda Sala de la SCJN, al resolver el amparo en revisión 51/2015[158], en el sentido de que la presunción contenida en el artículo 69-B no priva de derechos, esto "por el hecho de que la presunción definitiva de inexistencia de operaciones es igual a la nada jurídica", se vuelve un tanto discutible; pues, de acuerdo con el primer párrafo de dicho numeral, la presunción referida parte del hecho de que la autoridad fiscal detecta a un contribuyente 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; pero, no exige que la autoridad compruebe plenamente tales hipótesis, en todo caso deja al gobernado la carga de desvirtuar dicha presunción para demostrar que los hechos que conoció el fisco no son ciertos. En otras palabras, concluye el autor que por pequeño que sea, existe el riesgo de que esta presunción se construya sobre la base de simples probabilidades, lo cual resulta insuficiente para poder confirmar la inexistencia de operaciones.

De ahí que a nuestro parecer la confección del hecho base de una presunción debe descansar en hechos positivos, porque solo aquellos de esta naturaleza son objeto de prueba, mientras que un hecho negativo se excluye de cualquier carga probatoria y a nuestro parecer el hecho conocido que se desprende del artículo 69-B del

---

[156] Mejorado Ruiz Gerardo, *El Fisco como juez y parte en operaciones inexistentes*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 5218).
[157] Ídem (versión Kindle, posición 5249).
[158] amparo en revisión 51/2015, Segunda Sala, sentencia de 26 de agosto de 2015, con. IX, párr. 121, p. 44, visible en: https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=175679)

Código Fiscal de la Federación constituye un hecho negativo enmascarado de positivo, pues la acción “detección” pareciera que se refiere a un hecho positivo, pero lo cierto es que este verbo está acompañado de una negativa lisa y llana como la que se refiere a “sin contar” con activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirecta para producir bienes y servicios.La detección de ese hecho negativo se traduce en la potestad absoluta de la autoridad fiscal para decidir cuando imputarlo a su libre arbitrio a cualquier contribuyente.

Identificación del hecho base y hecho presumido

(Si HB → HP), lo que se lee: Si HB, entonces HP; en donde HB es el hecho base y HP el hecho presumido.

Hecho base: La detección por parte de la autoridad fiscal de 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.

Hecho presumido: La inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes objeto de la detección por parte de la autoridad fiscal.

En este momento, podemos ya establecer que esta herramienta de combate al tráfico de comprobantes fiscales, brinda los beneficios que aportan las presunciones legales, particularmente la apuntada por Jordi Ferrer, desde el punto de vista de su función ante una situación de incertidumbre fáctica (tráfico de comprobantes fiscales digitales); pues como vimos anteriormente una presunción *stricto sensu* combina dos operaciones: por un lado, modifica el *thema probandum*, cambiando un hecho de más difícil prueba —las circunstancias en que ocurrió el tráfico de comprobantes fiscales y los componentes de la simulación absoluta— por otro más fácil de probar —que el traficante de comprobantes fiscales no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan determinados comprobantes, o bien, que se encuentra no localizable—.

Si el hecho base queda acreditado por parte de la autoridad fiscal, la presunción asigna la carga de la prueba de que el hecho probado no ha sucedido (inexistencia

de operaciones) o en su caso, que no se da el hecho base (ausencia de capacidad operativa para entregar bienes o prestar servicios) a la parte contraria (presunto traficante de comprobantes fiscales). Todo esto, ofreciendo mayor facilidad probatoria a la autoridad fiscal para perseguir de forma eficiente a los traficantes de comprobantes fiscales, y asigna la carga de la prueba de que no se ha producido el hecho presumido a éstos.

Aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones

Su aplicación puede acontecer a través de dos vías:

Vía directa: como resultado de la instauración del procedimiento que marca el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, o;

Vía indirecta: sin necesidad de llevar a cabo previamente el procedimiento que marca el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Esto es, a través del ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal[159]. Esta facultad fue reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente jurisprudencia[160]:

> **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**. El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como última ratio eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes. En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el

[159] Punto en el que, al celebrarse el simposium de 2019, un sector importante de los Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, coinciden. Ver Simposium de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 2019, Colección de Estudios Jurídicos, 2020, editada por el citado tribunal.

[160] Registro digital: 2020068, Instancia: Segunda Sala, Tesis: 2a./J. 78/2019 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 67, junio de 2019, Tomo III, p. 2186.

> procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Además, es evidente que la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que, si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.
> Contradicción de tesis 405/2018

En suma, la primera impresión que llevó a nuestro más Alto Tribunal a declarar que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación respeta el principio de presunción de inocencia, fue porque el procedimiento previsto en dicho numeral cumple con las etapas relativas a las formalidades esenciales del procedimiento. Sin embargo, válidamente en un segundo recuento, pasada una década a partir de la implementación de la presunción de inexistencia de operaciones, nos permite afirmar válidamente que la activación del procedimiento para aplicar la presunción de inexistencia de operaciones surge derivado de la detección no necesariamente de hechos comprobados, por la facilidad que reviste el partir de un hecho negativo (como lo es no contar con capacidad operativa directa o indirecta para entregar los bienes o prestar servicios), maniobra que se puede realizar sin sujetarse a un parámetro mínimo de prueba que exige en general la figura de la presunción.

2.4.- Operaciones reales e inexistentes

Una vez analizado que la presunción de inexistencia de operaciones está encaminada a combatir la simulación absoluta, de igual modo, establecimos los elementos esenciales de esta última, así como los principios generales que rigen a las presunciones; nos pone en aptitud para realizar un primer acercamiento sobre cuándo estamos frente a una operación inexistente y cuándo frente a una real.

Abrimos un paréntesis para señalar que hemos preferido usar el concepto de operación real como aquella que se opone a una operación inexistente en lugar del

término operación material, siguiendo a Aguirre Pangburn[161], cuando señala que lamenta que la realidad de las operaciones, concepto tan viejo como el impuesto sobre la renta, se ha contaminado, se ha transmutado en materialidad de las operaciones, pero desde su punto de vista, ese error –de litigantes, contadores, academicos y jueces– dificulta y complica innecesariamente el sentido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, su debida interpretación y sobre todo limita las posibilidades de prueba, concluyendo que en este terreno "la materialidad es la reina de lo probado, pero no deber ser la unica forma de probar".

A nuestro parecer, la adopción de esta perspectiva para considerar el término operación real como aquél que se opone a la operación inexistente[162], nos permite desvanecer la confusión de la acepción del concepto de "operación inmaterial", porque como lo explica el citado autor, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no busca castigar las operaciones inmateriales, sino las inexistentes, las que no son reales y un servicio con frecuencia es inmaterial, pero puede ser real, haberse efectivamente prestado, pero el problema suelen ser los medios de prueba que demuestren la realidad de las operaciones[163].

En ese tenor, una operación inmaterial sí puede ser objeto de prueba para demostrar su realidad o como se denomina actualmente materialidad, aunque a nuestro parecer el test de materialidad nos parece que no es el más idóneo para ese cometido, por la incompatibilidad entre el objeto que busca la materialidad (necesidad de probar con elementos materiales un resultado físico) y la naturaleza propia de las operaciones inmateriales (carentes de resultado físico).

Sin perjuicio de lo anterior, en la actualidad existe una obstinación por parte de las autoridades fiscales de someter las operaciones inmateriales de los contribuyentes al test de materialidad.

> …podemos señalar entonces que la materialidad de las operaciones que sean facturadas mediante CFDI's pueden consistir en actos con

[161] Aguirre Pangburn Rubén, *La realidad de las operaciones, los medios de prueba y los procedimientos de inexistencia de operaciones*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 2709).

[162] En esta óptica, el término operación inexistente sería aplicable a aquellas operaciones que carecen de la cualidad de ser reales.

[163] Ídem (versión Kindle; posiciones 903 y 2685)

> una realización física, como la fabricación, venta, transporte, entrega, mantenimiento, almacenamiento de todo tipo de bienes, equipos y mercancías, pero también puede hacerse referencia a la materialidad de actos intangibles como son la prestación de servicios de carácter intelectual, técnicos, profesionales, asesoría, asistencia y cualquier otra actividad que no se concreta con bienes, equipos y servicios.
> …
> Cuando se habla de materialidad, no necesariamente se trata de operaciones con resultado físico en el mundo fenomenológico, como serían servicios de construcción, entrega de bienes y mercancías, sino que también puede tratarse de la prestación de servicios en los cuales no hay un acto material, por ejemplo, en una consulta. Sin embargo, incluso en los actos que no tengan un resultado físico, se deberá documentar la existencia de la relación, así como la prestación de servicios. Esta prueba o documentación deberá ser acorde a la operación, sin que las autoridades fiscales puedan exigir el cumplimiento de formalidades o requisitos que por su naturaleza no le obligan ni las disposiciones fiscales, ni las disposiciones del derecho civil o mercantil[164].

Esto es, en el contexto en el que se desenvuelve la presunción de inexistencia de operaciones, el término inmaterial debe ser entendido en función de la naturaleza de la actividad tildada de inexistente con motivo de la activación de la presunción en ese sentido (prestación de servicios inmateriales, por ejemplo) y no así en cuanto a la ausencia de su realidad, lo que se profundizará más adelante.

Cerrado este paréntesis, ahora que conocemos los elementos estructurales de la presunción de inexistencia de operaciones, podemos apoyarnos en ellos para aproximarnos a una definición de ambas operaciones -reales e inexistentes-, bajo la premisa de que dentro de las operaciones reales, podemos esbozar una subclasificación compuesta por las operaciones materiales e inmateriales, en función de la naturaleza de la actividad que se tilda de inexistente.

Si bien los conceptos de operación real y operación inexistente no fueron definidos de forma expresa en la ley, consideramos razonable[165] construir esa definición con base en los propios elementos contenidos en la descripción legal de la presunción contenida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y en el más reciente

---

[164] Pueblita Fernández Arturo, *La materialidad e inexistencia como conceptos jurídicos tributarios. Fundamento jurídico alcances y abuso*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 1179).

[165] Nuestro criterio de razonabilidad descansa en que, en las presunciones el hecho base del que parte una presunción es un elemento estructural del mismo, que aparece como un indicio, al que se enlaza una consecuencia (hecho desconocido), a través de la inferencia.

criterio jurisprudencial (detallado más adelante), sobre la carga probatoria del contribuyente sujeto a un procedimiento de esa presunción.

Atendiendo a la literalidad de la presunción de inexistencia de operaciones redactada en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el hecho base que lleva a inferir dicha inexistencia es el "no 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 determinados comprobantes, lo que nos permite establecer una primera definición, tanto de operación inexistente y operación real, del siguiente modo:

Operación inexistente: toda aquella prestación de servicios, producción, comercialización o entrega de bienes atribuida a un sujeto que ***no cuenta*** con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para su realización, aún cuando se encuentre amparada formalmente en un comprobante fiscal que dicho sujeto expida.

Operación real: toda aquella prestación de servicios, producción, comercialización o entrega de bienes atribuida a un sujeto que *cuenta* con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para su realización, independientemente de que se encuentre amparada formalmente en un comprobante fiscal que dicho sujeto expida.

En este caso, el criterio de distinción entre una operación "inexistente" y otra "real", descansa en un "atributo" del sujeto emisor de los comprobantes fiscales, como lo es precisamente "contar o no", con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar servicios o producir, comercializar o entregar bienes, según se trate.

Otro elemento de definición de ambas operaciones, lo encontramos en lo que recientemente la Segunda Sala de nuestro más Alto Tribunal determinó, al "delimitar probatoriamente" la carga del contribuyente emisor de comprobantes fiscales sujeto a un procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones, en el sentido de que dicha carga consiste únicamente en demostrar su *capacidad operativa*. Esto es, cuando la autoridad hacendaria inicia el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la

Federación, con motivo de que detectó 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 amparados en tales comprobantes, el deber de aquél contribuyente radica en demostrar lo contrario, es decir, que sí cuenta con la capacidad operativa para llevar a cabo las operaciones respaldadas en los comprobantes en cuestión:

> **PROCEDIMIENTO DE PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. SI LA AUTORIDAD FISCAL LO INICIA PORQUE DETECTÓ QUE UN CONTRIBUYENTE HA ESTADO EMITIENDO COMPROBANTES SIN TENER LA CAPACIDAD OPERATIVA NECESARIA PARA REALIZAR LOS ACTOS O ACTIVIDADES AVALADAS EN TALES COMPROBANTES, LA CARGA DEL CONTRIBUYENTE EMISOR CONSISTE ÚNICAMENTE EN DEMOSTRAR QUE SÍ CUENTA CON ESA CAPACIDAD**.
> Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes, al analizar si en el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, iniciado por la autoridad fiscal debido a que detectó 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, ese contribuyente únicamente debe demostrar que cuenta con la capacidad operativa para llevar a cabo las operaciones contenidas en los comprobantes en cuestión, o también debe acreditar que efectivamente se realizaron aquellas operaciones, llegaron a conclusiones distintas, ya que uno estimó que dicho contribuyente no está obligado a probar la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes objeto del procedimiento, sino que sólo cuenta con aquella capacidad operativa, mientras que el otro consideró que también está constreñido a acreditar la materialidad de las operaciones que amparan los comprobantes.
> Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que cuando la autoridad hacendaria inicia el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, con motivo de que detectó 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 amparados en tales comprobantes, el deber de aquel contribuyente radica en demostrar lo contrario, es decir, que sí cuenta con la capacidad operativa para llevar a cabo las operaciones respaldadas en los comprobantes en cuestión.
> Justificación: El artículo 69-B citado prevé el procedimiento y consecuencias de una presunción que puede llevar a la autoridad exactora a considerar, salvo prueba en contrario, la inexistencia de las operaciones respaldadas por determinados comprobantes, basándose en la prueba de un hecho distinto, esto es, que el

> contribuyente emisor no cuente con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que respaldan esos comprobantes. En ese sentido, si en principio sólo se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas por esos comprobantes fiscales cuando el que los emite no demuestre que cuenta con la capacidad operativa para llevar a cabo las operaciones que refieren los comprobantes fiscales que emite, pero si el contribuyente desvirtúa esa presunción, sus documentos continuarán produciendo los efectos correspondientes, como comprobantes fiscales, entonces se corrobora que dicho contribuyente sólo debe probar en tal procedimiento que sí tiene esa capacidad operativa."
> Contradicción de criterios 362/2023.
> Visible en: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 37, mayo de 2024, Tomo III, página 2489, Registro digital: 2028795, Instancia: Segunda Sala, Undécima Época Tesis: 2a./J. 41/2024 (11a.)

De este modo, el atributo personal al que nos referimos anteriormente (contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para la prestación de servicios, producción, comercialización o entrega de bienes de que se trate), la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo engloba en el concepto de *capacidad operativa*, lo que da pauta para que también realicemos las siguientes definiciones:

Operación inexistente: es aquélla en la que el sujeto emisor de los comprobantes fiscales sujetos no demuestra que cuenta con "capacidad operativa", para la realización de las operaciones amparadas en los mismos.

Operación real: es aquélla en la que el sujeto emisor de los comprobantes fiscales demuestra que cuenta con "capacidad operativa", para la realización de las operaciones amparadas en los mismos.

Hasta lo aquí expuesto, podemos determinar una relación de interdependencia conceptual entre una operación y la "capacidad operativa" del sujeto que la ejecuta, lo que puede plasmarse de la siguiente forma:

Fuente: Diagrama del autor.

Ahora, a nuestro parecer, este primer acercamiento hacia la definición de las operaciones inexistentes y reales abarca únicamente a los sujetos que emiten los

comprobantes fiscales, pero no sería compatible con los receptores de estos, que les imprimen algún efecto fiscal (generalmente como deducciones); para los cuales, plantearemos una definición de operación real y de operación inexistente, una vez que se agoten los temas de materialidad y sustancia económica de las operaciones, porque estos elementos estarían incluidos en la definición de mérito.

2.5.- EFOS y EDOS

Es el turno de revisar a qué sujetos se encuentra dirigida la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones, relacionados desde luego con las vías de aplicación de esta, directa o indirectamente.

A primera vista, el procedimiento que enmarca el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación nos permite identificar dos clases de contribuyentes que pueden intervenir en el mismo, a saber:

a).- Aquellos que expiden los comprobantes fiscales sin contar con capacidad operativa, y;

b).- Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por los mencionados con anterioridad.

Para los primeros, el Servicio de Administración Tributaria[166] acuñó el término de "EFOS", mientras qué para los segundos, el de "EDOS". Enseguida veremos las diferencias procedimentales que marca el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, entre ambos.

2.5.1.- EFOS

En las operaciones simuladas, un grupo de empresas o personas físicas se ponen de acuerdo para emitir entre ellas comprobantes fiscales digitales por internet por supuestos servicios contratados. Nos referimos a los EFOS, que son aquellos contribuyentes o sociedades reconocidas que en contubernio con los contribuyentes identificados como EDOS, dan vida al ilegal mercado del llamado "tráfico de comprobantes fiscales". La intención de estas empresas es convencer a los contribuyentes de que al comprar estas facturas reducirán sus impuestos, a cambio

[166] Información consultada el primero de agosto de dos mil veinticuatro en el sitio *web* oficio del Servicio de Administración Tributa: http://omawww.sat.gob.mx/factura/Paginas/documentos/infografias/operacionessimuladas.pdf

del pago a la empresa de una comisión, que regularmente atiende a un porcentaje del monto de la factura.[167]

Este tipo de personas o empresas lucran con la venta de comprobantes fiscales digitales y también se les conoce como “empresas fantasma”, porque facturan operaciones, compras o servicios que en realidad nunca se llevaron a cabo; es decir, simulan que los contribuyentes a quienes les expiden las facturas son sus clientes. Las empresas que venden este tipo de facturas son, en su gran mayoría, prestadoras de servicios, pues éstos, al ser intangibles, tienen la ventaja de no poder ser rastreadas tan fácilmente como la venta de bienes o mercancías[168].

Lo anterior, pone de relieve que la evasión fiscal ha asumido diversas formas delincuenciales, especialmente, en los tipos de organización para el desarrollo de tal transgresión, entre ellas, las empresas fantasmas, llamadas así por ser organizaciones con fines de lucro evasoras de impuestos, la mayoría de éstas son empresas de “pantalla” o de “maletín”, las cuales realizan operaciones empresariales interpuestas, sin mostrar activos u operaciones propias; muchas de ellas, no son ilegales, cuentan con sus registros con sus objetivos legítimos, pero no tienen actividad ni empleados y solo existen sobre el papel[169].

Para los EFOS, dentro de las reglas y plazos construidos como parte del lenguaje administrativo de la “presunción de inexistencia de operaciones”, no existe duda que, acorde al texto legal del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (en vigor a partir del 1 de enero de 2014), iniciado el procedimiento, lo cual acontece una vez notificado el contribuyente (a través de su buzón tributario, de la página de

---

[167] Murcia, L., Vega, C. & Sánchez D. L. Alcance de las operaciones simuladas en México como un nuevo esquema para la evasión fiscal: un nuevo reto para el Estado, Revista Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales, 1-21, núm. 11, julio-diciembre 2019, pp. 11-12, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en https://revistahorizontes.uv.mx/index.php/horizont/article/view/9

[168] Garcia Requenes, J. I. G., Salcedo Triana, O., Ruiz Romo, D., Delijorge González, G. D. P., Briones, R. M., Paredes Berumen, L. E., Rivera Cornejo, R. A., & Villela Varela, M. E. (2023). *Empresas fantasma*. Brazilian Journal of Development, 9(2), 7537–7551 p. 7547, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco https://doi.org/10.34117/bjdv9n2-093

[169] Chango-Galarza Mariela, Benavides Echeverría Iralda y Terán Herrera María, *Las empresas fantasmas un análisis desde la teoría de Poder de Michel Foucault Caso Ecuador*. Observatorio Iberoamericano del Desarrollo Local & la Economía Social ISSN: 1988-2483 Vol. 18 Núm. 36 (2024): Junio p. 159, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=9922388

Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación), de que se encuentra en el supuesto de inexistencia de operaciones, tiene el plazo de quince días hábiles –mismo que puede ampliarse por cinco días, previa solicitud de prórroga– legalmente computados, para manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar pruebas para desvirtuar los hechos que la autoridad advierte. La autoridad fiscal, ocurrido el plazo antes referido, en un plazo que no excederá de 50 días, emitirá y notificará la resolución correspondiente. Lo anterior se ilustra con el siguiente cuadro[170]:

Precisando que, dentro de los primeros 20 días del plazo de 50 días, la autoridad fiscal podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de 10 días; y, en consecuencia, el plazo de 50 días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará al día siguiente al en que concluya el plazo de este último. Según reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 25 de junio de 2018, se integra una posibilidad de prórroga para los emisores de comprobantes para presentar pruebas con el propósito de desvirtuar la presunción a que se refiere el primer párrafo del artículo comentado; la obligación a cargo de la autoridad de

[170] Romero Alemán, Gonzalo, *"La materialidad desde la perspectiva del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación"*, en Simposium de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 2019, Colección de Estudios Jurídicos, 2020, editada por el citado tribunal, p. 184.

publicar, en el citado Diario, aquellos contribuyentes que sí desvirtuaron la imputación de inexistencia y la modificación de algunos plazos, amén de establecer una consecuencia en caso de violentar el plazo con el que se cuenta para emitir resolución definitiva.

Y como lo apunta el entonces Magistrado Ricardo Arteaga Magallón, con una propuesta de reforma por parte de la Senadora Lilly Téllez del grupo parlamentario de Morena de fecha 20 de marzo de 2019, cuya suerte aún se desconoce, pero de donde destaca la propuesta de eliminación como causa para presumir inexistencia de operaciones, la no localización del contribuyente, cuestión que por sí misma ameritaría algunas reflexiones. Sin embargo, baste decir que tiene su lógica, primero, porque la "no localización" a la luz de la interpretación que del término ha hecho la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 118/2015, sólo supone que cuando la autoridad fiscal buscó al contribuyente no lo encontró, sin que ello signifique su desaparición y, segundo, porque muchas de las investigaciones son respecto de ejercicio con varios años de antigüedad y sucede que no es del todo improbable que un contribuyente, simple y sencillamente, cierre el negocio, y esto no supone que no haya realizado las operaciones que los comprobantes fiscales que hubiese emitido indican[171].

2.5.2.- EDOS

Estos contribuyentes simulan un aumento en sus gastos de operación para pagar menos impuestos, comprando facturas o comprobantes fiscales digitales al EFOS a un precio mínimo. Siguiendo a Montes de Oca, estas empresas normalmente cumplen con sus obligaciones fiscales; se localizan en el domicilio fiscal que tienen registrado en el Servicio de Administración Tributaria; tienen una actividad visible; los socios normalmente están en la nómina; suelen reportar pérdidas fiscales o utilidades marginales, lo que les genera un mínimo de impuesto a cargo; generan documentación apócrifa para acreditar sus operaciones[172].

---

[171] Arteaga Magallón, Ricado, "La presunción de inexistencia de operaciones en un procedimiento de auditoría regulado en el artículo 42, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación", en Simposium de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ob. cit., p. 14.

[172] Montes de Oca Romero Blanca Estela, *¿Cómo acreditar la materialidad de las operaciones para efectos fiscales?* Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa núm. 30 julio-diciembre 2021,

El fenómeno y problema de las factureras o empresas fantasma, ejemplifica de manera inmejorable la comisión de la defraudación fiscal. Es así que una persona física cualquiera que no sea contribuyente puede crear una sociedad mercantil con el propósito de que en apariencia lleve a cabo actividades inexistentes, que en realidad son carentes de materialidad, y se vale de facturas falsas para acreditar el IVA en cantidad mayor al pagado supuestamente por dicha empresa, a fin de tramitar de manera dolosa la devolución de dicho impuesto en afectación del fisco federal[173].

Respecto de los EDOS, en la exposición de motivos respecto de estos sujetos, se argumentó lo siguiente:

> Acto seguido, se abre una nueva ventana para que los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia.
> Ahora bien, si la autoridad fiscal ─al ejercer sus facultades de comprobación─ acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y, en su caso, a liquidar las diferencias que procedan. Desde luego, igualmente procedería por la vía penal correspondiente en virtud de la simulación que las conductas actualizan.[174]

De este modo, en el penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, solamente se contempló que 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 tercero de este artículo, contarán con 30 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

---

https://www.tfja.gob.mx/cesmdfa/praxis-numero/30/, consultada el primero de agosto de dos mil veinticinco.

[173] Niño Angeles Daniel Reseña del libro: Derecho Fiscal de Ambrosio Michel, Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación, año número 2, julio-diciembre 2021, p. 344

[174] Gaceta Parlamentaria, *op. cit*., p. CIX.

complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de dicho Código.

En relación con lo anterior, el último párrafo de la disposición normativa señalada, precisa que en caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, como ya lo habíamos mencionado en líneas anteriores, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el referido código.

En la propia previsión legal dirigida a los EDOS, podemos encontrar una contradicción normativa, porque mientras que el antepenúltimo párrafo alude a que estos podrán acreditar ante la autoridad que *recibieron* los servicios que amparan los comprobantes fiscales de los EFOS; en contrapartida, el penúltimo párrafo, hace referencia a la consecuencia de que no se acredite la efectiva *prestación* del servicio, como si el empleo de los verbos recepción y prestación de servicios fuera indistinto o una cuestión que deba minimizarse.

Algunas de las características de los EDOS es que reciben el reembolso directo del comprobante fiscal que adquirieron a través de un tercero (para deducir o acreditar), menos el monto de las comisiones cobradas y finalmente terminar con el ciclo de tráfico de comprobantes; tienen un proveedor o varios con características de EFOS, algo que los hace muy notorios es que siempre cumplen en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales además de deducir cantidades muy grandes casi siempre por concepto de servicios para luego solicitar la devolución del impuesto al valor agregado; otra característica más es que reintegran montos por bienes o algún servicio recibido; finalmente, reintegran las comisiones que van desde un 5% hasta un 16% en donde las empresas que facturan operaciones simuladas ganan una comisión sobre el importe del comprobante fiscal digital que emitieron, siendo una cantidad menor a lo que desembolsaron los EDOS por la factura que recibieron respaldando una operación ficticia de compra – venta, donde el fisco se ve afectado

al perder los montos no pagados de impuestos por los comprobantes de los EDOS[175].

Hasta aquí hemos agotado los principales elementos que resultaron de la disección del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, solamente resta hablar de las doctrinas que se vinculan a la presunción de inexistencia de operaciones. Nos referimos a la materialidad y la sustancia económica de las operaciones, y la distinción existente entre ambas. Por tanto, ya con una base conceptual general de la presunción de inexistencia de operaciones, podemos entrar en el siguiente capítulo al estudio de las referidas doctrinas.

2.6.- Los contratos y sus actos de ejecución

Es momento, ahora, de resolver la interrogante sobre qué papel juega uno de los documentos asociados de forma casi indisoluble a los comprobantes fiscales digitales, aún en los casos en que se presuma que estos provienen de traficantes. Nos referimos a los contratos, los cuales amparan el vínculo jurídico que une al emisor y receptor de los comprobantes fiscales en cuestión. ¿Qué sucede con estos cuando está de por medio un procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones? Trataremos de establecer algunas consideraciones al respecto en las siguientes líneas.

Debemos recordar que, de forma paralela a la existencia de la contabilidad, como medio de estampación de los efectos fiscales de las actividades que cotidianamente desempeñan los contribuyentes, encontramos que los contratos desempeñan un papel sustancial para distinguir el tipo de operación que dio forma a las actividades desplegadas por un contribuyente, porque es la fuente del vínculo jurídico que obliga a las partes[176] respecto de las operaciones que están gravadas por las diversas leyes fiscales. De acuerdo con Gutiérrez y González[177], el contrato es la vía más amplia para la creación voluntaria de derechos de crédito convencionales. La

[175] Hernández Santiago Jazmín Anahí, Reyes González Jazmina, Hinojosa López Jessica Ivonne, Arcos Moreno Sergio, Evasión, elusión y defraudación fiscal en México. UPGTO Management Review, ISSN-e 2007-977X, Vol. 8, Nº. 3, 2023 (Ejemplar dedicado a: Septiembre - Diciembre), p. 75

[176] DIEZPICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, 21ª, Madrid. Tecnos. 1983. pp. 401 y s. Señala SANCHO REBULLIDA que "nadie sostiene que la voluntad unilateral inter vivos en cuanto categoría abstracta (equiparable a la de contrato), sea fuente de obligaciones.

[177] Ernesto Gutiérrez y González, *Derecho de las obligaciones*, Porrúa, México, 1999, p. 22.

manera como se establezcan sus elementos producirá los efectos de un acto de este tipo; si llegara a faltar alguno, el acto simplemente no existiría.

A grandes rasgos, un contrato fija el contexto (coordenadas) espaciotemporal en el que habrán de ejecutarse las actividades de los contribuyentes. A través de ellos, también podemos dar lectura de la naturaleza de la actividad objeto del contrato y de la forma de su ejecución, si se consuma en forma instantánea en una o varias entregas o si se trata de un contrato de tracto sucesivo.

Un contrato es el continente jurídico de la operación para efectos fiscales; si bien describe la naturaleza de ésta y sus alcances, a través de este no podemos medir su efectiva ejecución. Dicho de otro modo, el contrato solamente reviste de formalidad jurídica una operación, pero los actos que le dan vida al mismo, a través de la realización de determinados hechos, se encuentran desprendidos de aquél, no pertenecen al mundo "formal", sino al de los "hechos".

Al igual que para el caso de la contabilidad, si se pone en duda la ejecución de un contrato en la "realidad" circundante del contribuyente, a un nivel de profundidad en el que se requiera dar cuenta de que su objeto sí se concretó en el mundo de los hechos, el "test" de la validez de sus elementos de existencia y validez, se vuelve inoperante.

En realidad, el derecho contemporáneo viene elaborando técnicas para enfrentar las nuevas condiciones que plantea la multiplicación masiva de las relaciones económicas, donde mantener el concepto contractual enmascara la realidad en vez de expresarla[178]. Para desenmascarar la verdadera esencia o realidad de la razón de celebrar un contrato, habrá de recurrirse al papel que juega la operación que es objeto de este, dentro del universo de las operaciones que realiza la empresa, y la repercusión económica que representa en éste (sustancia económica); además de la existencia, entre otras, de lo que se denomina "razón de negocios" (explicada en el siguiente capítulo, de forma conjunta con la sustancia económica).

---

[178] Schiavo, C. A., *Principios generales de los contratos comerciales aleatorios el contrato de seguro y el instituto de la reticencia*. Tesis doctoral, Universidad Católica Argentina, Facultad de Derecho, Argentina, 2003, p. 16. Consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/tesis/principios-generales-de-los-contratos-comerciales-aleatorios.pdf

2.6.1.-Contratos vinculados con la presunción de inexistencia de operaciones

Esencialmente, la presunción de inexistencia de operaciones gira en torno a aquellos contratos a los que se refiere la materia fiscal[179], según los efectos que producen, básicamente son los siguientes actos:

A).- Enajenación;

B).- Prestación de servicios; y

C).- Uso o goce temporal de bienes.

Sólo cuando los actos que producen efectos fiscales no encajan con alguno de estos tres grandes rubros, los contribuyentes pueden redactar dos tipos específicos de contratos como lo son: la donación (que, siendo un acto de enajenación, es en el adquirente en quien recae la carga tributaria), o bien, la asociación en participación, para la cual el legislador la dotó de un régimen fiscal especial[180].

2.6.2.- Efectos de los contratos una vez activada la presunción de inexistencia de operaciones

Los efectos jurídicos de los contratos, una vez que se activa el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones quedan “latentes” o supeditados al resultado del mismo, pues de los párrafos antepenúltimo y penúltimo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se desprende que en caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral que haya dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales (provenientes de un presunto traficante de comprobantes) no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan; además, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como

---

[179] Ver artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

[180] Pese a que la Ley General de Sociedades Mercantiles, como un contrato a través del cual el asociante actúa en nombre propio y concediendo una participación en las utilidades y pérdidas generados por la negociación mercantil, a los asociados que le aporten bienes o servicios, con la única formalidad de constar por escrito y sin estar sujeto a registro; conforme a lo establecido en el segundo párrafo, del artículo 17-B, del Código Fiscal de la Federación, el contrato de Asociación en Participación con independencia de la naturaleza que ostente, para efectos fiscales reviste el carácter de persona moral, encontrándose sujeto al cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones previstas para estas; de ahí que el artículo 7 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la considere como una persona moral, siéndole aplicables todas las disposiciones para tal efecto del Título II de la citada ley.

actos o *contratos simulados* para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

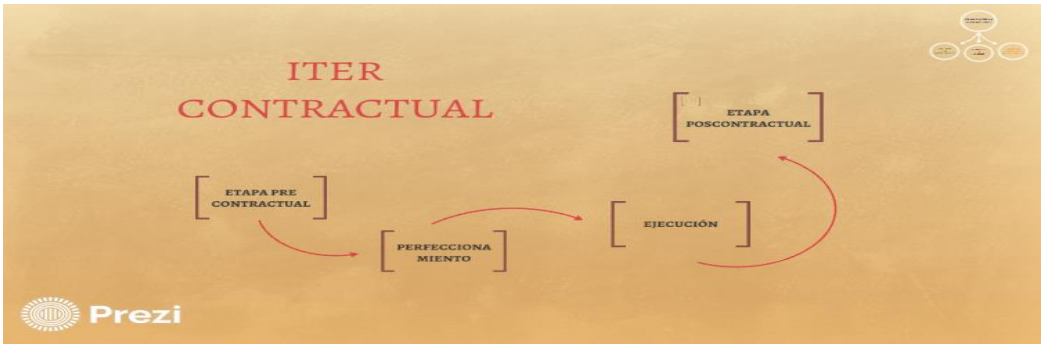
En ese sentido, pese a que los contratos revisten de formalidad las operaciones de los contribuyentes, al igual que los "comprobantes fiscales", una vez que se duda de su "realidad", sus alcances jurídicos quedan rebasados por la presunción de inexistencia de operaciones; la que busque que impere, de forma subyacente, la "realidad" de la operación más allá de las formalidades con las que se haya revestido, las cuales pasan a un segundo plano.

2.6.3.- *Iter contractual*

Más que los aspectos formales de validez de cada uno de esos tipos de contrato (importantes cuando no se cuestiona la existencia de la operación), nuestro interés se centra en el *iter contractual* común a todos ellos, para tener un margen o contexto en el cual identificar los actos que conlleva la ejecución "lato sensu" de cualquiera de los contratos mencionados, y cuál es el alcance de los mismos como medio de estampación de las operaciones con efectos fiscales de los contribuyentes, para determinar si tuvieron existencia plena. A nuestro parecer, podemos adelantar que, lo ocurrido *antes y después* de la suscripción formal de un contrato, constituyen etapas del iter contractual que habían sido relegadas en la probática dentro del juicio contencioso administrativo, en el que generalmente se analizaba si se había formalizado el contrato, tal vez, determinar su fecha cierta y el desglose de sus cláusulas; pese a que es en el antes y después de la formalización de un contrato, donde pensamos que se encuentra un vasto y rico mundo de indicios sin explorar por los juristas.

En este punto, sólo anticiparemos que el *iter contractual* tiene tres etapas: la etapa de generación o prenegocial; la etapa de perfeccionamiento o celebración y la etapa de cumplimiento o ejecución. Compartimos el siguiente esquema del *iter contractual*[181]:

[181] Consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://prezi.com/4wjsyotchkfv/iter-contractual/



Será en el momento en que revisemos el tema probatorio que involucra la presunción de inexistencia de operaciones, donde abundemos más sobre las particularidades de cada una de estas etapas del *iter contractual*.

2.7.- Conclusiones

A).- La naturaleza jurídica de la presunción de inexistencia de operaciones puede analizarse desde dos aristas: A).- es una norma jurídica de naturaleza heteroaplicativa y procesal, porque prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con capacidad operativa que ampare las operaciones consignadas en aquellos, y B).- es un medio de combate frontal a la simulación absoluta (en la modalidad de tráfico de comprobantes fiscales).

B).- El fenómeno de tráfico de comprobantes fiscales es una práctica de simulación absoluta porque concurren los elementos del negocio absolutamente simulado; existiendo en apariencia, carece en absoluto de un contenido serio y real; además de que las partes no quieren el acto, sino tan sólo la ilusión exterior que el mismo produce, con la intención de obtener un beneficio fiscal indebido.

C).- El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en el que se instituyó la presunción de inexistencia de operaciones, supera el test de constitucionalidad, porque la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió jurisprudencia en la que se declaró que no viola los derechos de audiencia, irretroactividad a la ley, presunción de inocencia y derecho a la libertad de trabajo.

D).- La presunción de inexistencia de operaciones se clasifica dentro de los tipos de presunción que vimos con anterioridad, como una especie de presunción legal *iuris tantum, stricto sensu*, con hecho base; el cual corresponde a la detección por parte

de la autoridad fiscal de 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. Y como hecho presumido, la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes objeto de la detección por parte de la autoridad fiscal.

E).- La presunción de inexistencia de operaciones como herramienta de combate al tráfico de comprobantes fiscales, brinda los beneficios que aportan las presunciones legales, particularmente la apuntada por Jordi Ferrer, desde el punto de vista de su función ante una situación de incertidumbre fáctica (tráfico de comprobantes fiscales digitales); porque una presunción *stricto sensu* combina dos operaciones: por un lado, modifica el *thema probandum*, cambiando un hecho de más difícil prueba —las circunstancias en que ocurrió el tráfico de comprobantes fiscales y los componentes de la simulación absoluta— por otro más fácil de probar —que el traficante de comprobantes fiscales no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan determinados comprobantes, o bien, que se encuentra no localizable—.

F).- El procedimiento que enmarca el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación nos permite identificar dos clases de contribuyentes que pueden intervenir en el mismo, a saber: **a).-** Aquellos que expiden los comprobantes fiscales sin contar con capacidad operativa, y; **b).-** Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por los mencionados con anterioridad. Para los primeros, el Servicio de Administración Tributaria acuñó el término de EFOS, mientras que para los segundos, el de EDOS.

G).- La aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones puede darse directa o indirectamente; la primera vía recae sobre los EFOS (a través del procedimiento que enmarca el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación), mientras que la segunda, sobre los EDOS (mediante el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal).

H).- Podemos, razonablemente, concluir que una operación inexistente es aquélla en la que el sujeto emisor de los comprobantes fiscales no demuestra que cuenta con “capacidad operativa” para la realización de las operaciones amparadas en los mismos. Y una operación real, es aquélla en la que el sujeto emisor de los comprobantes fiscales demuestra que cuenta con “capacidad operativa” para la realización de las operaciones amparadas en los mismos.

3.- CAPÍTULO TERCERO. LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES

Estamos frente a un concepto con un impacto enorme en la esfera jurídica de los contribuyentes, la materialidad de una operación. No podemos negar su existencia, pero tampoco responder, con seguridad, a qué nos estamos refiriendo en cada caso. A nuestro parecer constituye un problema epistemológico[182], porque una vez implantada en el sistema jurídico la presunción de inexistencia de operaciones y el advenimiento de múltiples conflictos por su aplicación, al conocer de los mismos los tribunales acuñaron el concepto de "materialidad de operaciones", pero olvidaron un pequeño detalle, su definición.

A nuestro parecer, cualquier operador del derecho que realice un examen profundo en su conciencia, llegaría a la conclusión de que posee una opinión o creencia sobre la materialidad de operaciones, pero no tendría razones suficientes para explicar con exactitud qué es aquello en lo que realmente cree. De ahí que nuestro propósito sea conducir al lector a un primer acercamiento sobre la explicación o definición de ese concepto, que al menos ordene las ideas existentes al respecto, así como delimitar la problemática en cuanto a su prueba, en particular de las operaciones inmateriales, por las razones que a continuación se expresan.

Frente a esa problemática, pretendemos encauzar los elementos que justifican la viabilidad de la concepción racionalista de la prueba como una propuesta metodológica para la prueba de la materialidad de operaciones.

> La explicación o reconstrucción racional de un concepto es el método por medio del cual un concepto inexacto y vago -que puede pertenecer al lenguaje ordinario o una etapa preliminar en el desarrollo de un lenguaje científico- es transformado en un concepto exacto o, por lo menos, más exacto que el primitivo. En lugar de la transformación sería más correcto hablar aquí de la sustitución de un concepto más o menos vago por otro más riguroso.[183]

No sin antes mencionar que el último eslabón de la construcción teórica de la concepción racionalista de la prueba es el relacionado con el momento de la decisión sobre el resultado de la valoración probatoria por parte del juez, esto es,

---

[182] Surge la interrogante sobre si el término "materialidad de operaciones", puede catalogarse en el terreno de las creencias (*doxa*) o del conocimiento jurídico (*episteme*). Ver Platón, *Teetetes*, 201 cd: "La creencia verdadera por razones es saber, la desprovista de razones está fuera del saber".

[183] E. Alchourrón Carlos y Bulygin Eugenio, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*, 2a, Astrea, Buenos Aires-Bogotá, 2012, p. 11.

en la determinación de reglas que fijen los umbrales de suficiencia probatoria para cada proceso (estándares de prueba); frente al cual, determinaremos si es necesaria la construcción de un estándar de la prueba para la materialidad de operaciones materiales e inmateriales, o solo para alguna de ellas o bien, para ningún de esos tipos.

3.1.- Materialidad

Los principales estudiosos contemporáneos del derecho fiscal mexicano coinciden en que el concepto de materialidad es la raíz de un desencuentro entre los contribuyentes y las autoridades fiscales sobre los temas que inciden en el impacto fiscal de algunas operaciones de aquellos a partir de 2014, por su carente conceptualización o definición. Lo que para Arturo Pueblita es un concepto ambiguo (inexistencia o falta de materialidad), para Jorge Álvarez Banderas y José Mercedes Hernández Díaz, constituye un concepto indeterminado, mientras que para David Vanegas, es un concepto indefinido y para Espinosa Berecochea, un concepto paralegal (materialidad)[184].

Citando a Pueblita Fernández, la introducción de las figuras de la inexistencia y la falta de materialidad han supuesto un parteaguas en el Derecho Tributario Mexicano, cambiando la forma de hacer negocios e incrementando la carga administrativa a los contribuyentes[185].

Este tipo de conceptos, como destaca Pangburn[186], no deberían aplicarse en forma indiscriminada y bajo la presión de incrementar la recaudación, ni cualquier grupo de auditores puede aplicarlos, pues requieren un trabajo normativo central muy cuidadoso que revierta la mala fama de arbitrariedad y prepotencia que tienen actualmente en menoscabo del fortalecimiento del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

En este apartado analizaremos las principales notas distintivas del concepto materialidad de operaciones, además de esbozar un acercamiento a los conceptos

---

[184] Ramírez Amayo Yubani, *Relatoría General*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 104).

[185] Pueblita Fernández Arturo, ob. cit. (versión Kindle; posición 1155).

[186] Aguirre Pangburn Rubén, ob. cit. (versión Kindle; posición 3087).

de operaciones materiales e inmateriales, pero cobran especial relevancia las cuestiones difíciles de probar que han tenido a bien evidenciarlas Aguirre Pangburn, Espinosa Berecochea y Pueblita Fernández, esto es, las operaciones inmateriales. En el entendido de que la pretensión de este trabajo se enfoca más que enlistar un formulario para la prueba de la materialidad, en acercar a los lectores a los elementos que justifican abordar a profundidad una metodología de la prueba de los hechos que la envuelven, que es el terreno en el que se encuentra inserta la materialidad de operaciones.

> Y es que debería ser claro, tanto para la autoridad fiscal, como la jurisdiccional, que no todas las operaciones o actos de comercio tienen un resultado físico que permita demostrar su realización como lo son las consultas referidas por Arturo Pueblita y los servicios jurídicos, contables e incluso fiscales que me permito adicionar en comunión con Carlos Espinosa Berecochea, porque aún cuando puede comprobarse y hasta justificarse la relación jurídica, no siempre pueden evidenciarse de manera física. Ello aún cuando los contribuyentes tienen la obligación de tener parámetros objetivos de resguardo de información y documentación con la que demuestren que sus operaciones son reales.[187]

Desde este momento nos parece oportuno anticipar que sobre las cuestiones de hecho en fenómenos de simulación tales como el tráfico de comprobantes fiscales y su prueba, la concepción racionalista de la prueba es la teoría que aborda con mayor profundidad estos aspectos, por ello dedicaremos a ella dos capítulos para esbozar las ideas generales de sus principales doctrinarios, poniendo especial énfasis en las ideas de Muñoz Sabaté, quien en palabras del español Albaladejo García debe proclamarse como campeón absoluto de la prueba de la simulación.

> Aparte de estudios específicos sobre la prueba de esta, además de otros más antiguos, puede ser, por ejemplo, SARGENTI, *La prova della simulazione*, en Foro padano, 1946, I, p. 39 y ss y VALSECCHI, *In tema di legitimazione e di prova della simulazione*, en R. Dir. Comm., 1995, I, y II, p. 1 y ss., DE CASTRO en su *Negocio jurídico* (p. 366 y ss.) le dedica un apartado de varias páginas, y otros muchos autores largos Capítulos enteros, como CÁRCABA en *La simulación en los negocios jurídicos* (Capítulo VII), DAGOT, *La simulation en Droit privé* (segunda parte, Cap. IV), ROUSSEAU, *Simulation et fiducie* (segunda parte, Cap. Primero, III sección), FERRARA, *La simulacón* (Cap. VII), BUTERA, *Della simulazione nei negozi giuridici* (más de cincuenta páginas del Cap. I, del libro IV), y como campeón absoluto de la prueba de la simulación hay que proclamar a MUÑOZ SABATÉ, que le ha dedicado un libro entero. La prueba de la simulación, de más de 410 páginas, lo cual, dicho sea con todos los respetos, me parece demasiada prueba, y la hace

[187] Ramírez Amayo Yubani, ob. cit. (versión Kindle; posición 104).

> ser una señora prueba, que hasta es más prueba que la conocida prueba del nueve.[188]

O qué decir de los comentarios expresados por el propio Joan Picó I Junoy, quien considera a Muñoz Sabaté su "maestro" en el sentido amplio de la palabra, porque aunque no fue su profesor, ni tampoco le dirigió su tesis doctoral, de él «aprendió la manía de la experimentación». Picó I Junoy, catedrático de Derecho procesal y coordinador del programa de doctorado en Derecho de la Universidad Rovira I Virgili, cree que los académicos «se ocupan mucho de la dogmática o de la teoría, pero muy poco del laboratorio y si se quiere hacer Derecho hay que experimentarlo»[189]. O destacar lo señalado por Juan Carlos Bayón,[190] cuando refiere que hoy en día nadie mínimamente informado puede poner en tela de juicio las ideas maestras de una concepción racionalista del juicio de hecho ni sus implicaciones más evidentes en la práctica jurisdiccional.

Sin tampoco olvidar a otro de los grandes fundadores de la concepción racionalista de la prueba, Michele Taruffo, de quien por cierto Atienza señala que "en ese cambio cultural ha jugado un papel fundamental la obra desarrollada por Michele Taruffo a partir de los años setenta; sin exageración cabría decir que sus planteamientos, directa o indirectamente, están en el trasfondo de todos los (ya muchos) autores que se han ocupado de esas cuestiones en los últimos tiempos" [191].

Línea de pensamiento que ha sido retomada por Hernández Díaz y aplicada en el tema de la materialidad de operaciones, de lo que anticipamos una de sus conclusiones:

> En este sentido, solo serán objeto de prueba los hechos relevantes relacionados con la constatación de las operaciones, como pueden ser, la prestación de servicios, la adquisición de bienes, entre el contribuyente y un tercero, lo cual podría acreditarse con el contrato de prestación de servicios o el título de propiedad del bien en que se prestan estos, sin llegar al extremo de que se deba demostrar, como imperativo categórico, aspectos de hecho meramente incidentales o colaterales al hecho relevante, como, por ejemplo, cómo y de qué

---

[188] Albaladejo García Manuel *La simulación*, Editorial Edisofer, Madrid 2005, pp. 202-203.

[189] Estos datos constan en la introducción de la tesis doctoral de Ricaurte Herrera Catherine, de la Universidad de Alicante *Argumentación y teoría de la prueba en el mundo latino*. Un punto de partida y fueron facilitados por Luís Muñoz Sabaté y Joan Picó i Junoi en la entrevista que les realizó el 17 de agosto de 2016, consultada el primero de agosto de dos mil veinticinco en: https://rua.ua.es/bitstream/10045/95789/1/tesis_catherine_ricaurte.pdf

[190] Bayón Juan Carlos Epistemología, moral y prueba de los hechos: hacia un enfoque no benthamiano en Analisi e Diritto, 31-12-2008, p. 6

[191] Atienza Manuel *Curso de argumentación jurídica*, Trotta, Madrid, p. 477.

> manera se prestaron los servicios, las características del domicilio fiscal para sustentar las operaciones que el contribuyente afirma se llevaron a cabo en éste; la infraestructura, dimensiones o número de empleados, entre otros aspectos que se dan en la práctica[192].

Sin dejar de mencionar a Yaber Coronado quien, dirigida como tutor por Ferrer Beltrán, realizó su trabajo final de máster en razonamiento probatorio[193] sobre el análisis teórico de la regulación de la presunción de inexistencia de operaciones en la legislación tributaria en México, desde un punto de vista de la concepción racionalista de la prueba (cuyos principales representantes, como ya mencionamos, los podemos encontrar en Taruffo, Muñoz Sabaté, Ferrer Beltrán, González Lagier, Gascón Abellán; autores citados en su trabajo)[194].

3.2. Origen de la materialidad de operaciones

En esta segunda década del siglo XXI, las autoridades fiscales han orientado los procedimientos de fiscalización a la revisión de elementos de fondo de las deducciones, tales como la materialidad, la sustancia económica y la razón de negocio; tradicionalmente se enfocaba en la revisión de elementos de forma como los requisitos de los comprobantes fiscales, el pago bancario, el registro contable y la retención y entero de los impuestos, entre otros. Esto no quiere decir que los elementos de forma ya no sean revisados o no los exija, sino que adicionalmente revisa los elementos de fondo, lo que hace necesario que la comunidad jurídica, contable y empresarial se familiarice con estos elementos[195].

---

[192] Hernández Díaz José Mercedes *El hecho relevante como objeto de prueba para la materialidad de las operaciones* en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, Tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 1583).

[193] Yaber Coronado Paola trabajo de máster en razonamiento probatorio que lleva por título *La presunción de inexistencia de operaciones en la legislación tributaria en México: un análisis teórico de su regulación* visible en: https://dugi-doc.udg.edu/handle/10256/24706, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco.

[194] Yaber Coronado Paola recientemente dictó la conferencia *Entre hechos y normas: El arte de motivar con pruebas* en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, visible en: https://www.youtube.com/watch?v=Nuwy4PdCz0Q&list=PLVX2CwTmjdr-9Rxd4UD9KzaV7r_Dmeq7q&index=5

[195] Santos Rayas Luis Alfonso, *Materialidad de las operaciones y las consecuencias fiscales por su carencia*, Revista Contaduría Pública, núm. 105 octubre 2020,https://contaduriapublica.com.mx/wp-content/uploads/2020/11/Materialidad-de-las-operaciones.pdf, p. 24, consultada el primero de agosto de dos mil veinticinco.

En específico, tratándose de la materialidad de operaciones, como destaca Espinosa Berecochea[196], con independencia de que el emisor del comprobante fiscal digital hubiese sido cuestionado e imputado respecto de la presunta inexistencia de los actos o hechos amparados por este, las autoridades fiscales comenzaron a generalizar la observación en el ejercicio de sus facultades de comprobación del requisito de acreditar la materialidad de los actos contenidos en los CFDI cuya deducción pretendían los contribuyentes.

Para nuestro autor, el requisito de acreditar la materialidad de un acto se considera como un requisito paralegal de las deducciones al no estar contemplado en ley, quien también señala que desde su nacimiento el artículo 69-B se diseñó preponderantemente para los EFOS y por excepción para los EDOS, ya que estos solamente tendrían la obligación de acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o recibieron los servicios amparados por un CFDI, cuando los EFOS que los expidieron no desvirtuaran la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en dicho comprobante, que le hubiera sido imputada por la autoridad fiscal, situación que ha ido cambiando con el tiempo y que trajo como consecuencia que las obligaciones para los EDOS de acreditar la materialidad de las operaciones amparadas en el CFDI se actualizaran, con independencia del cuestionamiento de las operaciones de los EFOS[197].

Criterio que también comparte Chávez Chávez[198], al referir que la materialidad como tal, no es un concepto jurídico, por lo que podemos precisar que es un ordenamiento extrajurídico por parte de la autoridad al solicitar al contribuyente que proporcione documentación comprobatoria que ampare la materialidad de las erogaciones registradas en contabilidad.

> …desde 2014 a la fecha, pareciera que la regla general fuera que todas las operaciones se presumen simuladas salvo que se demuestre lo contrario, surgiendo el concepto de materialidad no solo como un elemento a determinarse mediante el procedimiento

[196] Espinosa Berecochea Carlos, *Materialidad de operaciones por servicios inmateriales*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, Tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 1583).

[197] Espinosa Berecochea Carlos, ob. cit.(versión Kindle; posición 1583).

[198] Chávez Chávez José Luis, *Comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes en México* Localización: INCEPTUM: Revista de Investigación en Ciencias de la Administración, ISSN 1870-526X, ISSN-e 2007-9494, Vol. 13, Nº. 25 (Julio - Diciembre), 2018, p. 88

> del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, sino que tanto en el ejercicio de facultades de comprobación como en procedimientos de devoluciones de contribuciones, todas las operaciones se someten al test de materialidad que en realidad no existe, ni está regulado, pero que se ha convertido en el comodín para que las autoridades fiscales rechacen deducciones y acreditamientos de impuestos, además de utilizarlo para rechazar las devoluciones de contribuciones bajo el pretexto de que alguna operación no les queda clara su materialidad.[199]

Así, la instauración de la presunción de inexistencia de operaciones ha dado pie a que en todas las auditorías que realiza la autoridad fiscal, requiera a los contribuyentes que "demuestren" la materialidad de las operaciones a las que les hubieran dado efectos fiscales; ello, incluso (como se señaló) en el caso de que los emisores de los comprobantes correspondientes no hubieran sido sujetos del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación[200].

A nuestro parecer, este fenómeno es el origen de la problemática de naturaleza probatoria que afecta a los contribuyentes (particularmente EDOS), frente a cualquier liquidación de impuestos basada en esa observación (al desconocer la deducción por falta de materialidad, automáticamente se incrementa la base gravable), y consideramos que da pauta al abuso y arbitrariedad de las autoridades fiscales por la facilidad que representa formularla, porque basta la simple negativa de materialidad de una operación relacionada con una deducción del contribuyente, plasmada en un acto liquidatorio de autoridad[201].

En ese sentido, es concluyente que la problemática que se nos presenta nos obliga a asociar las facultades de comprobación de la autoridad fiscal con la prueba de la materialidad de los actos o actividades, soportadas en los comprobantes fiscales[202].

---

[199] Pueblita Fernández Arturo, ob. cit. (versión Kindle; posición 1004).

[200] Ramírez Morales Pablo, *Materialidad de operaciones y seguridad jurídica*, Puntos finos (revista especializada de consulta fiscal.) -- Año 14, v.149, no.290 (sept. 2019), p. 12.

[201] "En relación con el soporte documental de las operaciones, se ha puesto de moda el concepto de materialidad, el cual suele ser solicitado por la autoridad fiscal. Por esta razón, los contribuyentes se han dado a la tarea de buscar el soporte adecuado para las operaciones que se realizan, que permitan evidenciar la real celebración de la transacción. Es importante mencionar que no existe disposición fiscal que defina qué es materialidad ni mucho menos qué elementos la integran. Esto provoca un problema para los contribuyentes; ya que ellos reúnen el soporte documental que les parece idóneo, aunque no siempre sea suficiente para el fisco." en Sanciprián Ernesto*, Materialidad en operaciones con extranjeros* Revista Idc online*,* 16 de diciembre de 2019, https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/12/16/materialidad-en-operaciones-con-extranjeros.

[202] Chávez Chávez José Luis, *Comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes en México*, INCEPTUM, Vol. XIII, No. 25. Julio - Diciembre, 2018, p. 71.

Sin embargo, en este punto debemos acotar que el concepto de “materialidad” de operaciones, que cumple una función especifica en el terreno probatorio (cuando por virtud del ejercicio probatorio de los contribuyentes la autoridad hacendaria o una autoridad jurisdiccional declara que una operación superó el test de materialidad), no debe confundirse con los términos “operación material” y “operación inmaterial” (cuyo empleo también vino aparejado desde que se puso de moda el concepto de materialidad), los cuales son referentes a la naturaleza de la actividad u operación que se tilda de inexistente.

En realidad, los calificativos material e inmaterial se han usado antes del surgimiento en 2014 de la presunción de inexistencia de operaciones en un contexto jurídico- diferente al contexto metajurídico en el que se utilizan en el desenvolvimiento de la presunción de inexistencia de operaciones- para calificar diferentes objetos tales como el patrimonio cultural material e inmaterial, formalizándose dicho concepto en 2003 en la Convención para la Salvaguardia del Patrimonio Cultural inmaterial de la UNESCO[203]. También aparecen el concepto material en materia civil, al calificar el Código Civil Federal el “daño material” (artículo 1916) y la doctrina del derecho civil distingue en la reparación de daños, el daño material y el daño inmaterial; o podemos encontrar el concepto de daño inmaterial también en materia penal[204], conforme al artículo 156 de la Ley Nacional de Ejecución Penal y en materia de derechos de autor, nuestro más alto tribunal al definir el concepto de “obra”, equipara el objeto inmaterial como sinónimo de objeto intangible[205].

Cerrado este paréntesis, a nuestro parecer en el contexto de la presunción de inexistencia de operaciones, la utilización de los términos operación material e inmaterial, tiene como finalidad identificar la naturaleza de las operaciones reales que son susceptibles de ser sometidas a prueba, según se trate de operaciones

---

[203] Ver https://www.unesco.org/es/intangible-cultural-heritage

[204] Ver jurisprudencia registro digital 2028962 de la Primera Sala de nuestro más alto tribunal, bajo el rubro: “LIQUJIDACIÓN DE LA REPARACIÓN DEL AÑO EN LA ETAPA DE EJECUCIÓN. EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 156 DE LA LEY NACIONAL DE EJECUCIÓN PENAL ES ACORDE CON EL DERECHO AL DEBIDO PROCESO Y CON LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA E IMPARCIALIDAD JUDICIAL”.

[205] Ver jurisprudencia registro digital 2027524 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que lleva por rubro “DERECHO DE AUTOR. CONCEPTO DE “OBRA” PARA EFECTOS DE SU TUTELA JURISDICCIONAL.

vinculadas con bienes tangibles (materiales) o intangibles (inmateriales); pero al igual que la materialidad de operaciones, dichos conceptos no están previstos en la legislación fiscal.

La distinción apuntada en el capítulo que precede entre operaciones reales e inexistentes desde un punto de vista retórico no representa una mayor complejidad, es decir, válidamente podemos afirmar que un sujeto del grupo de los EFOS desvaneció la presunción de inexistencia de operaciones porque demostró su capacidad operativa, o para los EDOS, que acreditaron la real recepción de bienes o prestación de servicios amparados en los comprobantes fiscales digitales que soportan una deducción.

Pero el salto cualitativo de esta maniobra retórica hacia un “estadio probatorio” o demostrativo en el terreno fáctico, sea en sede administrativa o ante los tribunales, adquiere grados de complejidad y mátices diversos según se trate de operaciones materiales o inmateriales y si el cuestionamiento de la materialidad deriva de un procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones o como exigencia de un requisito paralegal para las deducciones.

Por lo anterior, nos parece conveniente enfatizar que una carga probatoria (de materialidad), que nació en forma paralela a una presunción para combatir frontalmente el problema de los factureros no puede transmutarse en un requisito paralegal de las deducciones con fines liquidatorios, desbordando legalmente sus verdaderos alcances, por la sencilla razón de que como ya se expuso en el capítulo anterior, el núcleo de la presunción está compuesto por una inferencia, que enlaza un hecho conocido (antecedente indiciario) con otro desconocido (consecuente), obligando a quien formula la presunción a acreditar cuando menos el hecho conocido. Empero, al trasladarse la materialidad como requisito de las deducciones, ni siquiera se respeta el mecanismo de la presunción que sirvió de pauta para cuestionar la materialidad de operaciones, pues generalmente el hecho que sirve de base para presumir (inferir) la inexistencia de operaciones en el caso de los EFOS, no se emplea cuando se cuestiona a los EDOS sus deducciones por falta de materialidad de las operaciones que amparan las erogaciones que originan aquellas.

Sin perjuicio de lo anterior, lo cierto es que los efectos que pueden tener quienes realizan operaciones con contribuyentes que presuntamente realizan operaciones inexistentes, son que las erogaciones efectuadas sean consideradas como deducciones improcedentes al igual que los impuestos que se acreditan, además, podría ser señalado como un delito.[206]

Ahora, como ya se expuso, nuestro más Alto Tribunal ya fijó un estándar de prueba de la materialidad de operaciones para el caso de que a los presuntos factureros se les aplique el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones y que reside en su capacidad operativa, para quienes consideramos que la maniobra probatoria de esa cualidad se torna relativamente accesible[207].

Sin embargo, el punto de interés de nuestro trabajo se centra en la problemática que representa para los EDOS acreditar como requisito de sus deducciones la materialidad de operaciones, pues estos constituyen en realidad receptores de los bienes y servicios que derivan de las operaciones cuestionadas en torno a su materialidad, para lo cual iniciamos acotando la diferencia entre operaciones materiales e inmateriales.

3.2.1.- La materialidad de operaciones como concepto jurídico

Para acercarnos a una definición de un concepto consideramos oportuno examinar previamente algunas de las herramientas ya existentes en campos afines al derecho como la lógica jurídica, la epistemología jurídica o la propia filosofía del lenguaje, porque proporcionan criterios orientadores básicos (teoría de la definición) que no podemos soslayar, si nuestra pretensión es entrar en el terreno de la clarificación

[206] Arellano Ricardo, (2017). *El impacto de las Operaciones Inexistentes*. Práctica Fiscal, No. 833, pp. 21-24. Consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/mx/pdf/2017/08/ao_impacto_operaciones_inexistentes_final.pdf

[207] Podemos destacar como dato general que del 2 de diciembre de 2014 al 16 de enero de 2019 se interpusieron 1,479 juicios de nulidad y 2,344 recursos de revocación en contra de la aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Y que el número de contribuyentes que desvirtuaron la resolución de inexistencia de operaciones es de 251 y aquellos contribuyentes que obtuvieron una sentencia favorable representa el número de 304. En Buitrón Pidena Miguel, *Las empresas y el fantasma de la materialidad*, XIX Congreso Nacional de la AMDF "Derechos de los contribuyentes", octubre 2019, Querétaro México, presentación consultada en: https://amdf.org.mx/wp-content/uploads/2019/12/LAS-EMPRESAS-Y-EL-FANTASMA-DE-LA-MATERIALIDAD-Miguel-Buitr%C3%B3n-Pineda.pdf

del concepto de materialidad de operaciones; labor que se desempeñará en las siguientes líneas.

3.2.1.1.- El concepto o idea

Tradicionalmente, los textos de lógica definen al concepto o idea, en el sentido aristotélico, como la representación mental de una cosa y a las categorías, como los diez géneros supremos de las cosas a que se puede reducir todo cuanto existe, que son: sustancia, cantidad, cualidad, relación, acción, pasión, tiempo, lugar, sitio y estado o hábito[208].

En sentido amplio, por concepto se entiende toda aprehensión de una cosa (*simplex apprehensio rei*), comprendiendo, por lo tanto, la representación sensitiva o imagen; pero en sentido estricto, *concepto o idea* es la *simple* aprehensión de la esencia de una cosa (*simplex apprehensio essentiae rei*); el concepto es el signo intelectual de la cosa que constituye su objeto[209]. Se denomina aprehensión de la esencia, porque en virtud del concepto extraemos mentalmente la cosa de su apariencia singular o individual, y que es aprehensión simple, por cuanto por el concepto no se expresa ninguna afirmación ni negación. Y en oposición a la imagen o representación concreta, el concepto siempre es abstracto.

> Al conocer algo se hace necesario expresarlo, manifestarlo mediante cierto signo. Lo que se obtiene por la primera abstracción es la idea; el signo con que se expresa lo conocido en la primera abstracción se llama término. No debe confundirse el término expresión de la idea con la idea, ni ésta con la primera abstracción o sea la operación por la cual se obtiene la idea. Entre si guardan íntima relación la primera abstracción, la operación, la idea, lo operado y el término la manifestación de la idea.[210]

La nota que caracteriza al concepto o la idea es la abstracción; la primera abstracción consiste en "El acto por el cual el entendimiento conoce (capta, aprehende, abstrae) algo sin afirmar ni negar". Tal es el acto por el cual se conoce una piedra, una bestia, una planta, un hombre. La característica de la primera abstracción es el captar, el conocer, el aprehender la idea de la cosa, sin afirmar ni negar nada de ella. Cuando se conoce un árbol, por ejemplo, tan sólo se capta su

---

[208] Larios Rogelio y Witker Velázquez, Jorge Alberto, *Metodología Jurídica*, McGraw-Hill, México, 1997, p. 4.

[209] Mans Puigarnau, Jaime M., *Lógica para Juristas*, Bosch, Barcelona, 1978, pp. 37 y 54.

[210] Marquez Muro, Daniel, *Lógica. Controversia sobre* "Los Universales*"*, 11a, Porrúa, México, 1980, p. 59.

idea, el árbol pasa a formar parte del sujeto cognoscente, pero éste no afirma ni niega nada de la cosa conocida. El afirmar o negar corresponde a otra operación de la mente humana, es decir, al juicio[211].

El término

Así como el concepto es el *signo intelectual* de la cosa que constituye su objeto, el término es el *signo lingüístico* del concepto; *designa* el concepto y el concepto es el correlato mental del término. *Signo* es aquello que nos indica o manifiesta la cosa a que se refiere[212].

Definición

La definición no es un juicio (afirmación o negación) sobre la idea (o concepto), sino simplemente la explicación de su esencia o en lo que consiste. En el proceso mental por el cual se conocen las cosas, la idea o el concepto es fruto de la primera abstracción y se expresa mediante el término, pero además es susceptible de definirse, dividirse y clasificarse (operaciones conceptuadoras), gracias a las cuales se podrá llegar a un conocimiento perfecto de lo que es la cosa[213].

En opinión de Pérez Carrillo, se necesita la definición para precisar el significado de los conceptos o términos generales a nivel de ciencia jurídica general, porque esta precisión ayuda a comprender la problemática de las ciencias jurídicas particulares de manera coherente y sin ambigüedades. En la ciencia jurídica concreta o dogmática, las definiciones son útiles para la precisión del significado de las palabras contenidas en las normas jurídicas y en múltiples ocasiones tienen influencia en la solución de conflictos presentados ante los jueces o de los casos sometidos a la competencia de otros órganos estatales[214].

---

[211] *Idem*.

[212] Mans Puigarnau, Jaime M., ob. cit., pp. 54-55. Siguiendo al autor, existen los siguientes tipos de signo: convencional (establecido por acuerdo entre los hombres); por ejemplo, la bandera como signo de la patria; el laurel, de la victoria; el olivo, de la paz. Signo formal (aquel que, sin previo conocimiento del mismo, nos indica inmediatamente la cosa significada); por ejemplo, el retrato. Signo natural (el que tiene con la cosa significada una relación fundada en la naturaleza de ambos; por ejemplo, el humo es signo del fuego; la risa, de la alegría; el suspiro, de la angustia. Signo objetivo (el que requiere un previo conocimiento del mismo signo); por ejemplo, los toques de corneta para los soldados.

[213] Marquez Muro, Daniel, ob. cit., p. 93.

[214] Pérez Carrillo, Agustín, *Introducción al estudio del derecho*. Textos Universitarios, México, 1978, p. 13.

3.2.1.2.- Comprensión y extensión de los conceptos

La comprensión (connotación) o cualidad de un concepto es el contenido ideológico del mismo (aquello que incluye) o las notas de las que consta[215]. Según su comprensión, los conceptos pueden ser de tres clases: 1)**.-** simple, cuando consta de una sola nota (ejemplo: ser, con sus distintos sinónimos; cosa, ente, algo, uno, cierto), o compuesto, cuando constan de más de una nota[216] (ejemplo: hombre, planta, bestia, libro, etc.); 2)**.-** abstracto, cuando expresa una cualidad sin designar el sujeto que la posee (ejemplo: bondad, sabiduría, maldad, etc.) o concreto, el que no sólo expresa la cualidad, sino además el sujeto que la posee (ejemplo: bueno, malo, etc.), y; 3)**.-** absoluto, el que expresa su contenido de una manera independiente, sin sujeción a ningún otro (ejemplo: mesa, libro, hombre, etc.) o relativo, el que expresa su contenido con sujeción o dependencia a otro concepto (s) (ejemplo: hijo, alumno, hermano, esposa, etc.).

La extensión (denotación) constituye el conjunto real de objetos o individuos a los que abarca un concepto[217], pudiendo ser de cuatro clases: 1).- singulares, las que se refieren a un solo individuo o cosa (ejemplo: yo, Cuauhtémoc, Morelos, etc.); 2).- colectivas, las que se aplican a muchos, pero tomados en grupo (ejemplo: ejército, rebaño, biblioteca, alameda, sociedad, etc.); 3).- universales, las que se predican de muchos, de una manera unívoca y distributiva (ejemplo: hombre, bestia, árbol, libro, etc.); 4).- particulares, las que expresan una fracción o parte de lo universal (ejemplo; hombre aplicado al viviente, el hombre es una parte de la esencia viviente).

La comprensión y extensión están en una relación de razón inversa: a mayor comprensión, menor extensión, y viceversa.

3.2.1.3.-Tipos de definición

Siguiendo la línea de Irving Copi[218], las definiciones pueden clasificarse en:

---

[215] Mans Puigarnau, Jaime M., ob. cit., p. 39.

[216] Técnicamente, estas notas sólo son dos: la nota común (realidad común con otras cosas), que puede a su vez constar de dos o más notas y la nota propia (realidad que la distingue de las demás cosas que no tienen la misma esencia), *idem*, p. 40.

[217] *Idem*.

[218] M. Copi, Irving, *Introducción a la Lógica*, Limusa, México, 2007, pp. 173 y ss.

1.- Definiciones estipulativas: son aquéllas que surgen de la asignación deliberada de significado al signo (quien introduce el nuevo símbolo tiene completa libertad de estipular el significado). No entra en la categoría de definición verdadera ni falsa.

2.- Definiciones lexicográficas: son aquéllas que surgen para eliminar la ambigüedad o incrementar el vocabulario de la persona que la construye, porque el término que se define no es nuevo, sino que tiene ya un uso establecido; no proporciona al *definiendum* (símbolo) un significado del cual carecía, sino que reporta un significado que ya tenía. La definición lexicográfica apela al uso "correcto" de las palabras y son verdaderas o falsas con respecto al uso actual de los términos definidos.

3.- Definiciones explicativas: son aquéllas orientadas a reducir la vaguedad (cuando existen "casos límites" y no es posible determinar si el término se aplica o no a ellos), esto es, cuando un término no delimita bien los límites o fronteras de su significado o es ambigua (cuando en un contexto dado, el término tiene más de un significado y el contexto no aclara en qué sentido se está usando) de un término, recurriendo si es necesario en el uso del lenguaje técnico. Este tipo de definiciones ayudan a decidir sobre los casos límite[219]. En las discusiones acaloradas que suelen suscitarse, surgen palabras con algún grado de vaguedad y aquellas que pueden ser vagas y ambiguas a la vez, tales como "derecho a la vida", "derecho a elegir" o el "feto humano"; y, ¿por qué no?, como acontece en nuestro caso, lo relativo a la "materialidad de operaciones" y a la "sustancia económica".

La definición explicativa difiere de las anteriores definiciones expuestas, porque no se introduce un nuevo término, sino uno que ya está en uso, aunque su significado es vago, por tanto, quienes elaboran una definición explicativa:

---

[219] M. Copi, ob. cit., p. 178, expone el ejemplo del término "muerte cerebral", usado de manera muy imprecisa (no era posible apelar al uso de la palabra "muerte cerebral" en el lenguaje ordinario para eliminar su vaguedad; considerando que hay dos subdivisiones del cerebro, el superior e inferior, este último relativo solamente al flujo cerebral), en el que la mayoría de las entidades de Estados Unidos de Norteamérica, incorporaron la determinación uniforme del acta de defunción, en el sentido planteado por el presidente de la Comisión para el estudio de los problema éticos en Medicina, esto es, que un individuo al que le han sucedido cualquiera de las siguientes cosas: (1) el paro irreversible de las funciones circulatorias y respiratorias, o (2) el paro irreversible de todas las funciones del cerebro, incluyendo el flujo cerebral, está muerto.

a).- deben ser fieles al uso establecido, en la medida de lo posible;

b).- la intención es hacer más preciso un término que es vago;

c).- deben ir más allá del uso establecido si desean reducir la vaguedad del *definiendum* (término);

d).- en parte, pero no totalmente, es una cuestión de estipulación, en la medida en la que van más allá del uso establecido con el fin de llenar los huecos o resolver los conflictos[220].

4.- Definiciones teóricas: son aquéllas que intentan formular una descripción teórica o científicamente adecuada de los objetos a los que se refiere el término. Equivale a proponer la aceptación de una teoría. En este ámbito, una definición remplazará a otro conforme aumente nuestro conocimiento y comprensión teórica (ejemplo: evolución de la definición por parte de los físicos del término "calor", en diferentes épocas). Su principal papel lo juegan en la filosofía y en las ciencias.

5.- Definiciones persuasivas: son aquéllas que se formulan y usan para resolver disputas influyendo sobre las actitudes o manejando las emociones de los lectores o de los oyentes. Son frecuentes en la discusión política.

3.2.1.4.-Laguna normativa

Podemos llamar lagunas a aquellas peculiaridades, propiedades o circunstancias particulares dignas de ser tomadas, y, sin embargo, no son contempladas por el legislador, en una situación de hecho regulada en términos generales en el derecho positivo. Se trata de lagunas especialmente problemáticas porque están enmascaradas, en la medida en que el derecho impone una consecuencia jurídica al supuesto de hecho general del que el caso es una manifestación concreta. Pero esa solución es insatisfactoria porque hay buenas razones para suponer que, si el legislador hubiera previsto la particularidad del caso, habría introducido una excepción en la consecuencia jurídica prevista en general para los de su mismo

[220] *Idem*, el autor también pone como ejemplo que tanto las decisiones jurisdiccionales como las legislaturas emplean este tipo de definiciones, por medio de argumentos que justifiquen las decisiones (no se reconocen las definiciones explicativas como meras estipulaciones, aun en aquellas áreas no cubiertas por el uso establecido o presente, en lugar de eso, se alude a la intención del legislador o a las pretensiones de las partes) o la formulación de una nueva ley (cuando se establece una sección llamada "definiciones", en la que se especifica cómo se usarán los términos claves).

género. Hay quien denomina “lagunas axiológicas” a estas lagunas especialmente problemáticas, que, por cierto, son muy frecuentes en la práctica jurídica[221].

Este concepto está muy ligado al postulado de la plenitud hermética del derecho, en la que existen corrientes que afirman que el orden jurídico conlleva la exigencia de que en él exista un mandato idóneo para la solución de cualquier conflicto y que la perfección del ordenamiento jurídico no debe entenderse, pues, como una propiedad suya en el sentido de la inexistencia de lagunas, sino más bien en el sentido de la exigencia de que sean ellas eliminadas; otras que refieren que el derecho tiene plenitud porque provee siempre los medios necesarios para eliminar las lagunas; o bien, aquéllos que advierten lagunas en el derecho, porque el ordenamiento jurídico es pleno, ya que todos los casos que se pueden presentar se encuentran previstos en él y no hay lagunas, porque hay jueces [222].

A nuestro parecer, con independencia del punto de vista doctrinal en cuanto a la distinción del postulado de la plenitud del derecho en función de cómo se aborden las lagunas, todas reconocen la existencia de las lagunas y la necesidad de afrontarlas y resolverlas, mediante acciones que van desde el establecimiento de una norma jurídica para el caso no previsto o la posibilidad de que sea el juez quien las colme, éste en un ejercicio de interpretación de las normas.

3.2.1.5.- Conceptos jurídicos indeterminados

Sin perjuicio de la vaguedad de los conceptos, también subyace en la doctrina de la discrecionalidad administrativa, una clase de conceptos denominados conceptos jurídicos indeterminados, los cuales son categorías legales, sin límites precisos, que contienen criterios, estándares, directrices o referentes para obligar a que la autoridad califique y decida si las circunstancias específicas de casos concretos satisfacen o no el supuesto legal con variados matices de ductilidad o flexibilidad[223].

---

[221] Ramos Pascua, José Antonio, “Lagunas del Derecho y Positivismo Jurídico. Un examen de la concepción de las lagunas de C. Alchourrón y E. Bulygin”, *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Núm., 40 2017, p. 50.

[222] Ver Carnelutti, Francesco, *Teoría General del Derecho*, Ediciones Olejnik, Argentina, 2018, pp. 118 y 126; Del Vecchio, Giorgio, *Filosofía del Derecho*, p. 339 y Aftalión, García Olano, Vilanova, I*ntroducción al derecho*, T. I, p. 257.

[223] Tron Petit, Jean Claude, *El control de la Discrecionalidad Administrativa en sede Jurisdiccional, en Procedimiento y Justicia Administrativa en América Latina*, Machado Arias Juan Pablo Coordinador, Steiner Christian Editor Responsable, 2009, p. 421.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que los conceptos jurídicos no escapan a la indeterminación que es propia y natural del lenguaje, cuya abstracción adquiere un sentido preciso cuando se contextualizan en las circunstancias específicas de los casos concretos. En estos casos el legislador, por no ser omnisciente y por desconocer de antemano todas las combinaciones y circunstancias futuras de aplicación, se ve en la necesidad de emplear conceptos jurídicos indeterminados y cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible, porque la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurran, lo cual no significa que, necesariamente, la norma se torne insegura o inconstitucional, ni que la autoridad tenga la facultad de dictar arbitrariamente la resolución que corresponda, pues, en todo caso, el ejercicio de la función administrativa está sometido al control de las garantías de fundamentación y motivación que presiden el desarrollo no sólo de las facultades regladas, sino también de aquéllas en que ha de hacerse uso del arbitrio[224].

Finalmente, resulta muy elocuente lo expresado por Gómez Cotero (citando a Béjar Rivera) en el sentido de que:

> En relación con los conceptos jurídicos indeterminados, Béjar Rivera, entiende por ellos, aquellos conceptos vagos o difusos, estudiados de la mano de la discrecionalidad administrativa, que forman parte de la técnica legislativa como un presupuesto de imposibilidad de concretizarlos a plenitud en todos sus alcances, o bien, toda vez que estos conceptos indeterminados tendrán sus propias variantes según la clase de leyes. El uso de estos conceptos jurídicos indeterminados no quiere decir que se trata de un concepto de significado variable, se trata de una única solución a un caso concreto, pero ante la imposibilidad de hacer una cuantificación o delimitación rigurosa de una situación determinada contenida por la

[224] Jurisprudencia 1a./J. 1/2006 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, febrero de 2006, página 357, registro digital 175902, rubro: “LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE QUE SE ESTABLEZCAN CONCEPTOS INDETERMINADOS”. En cuanto a la aplicación de dichos conceptos, también resultan ilustrativos los criterios aislados que llevan por rubro “CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS. LA FORMA DE ACTUALIZARLOS AL CASO CONCRETO EXIGE UN PROCESO ARGUMENTATIVO QUE DEBE REDUCIR LA DISCRECIONALIDAD Y LAS APRECIACIONES SUBJETIVAS, ELIMINANDO LA ARBITRARIEDAD” y “CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS O FLEXIBLES. LA FALTA DE UNA DESCRIPCIÓN PORMENORIZADA DE LOS HECHOS O CIRCUNSTANCIAS ESPECÍFICAS DE MODO, TIEMPO Y LUGAR PARA VALORARLOS Y FIJAR SU ALCANCE Y SENTIDO ES UN HECHO QUE PUEDE SUBSANARSE AL MOMENTO DE APLICARLOS SIN QUE ELLO IMPLIQUE QUE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PUEDA DICTAR SUS RESOLUCIONES EN FORMA ARBITRARIA”; registros digitales 177342 y 172068, respectivamente.

> norma, que en todo caso admite su precisión al momento de su aplicación. Por regla general es el juzgador el responsable de concretizar para resolver el litigio que se le plantea, el concepto jurídico indeterminado aplicable al mismo, para lo cual está dotado de un cierto margen de apreciación, es decir con parámetros que le permiten hacer su apreciación en el caso concreto. Estos parámetros son denominados por la doctrina como zona de certeza positiva (supuesto que claramente encaja en el concepto), zona de certeza negativa (supuesto que claramente no encaja en el concepto y zona de incertidumbre o penumbra (supuesto de dudoso encaje).[225]

Por su parte, Aguirre Pangburn, refiere que tanto "realidad" como "materialidad" son conceptos jurídicos indetererminados, los cuales "se refieren a una esfera de la realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado y que la materialidad y la normatividad que lo acompaña perderá relevancia si el fenómeno de las facturas falsas se reduce substancialmente, concluyendo que es del interés de todos quienes no participamos de éste ilícito, que el abuso termine; de lo contrario, me temo que el mismo seguirá dando lugar a abusos en contra de contribuyentes cumplidos[226].

Siguiendo a nuestro autor (párrafo anterior), precisa que tratándose de la realidad de las operaciones, el propio artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación tiene zonas de certeza positiva (relativa) ¿Cuales son? Tener personal y activos. Se trata de conceptos determinados y la disposición no señala cantidad ni calidad, pero señala el propósito, para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar bienes que obviamente deben ser suficientes ¿quién debe probar? Para poder aplicar la presunción, la prueba recae en la autoridad; no obstante lo anterior, la presunción una vez dictada afecta a múltiples contribuyentes que tienen que probar la realidad de sus operaciones afectadas por la presunción, para ellos y en general para todos, pues cualquiera puede ser afectado, es muy importante estar en alguna "zona positiva" o con mayor precisión contratar con alguien que se encuentra en "zona positiva". El otro elemento que forma parte del supuesto: "infraestructura" es también un concepto jurídico indeterminado, pero el tener personal y activos en

---

[225] Gómez Cotero, José de Jesús. *La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico*, Themis, México, 2017, p. 133, nota al pie número 34; *Cfr*. Béjar Rivera, Luis José, La *Finalidad del Acto Administrativo, Estudio sobre la oportunidad y la desviación de poder del acto administrativo en el Procedimiento Contencioso Administrativo Mexicano*, Rap, Buenos Aires, Argentina, pp. 73 a 76.

[226] Aguirre Pangburn Rubén, ob. cit. (versión Kindle; posición 3004 y 3063).

cantidad y calidades acostumbradas para la actividad que se desempeña, permite argumentar y probar la realidad de las operaciones[227].

3.2.1.6.- El proceso de la definición

El proceso de explicación (definición) del concepto, en el método de reconstrucción racional que explican E. Alchourrón Carlos y Bulygin Eugenio, que abarca dos etapas: a).- la elucidación informal del *explicandum*, y b).- la construcción del *explicatum*. El concepto que se quiere explicar se nomina *explicandum* y el nuevo, que lo ha de sustituir, *explicatum*. La primera etapa consiste en clarificar al máximo el alcance del *explicandum*, es decir, el significado del término que se usa para designarlo; lo que puede lograrse mediante diversos procedimientos, tales como la ejemplificación y la descripción de los usos de ese término en situaciones típicas. La segunda etapa consiste en la formulación de un nuevo concepto más preciso que el anterior[228].

El *explicatum* debe cumplir con ciertos requisitos:

a).- debe ser lo más exacto posible, es decir, las reglas de su uso deben estar formuladas explícitamente en la forma más exacta posible;

b).- debe tener el máximum de fecundidad, es decir, ser útil para la formulación del mayor número de enunciados universales (leyes empíricas o teoremas lógicos);

c).- la extensión del *explicatum* debe acercarse en lo posible a la del *explicandum*. Desde luego, esa similitud no puede ser total: los dos no pueden ser idénticos y ni siquiera coextensivos, ya que entonces el *explicatum* no sería más exacto que el *explicandum,* y

d).- debe ser simple, aunque el requisito de la simplicidad juega un papel más restringido que el de los tres anteriores. En condiciones similares, cuando la exactitud, fecundidad y la similitud mencionada corren parejas, es preferible un concepto más simple a otro más complicado, pero la simplicidad puede ser sacrificada en aras de una mayor exactitud o fecundidad.

Los autores en comento precisan que, sin duda, el *explicatum* -como todo esquema abstracto- no reproduce todos los aspectos y matices del concepto al que pretende

[227] Ídem, (versión Kindle; posición 3036)
[228] E. Alchourrón Carlos y Bulygin Eugenio, ob. cit., pp. 11-12.

sustituir, esto es, que un modelo abstracto, no puede reproducir toda la realidad, pero no hay ningún aspecto de la realidad que no pueda ser reproducido en algún modelo, por lo tanto, para todo aspecto del concepto que nos interesa elucidar, puede construirse un *explicatum* adecuado[229].

3.2.1.7.-Deconstrucción semántica del concepto de materialidad de operaciones

El concepto de materialidad de operaciones tiene las siguientes características:

A).- Se compone de los siguientes términos:

1).- Materialidad

2).- Operaciones

B).- Vaguedad o ambigüedad

Es un concepto *vago*, porque sus límites de significado no están bien definidos. Frente a la realidad que impone el tráfico de comprobantes fiscales y la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones; coexiste en un territorio de transición en el que para designar un mismo "hecho" (en el contexto de las operaciones de cualquier empresa), podría ser bien recibida al mismo tiempo la denominación de *operación real*, *materialidad de operaciones* o *sustancia económica*. No existe una definición precisa.

Comprensión y extensión

Desde la puesta en marcha de la presunción de inexistencia de operaciones, a nuestro parecer, el concepto de "materialidad de operaciones" nace al mundo jurídico para designar todos aquellos casos en los que, *a nivel probatorio*, en el terreno de lo contencioso administrativo, se desvirtuó o superó la presunción de inexistencia de operaciones aplicada por la autoridad fiscal; entonces, encontramos un extenso abanico de ejemplos de sentencias dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa del Poder Judicial de la Federación, en las que consta el empleo del concepto "materialidad de operaciones" para designar los casos mencionados. Entre los operadores del derecho (al elaborar una demanda de nulidad, en una resolución liquidatoria de crédito fiscal o al dar lectura a una sentencia de los citados

[229] *Idem*, pp. 13-14.

tribunales), es común la frase: “se acreditó la materialidad de operaciones”, o a la inversa.

Por tanto, podemos decir que la materialidad de operaciones cuenta con un alto grado de “extensión”, y conforme a su relación de razón inversa con su “comprensión”, carece de ésta en la misma proporción. Es decir, no se cuenta con la expresión de las *notas comunes y propias* que lo distinguen.

Por su “extensión” se clasifica en la clase de los conceptos “singulares”, porque es aplicada de forma “individual” y, por separado, a cada contribuyente al que se sujeta a la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones. Y por su “comprensión”, es un concepto “abstracto”, ya que expresa una “cualidad” de algo (operaciones), sin designar un sujeto que la posea y “relativo”, porque la expresión de su contenido guarda cierta sujeción o dependencia al concepto de “presunción de inexistencia de operaciones”.

Siendo así, la precisión del concepto de materialidad de operaciones, a nuestro parecer, podría complementarse con un esfuerzo por hacer evidente su “comprensión”, a través de una definición de tipo “explicativa”, que es la que se orienta a reducir la vaguedad (cuando existen “casos límites” y no es posible determinar si el término se aplica o no a ellos), esto es, cuando un término no delimita bien los límites o fronteras de su significado. Además, esa operación no implica la introducción de un nuevo término, sino uno que ya está en uso. Reiterando que para lograr la reducción de la vaguedad del concepto que ocupa nuestro estudio: a).- debemos ser fieles al uso establecido del concepto, en la medida de lo posible; b).- considerar que la intención es hacer más preciso un significado que es vago; c).- debemos ir más allá del uso establecido para reducir la vaguedad del *definiendum* (término), con el fin de llenar los huecos o resolver los conflictos.

3.2.1.8.- Explicación del concepto de materialidad de operaciones

Los conceptos tienen un significado y si les damos cualquier otro significado, sólo acabaremos confundidos. En las ciencias sociales suelen ponerse de moda conceptos mal definidos, algunos incluso con significados contrarios a su verdadero

sentido[230]. Uno de estos conceptos es el de materialidad de operaciones, surgido espontáneamente en el foro jurisdiccional, el que, por el simple hecho de referirse a la realidad, entra en el juego de la vaguedad[231].

La finalidad de indagar sobre la definición del concepto de "materialidad" de una operación, no sólo representa un interés teórico, sino que también subyace una necesidad práctica de orientar nuestras acciones como operadores del derecho, vinculados con algún rol, en la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones.

> Desde los griegos, la perfección del conocimiento se pretendía lograr en una actitud contemplativa. Pero, como veremos, el interés que de hecho motiva a conocer es el asegurarnos éxito y dotar de sentido a nuestra acción en el mundo. Y ése es un interés práctico, como lo barruntó Platón en el Menón. Tema de una teoría del conocimiento son los conceptos epistémicos tal como se aplican en la vida diaria, referidos a actividades cognoscitivas que están en íntima relación con acciones propositivas; sujeto de conocimiento no es sólo el sujeto "puro" de la ciencia, sino los hombres reales, concretos, miembros de comunidades de conocimiento socialmente condicionadas.[232]

Con base en el proceso de definición analizado en el apartado que precede, a continuación esbozaremos una explicación del concepto de materialidad de operaciones:

A).- Eludicación informal del explicandum (extensión del concepto materialidad de operaciones)

Ejemplificación y descripción de los usos de ese término en situaciones típicas:

1).- Cumple una función eminentemente probatoria, para generar convicción ante la autoridad fiscal o ante el juez de que determinadas operaciones sí existen.

2).- Cobra aplicación en sede administrativa por parte de la autoridad fiscal o en los tribunales, para calificar una situación de hecho, esto es, que se acreditó la "propiedad o cualidad" de un contribuyente (elemento subjetivo), para realizar las

---

[230] Suárez Iñiguez, Enrique, *Conceptos erróneos y Conceptos mal usados, Neoliberalismo, políticas públicas, Estado, gobierno, poliarquía, democracia, paradigma. Estudios Políticos*, (9). Consultado el primero de agosto de dosmil veinticuatro, en https://doi.org/10.22201/fcpys.24484903e.2006.9.37692

[231] Basta recordar un famoso dicho de Einstein: "En la medida en que los conceptos se refieren a la realidad, son vagos, y en la medida en que no son vagos no se refieren a la realidad", discurso de 1921 a la Academia Prusiana de Ciencia.

[232] Villoro, Luis. *Creer, Saber, Conocer*, S.XXI, 15a, México, 2002, p. 22.

operaciones (elemento objetivo), involucradas en la presunción de inexistencia de operaciones[233].

3).- De ese universo, sólo se consideran las operaciones "reales" (definidas en el apartado 2.4 del capítulo segundo).

4).- Emerge en el contexto de la instauración de un procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones, tramitado en cualquiera de sus dos vías (directa o indirecta; apartado 2.3.6 del segundo capítulo), en la que, como resultado, se aplica la presunción de inexistencia de operaciones.

5).- Es el resultado o producto de un ejercicio probatorio por parte de los EFOS y EDOS, según a quién se le aplique la presunción de inexistencia de operaciones, que tiene como finalidad destruir la presunción de inexistencia de operaciones, en un primer momento, dentro del propio procedimiento seguido para la aplicación de dicha presunción o, en un segundo momento, ante el órgano jurisdiccional en el que se impugne la resolución administrativa en la que se aplicó la presunción de inexistencia de operaciones.

6).- Implica la superación o desvanecimiento de la presunción de inexistencia de operaciones.

7).- Proviene de una declaración por parte de la autoridad fiscal o de un órgano jurisdiccional, en el sentido de que se acreditó la materialidad de operaciones.

8).- Tiene dos matices o vertientes de carácter probatorio, según el sujeto al que se aplica la presunción de inexistencia de operaciones: EFOS o EDOS.

B).- La construcción del explicantum (comprensión del concepto de materialidad de operaciones)

Recordemos tomar en cuenta los siguientes aspectos: a).- debe ser lo más exacto posible, es decir, las reglas de su uso deben estar formuladas explícitamente en la forma más exacta posible; b).- debe tener el máximum de fecundidad, es decir, ser útil para la formulación del mayor número de enunciados universales (leyes empíricas o teoremas lógicos); c).- la extensión del *explicatum* debe acercarse en lo posible a la del *explicandum*. Desde luego, esa similitud no puede ser total: los

[233] Que como vimos en el capítulo segundo (apartado 5.1), fundamentalmente constituyen: enajenación, prestación de servicios y uso o goce temporal de bienes (excepcionalmente donación y asociación en participación).

dos no pueden ser idénticos y ni siquiera coextensivos, ya que entonces el *explicatum* no sería más exacto que el *explicandum*, y; d).- debe ser simple, aunque el requisito de la simplicidad juega un papel más restringido que el de los tres anteriores. En condiciones similares, cuando la exactitud, fecundidad y la similitud mencionada corren parejas, es preferible un concepto más simple a otro más complicado, pero la simplicidad puede ser sacrificada en aras de una mayor exactitud o fecundidad.

Siendo así, podríamos definir la materialidad de operaciones del siguiente modo:

Para un EFOS

> **Es la evidencia (hecho probado) que produce convicción suficiente en la autoridad fiscal o ante los tribunales, para declarar jurídicamente en resolución administrativa (dentro de un procedimiento) o mediante sentencia (en juicio), respectivamente; la capacidad operativa de un contribuyente EFOS, "elemento subjetivo", y que las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, originalmente tildadas como inexistentes, conservan la condición de operaciones reales, "elemento objetivo"; cuyo efecto inmediato es la neutralización de la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones.**

Para un EDOS

> **Es la evidencia (hecho probado) que produce convicción suficiente en la autoridad fiscal o ante los tribunales, para declarar jurídicamente en resolución administrativa (dentro de un procedimiento) o mediante sentencia (en juicio), respectivamente; que las operaciones amparadas en comprobantes fiscales expedidos por un EFOS, originalmente tildadas como inexistentes, fueron efectivamente recibidas por el EDOS, derivado de la identificación de la materia física (huella o fuente) de la realidad circundante a este último, impregnada por el acontecimiento histórico de las acciones del EFOS al ejecutar las operaciones de mérito.**

La distinción, a nivel conceptual, entre ambas definiciones es obvia y se da en cuanto al sujeto que pretende probar y la respectiva acción-reacción que le atañe, tratándose del EFOS (la realización de la operación; acción) y por cuanto al EDOS (en la recepción de la operación; reacción).

Sin embargo, a nivel probatorio, la distinción entre ambas definiciones abre una brecha enorme entre un EFOS y un EDOS. Mientras que el EFOS, para acreditar la materialidad de las operaciones, sólo debe acreditar su capacidad operativa como prácticamente ya resolvió la SCJN. Ésta es una maniobra relativamente sencilla, si

se considera que se trata de *elementos estáticos* de la realidad, como lo son los activos, personal, o infraestructura que permiten entregar los bienes o prestar los servicios de que se trate; caso en el que, curiosamente, esa materia física, por su sola existencia, se convierte ella misma en hecho.

> Por consiguiente, la primera labor de la prueba, en sentido amplio, es la búsqueda y hallazgo de la materia física impregnada por el hecho histórico o esa materia física convertida ella misma en hecho de tal naturaleza.[234]

Sin embargo, para el EDOS, el panorama se vuelve demasiado complejo, particularmente, porque hallar la materia física que fue impregnada por las acciones del EFOS, nos obliga a buscar, a diferencia de este último, en *elementos dinámicos* de la realidad; por la sencilla razón de que, a diferencia de la capacidad operativa, la producción y entrega de bienes, y más aún la prestación de servicios, involucran "procesos", los que se agotan en forma secuencial en un espacio y tiempo determinados y que producen múltiples reacciones en la materia física de los EDOS, condicionados por innumerables factores.

> La verdad acerca de cualquier fenómeno sobrevenido no puede establecerse más que con la ayuda de los trazos y huellas que todo lo que acontece deja sobre las cosas, los objetos, así como en la memoria de aquellos que los han presenciado. Este conocimiento indirecto es posible gracias a la aptitud de las cosas y de los fenómenos del mundo material a reaccionar frente a la acción exterior producida por ellos, es decir, su capacidad reflexiva[235].

Ahora, si bien tenemos elementos de prueba de primera mano, como documentales, fotografías, videos, etc., muchas veces por la facilidad con que pueden ser confeccionados, no generan la convicción suficiente de que se acreditó la materialidad de las operaciones o, en todo caso, porque simplifican y abstraen muchas cuestiones de la realidad circundante del EDOS, que no alcanzan a captar, porque, se insiste, algunas operaciones se desenvuelven de forma secuencial y a través de procesos.

Es ahí, precisamente, en esos huecos, donde ciertas doctrinas de corte anglosajón, han sustraído muchos principios recogidos de su larga experiencia (en la observación de ciertos patrones de conducta de los contribuyentes), que podrían

---

[234] Muñoz Sabaté, Luis, *Curso de Probática Judicial*, La ley, España, 2009, p. 65.
[235] TROUSSOV, *Introduction a la théorie de la preuve judiciaire*, Moscou, 1965, p. 29.

auxiliar y abonar en el terreno probatorio, para facilitar la defensa de los contribuyentes EDOS, porque con sus principios conceptuales podemos redeterminar el alcance de muchas huellas (indicios), que de forma aislada no los veríamos a simple vista, porque estarían ocultos a nuestra percepción en bruto, como la intención de las partes en un negocio jurídico. Recordemos que en el mundo existen cosas y fenómenos, incluyendo los hechos psíquicos[236], que por desconocidos todavía no podemos percibir ni aprovechar, pero lo cierto es que no existen cosas y fenómenos inconocibles[237].

Es una maniobra difícil (como se analizará en los capítulos por venir), pero no imposible, especialmente, cuando se trata de la recepción de servicios (en general) e intangibles (en lo particular). De ahí que el enfoque del presente trabajo, y en adelante, es de carácter probatorio y focalizado en el terreno de los EDOS, con la intención de reflexionar y generar criterios orientadores en esa búsqueda de las huellas para lo cual analizaremos los principios de las doctrinas mencionadas, entre ellas, la sustancia económica, la razón de negocios y otras, que una vez analizadas nos permitirán determinar la conveniencia de que en ciertos casos (en los que resulte plausible) se acuda a ellas para generar convicción en la autoridad fiscal y en los tribunales.

Finalmente, esto queda a elección del operador del derecho, pues es posible acreditar la materialidad de una operación sin involucrarnos en la existencia de sustancia económica y/o razón de negocios. Empero, no debemos olvidar que la materialidad de operaciones no implica la existencia de sustancia económica y/o razón de negocios, en cambio, *una vez que se acreditó que una operación está dotada de estas cualidades, ello presupone necesariamente su materialidad,* por tanto, creemos que puede abonar al terreno probatorio de esta cuestión tan difícil de probar para los EDOS[238]; cuando la materia física de estos impregnada por la

---

[236] "La conversación oral y a solas, entre dos empresarios pactando un determinado negocio jurídico es psicológicamente grabada y permanece en los reservorios neurales de las células del cerebro después de haberse movilizado complejas redes electroquímicas.", en Muñoz Sabaté, Luis, ob. cit., pie de página 132, p. 65.

[237] *Idem*.

[238] En cambio, la razón de negocios no puede ser aducida por la demandada como una de las causas para aplicar la presunción de inexistencia de operaciones ni tampoco su prueba puede ser impuesta como una obligación a raíz de la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones, porque

“reacción”, ante la “acción” de los EFOS, por sí misma, no tiene la fuerza probatoria suficiente para lograr destruir la presunción de inexistencia de operaciones.

3.3.- ¿Qué se prueba en la materialidad?

Para dar respuesta a esta pregunta retomaremos el pensamiento de Pangburn cuando afirma que la materialidad es, sin duda, la reina de los hechos para acreditar la realidad o la veracidad de las operaciones[239], esto es, la materialidad persigue la prueba del acontecimiento fáctico de las operaciones, pero esta precisión a nuestro parecer no solo comprende las operaciones materiales, sino también las inmateriales, pues como refiere nuestro autor, la prueba de la realidad de las operaciones solo transmutó en materialidad de operaciones, probablemente por la necesidad de probar con elementos materiales, lo que invariablemente no presupone única y exclusivamente aquellas operaciones mercantiles con un resultado físico y tangible en diversos elementos estáticos de la realidad, sino también las intangibles. En congruencia con lo anterior, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no pretende castigar las operaciones inmateriales, sino las inexistentes.

En efecto, para Pangburn[240] y Espinosa Berecochea[241], existen un tipo especial de operaciones que escapan a lo físico, cuando hablamos de operaciones inmateriales, consistente en todas aquellas derivadas de un contrato de prestación de servicios, casos en que como refiere Ramírez Amayo, la falsedad de un comprobante fiscal

---

como refiere Gómez Cotero (al analizar el precedente de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa VIII-P-1aS-217 “RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE), una cosa es que fiscalmente se trate de una operación artificiosa o inusual y otra, muy diversa, es que se trate de una operación inexistente. Así pues, una operación artificiosa o inusual, a efectos fiscales, es aquella que solo busca un propósito fiscal, la cual puede ser una operación existente, pero sin una razón de negocios, por lo que, al carecer de esta última, no puede producir los efectos fiscales que el contribuyente buscó al realizar la operación, misma que fue hecha con el único propósito de la autorregulación de sus intereses y para producir las consecuencias fiscales buscadas por las partes. En el caso de una operación inexistente, está no produce ningún efecto, ni en lo mercantil ni en lo fiscal, por la simple y sencilla razón de que no existe, es decir, estamos en presencia de una operación simulada absoluta que combate a través de la doctrina de la simulación y no mediante una cláusula antiabuso; en *La Razón de Negocios en el Sistema Fiscal Mexicano*, Thomson Reuters, p. 94.

[239] Aguirre Pangburn Rubén, ob. cit. (versión Kindle; posición 3063).

[240] Ídem (versión Kindle; posición 2685)

[241] Espinosa Berecochea Carlos, ob. cit.(versión Kindle; posición 1660).

digital atiende actualmente a la sustancia de la operación que pretende reflejar y cuando la operación no tiene un resultado físico, la determinación de inexistencia se ha tornado inminente[242].

El apunte anterior, desde luego, no debe conducirnos a asumir que las operaciones inmateriales escapan a la realidad, porque como ya mencionamos, pese a que los servicios frecuentemente son inmateriales, esta característica no condiciona su efectivo acontecer en el mundo real, sino que el problema surge en cuanto a su grado de dificultad para probar este tipo de operaciones, que como veremos más adelante, encuadran en lo que se denomina *"probatios diabólicas"* o *"difficilioris probationes"* (cuyo estudio se abordará en capítulos subsecuentes).

Siguiendo los cánones de la concepción racionalista de la prueba y de la propia ciencia forense, no hay hechos imposibles de probar[243], con independencia de que se traten de operaciones materiales o inmateriales, sino que existen hechos cuya realización puede percirbirse en una realidad aparentemente más tangible y estática que otros, en función de la capacidad de cada cosa para producir un determinado resultado físico.

3.3.1.- Desdoblamiento de la prueba documental. De los enunciados a los hechos

El test de materialidad de operaciones desdobla (traslada) los enunciados sobre hechos que se desprenden de las declaraciones fiscales, la contabilidad, la documentación comprobatoria y los comprobantes fiscales digitales (todas pruebas documentales) hacia el mundo de los hechos o fáctico, como si se tratara de una inversión del fenómeno de la estampación, entendiendo esto último como la grabación del hecho en la materia física, ya sea esta de naturaleza real o personal[244].

Hasta antes de la incorporación del requisito paralegal de la materialidad de las operaciones, por regla general, toda esa documentación era el medio de prueba por excelencia en el que se estampaba lo ocurrido en la realidad fiscal de los

[242] Ramírez Amayo Yubani, ob. cit. (versión Kindle; posición 104).
[243] Vid. Muñoz Sabaté Luis *Introducción a la probática*, Bosch, 2007, p. 34.
[244] Muñoz Sabaté, Luis, *Curso de probática Judicial*, *La Ley*, Madrid, 2009, p., 68.

contribuyentes y, esa estampación se presumía realizada de buena fe[245]. Inclusive, la Primera Sala de nuestro más alto tribunal, llegó a reconocer que la operación de determinación del tributo la lleva a cabo el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo del principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias, lo cual goza de la presunción de certidumbre, es decir, del reconocimiento formal por dicho sujeto del nacimiento y determinación en cantidad líquida de una obligación preexistente, por lo que esa determinación atribuible al particular es válida jurídicamente y produce todos sus efectos legales, hasta en tanto no se demuestre lo contrario[246].

Pero en la actualidad -con el advenimiento del referido requisito paralegal y su institucionalización vía jurisprudencial-, la autoridad fiscal tiene la facultad omnipotente para destruir la presunción de buena fe y certidumbre de aquél proceso de estampación de la realidad fiscal de los contribuyentes en los documentos contables referidos.

> Es importante destacar que justamente las personas que han generado el tráfico de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, han aprovechado este tipo de actividades de servicios para justificar la cobranza de operaciones simuladas, en las cuales, los servicios de publicidad, asesoría comercial y todo tipo de actividades intangibles se vuelven las fachadas de empresas factureras, sin embargo, ello no debiera ser utilizado para que las autoridades fiscales generalicen y consideren que en todos los casos los contribuyentes realizamos operaciones simuladas salvo que se demuestre lo contrario[247].

Por esa razón y como lo mencionamos desde la introducción, la óptica de este trabajo es de corte probatorio (metodológico), por lo que nuestra finalidad no es la obtención de un catálogo con formulismos para probar la materialidad de las operaciones. En realidad, nuestro enfoque es de carácter “metodológico” de cómo abordar, afrontar y recopilar información sobre los hechos que conciernen a la

---

[245] Vid. artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

[246] Vid. criterio orientador registro digital 200136, Tesis 1a. CLXXXI/2012 (10a.), bajo el rubro: “DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1º. DE OCTUBRE DE 2007, CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN LEGAL ESTATAL.

[247] Pueblita Fernández Arturo, ob. cit. (versión Kindle; posición 952).

prueba de la materialidad de las operaciones (materiales e inmateriales), vinculadas con la presunción de inexistencia de operaciones y así encauzar una adecuada estrategia probatoria, pero con el método que se desprende de la "concepción racionalista de la prueba"; porque el mundo de la prueba de lo paralegal (materialidad; mundo de los hechos), a nuestro parecer, realmente es novedoso para el abogado fiscalista, acartonado en la prueba documental.

Esa corriente racionalista de la prueba, guarda muchas coincidencias y puede complementarse perfectamente con los principios de la "ciencia forense" (que busca una decisión informada sobre los hechos), pues uno de sus ingredientes releventes es el estudio profundo de cómo se comportan los hechos, cómo se fijan en la realidad, si revisten la característica de ser primarios o secundarios, relevantes o no, la conexión entre unos y otros, la forma en que los enuncian los diversos sujetos involucrados con ellos (enunciados sobre hechos) así como la fijación del contexto espacio temporal en el que acontecieron, además de que se enfatiza la necesidad de que el operador jurídico se involucre en el manejo de la prueba indiciaria y la inferencia lógica, bajo la premisa de que la verdad histórica solamente se infiere a través de indicios y la verdad que así se alcanza tiene un carácter relativo (probable) y no absoluto.

En este punto, se convierte una herramienta relevante y prometedora para nuestro tema de estudio la relativamente reciente Declaración de Sidney IAFS[248]

[248] La IAFS es una asociación mundial de académicos y profesionales en ejercicio de diversas disciplinas en la ciencia forense, que incluye: Patólogos forenses e investigadores de la muerte, científicos forenses, Profesionales que trabajan en laboratorios forenses policiales, gubernamentales o privados que se ocupan de huellas dactilares, ADN, análisis de drogas, toxicología, armas de fuego, documentos, rastros de evidencia, reconstrucción de accidentes, etc. Profesionales que trabajan en laboratorios forenses policiales, gubernamentales o privados que se ocupan de huellas dactilares, ADN, análisis de drogas, toxicología, armas de fuego, documentos, rastros de evidencia, reconstrucción de accidentes, etc.
Es una asociación mundial sin fines de lucro, regida por un Consejo de Expresidentes, elegidos para organizar reuniones trienales. Los expresidentes y ciudades anfitrionas de la IAFS son:1957 FC Thomas (Bruselas, Bélgica) 1957 CP Larson 1957-1960 M. Helpern (Nueva York, EE. UU.) 1960-1963 FE Camps (Londres, Reino Unido) 1963-1966 H. Gormsen (Copenhague, Dinamarca) 1966-1967 H. Ward Smith 1967-1969 DMLucas (Toronto, Canadá) 1969-1972 TK Marshall (Edimburgo, Reino Unido) 1972-1975 H. Hartmann (Zúrich, Suiza) 1975-1978 WG Eckert (Wichita, EE. UU.) 1978-1981 J. Chr. Giertsen (Bryggen, Noruega) 1978-1984 SSKind (Oxford, Reino Unido) 1984-1987 JAJ Ferris (Vancouver, Canadá) 1987-1990 WJ Tilstone (Adelaida, Australia) 1990-1993 W. Bonte (Düsseldorf, Alemania) 1993-1996 T. Takatori (Tokio, Japón) 1996-1999 BAJ Fisher (Los Ángeles, EE. UU.) 1999-2002 E. Bacchino (Montpellier, Francia) 2002-2005 SC Leung (Hong Kong, China) 2005-2008 Ronald L. Singer (Nueva Orleans, EE. UU.) 2008-2011 DN Vieira (Madeira, Portugal)

(Asociación Internacional de Ciencia Forense) 2023, por el impacto potencial en la práctica y la educación de la ciencia forense y sobre todo porque abre la puerta a terrenos periciales para el conocimiento de los hechos relacionados con las operaciones materiales e inmateriales hasta ahora relativamente desconocidos en el procedimiento contencioso administrativo, como la auditoría y contabilidad forense o la ingeniería en procesos y administración de empresas, que analizan la parte fáctica en la que se desenvuelven aquellas operaciones.

Sin embargo, como advertimos en la introducción de este trabajo la prueba de los hechos y la adminiculación de la prueba indiciaria no es una labor cotidiana con la que esté muy familiarizado el abogado fiscalista, considerando que la materia contencioso-administrativa realmente se encuentra regida por las pruebas documental y pericial; lo que deriva propiamente de la prevalencia de la forma escrita en el procedimiento administrativo.

Desde nuestra perspectiva, los aspectos relacionados con la fijación de los hechos son una materia novedosa para el abogado fiscalista, cuya expertiz es más de corte analítico jurídico, lo que se refleja en el terreno probatorio porque su contacto con la realidad es sumamente abstracto, al prevalecer el análisis documental donde se encuentran ya impresos ciertos sesgos de una realidad parcial, previamente confecionados a lo largo de los diversos procedimientos administrativos que se concluyen con el dictado de una resolución definitiva que después se somete a litigio.

En todos ellos, la mente analítica del abogado fiscalista se concentra en el contenido del caudal documental que desfila frente a él para detectar la carencia de algún requisito de legalidad que vicie el procedimiento o la resolución definitiva, en cuanto a la forma o al fondo del asunto. Pero en este escenario, la fuente del acontecimiento de los hechos involucrados en los procedimientos administrativos, sin quererlo, se

---

2011-2014 H. Chung (Seúl, Corea del Sur) 2014-2017 MS Pollanen (Toronto, Canadá) 2017-2023 C. Roux (Sídney, Australia) 2023 – Presente Y. Kolev (Sofía, Bulgaria).

fueron confeccionando previamente y la actividad probatoria del abogado fiscalista prácticamente se reduce a su ofrecimiento formal (distinguiendo si es documental pública o privada), en el escrito de demanda o cualquiera que se trate; con lo cual transforma mediante un acto sustancialmente formal (asentar por escrito) el documento confeccionado en sede administrativa (fuente), se transforma en medio de prueba[249].

En otros procesos, la distinción entre fuente y medio de prueba se encuentra más definida, por ejemplo, en el civil, en la prueba testimonial el testigo y su conocimiento de los hechos (fuente), preexiste y existe aunque el proceso no inicie jamás, pero cuando este se activa, cualquiera de las partes se servirá de esa fuente para generar convicción en el juzgador de la realidad de sus enunciados sobre los hechos, preparando la prueba testimonial (medio) para acercar la información al juez[250]. Y más tratándose del proceso penal, en donde los medios de prueba se procesan a través de peritos expertos en diversas áreas forenses.

En cambio, la capacidad de investigación, búsqueda y recolección de rastros o indicios, determinación de coordenadas espacio temporales del acontecimiento de los hechos, de observación y de inferencia que se practica en el campo de la ciencia forense, no es un asunto de relevancia en el pensamiento analítico deductivo del abogado fiscalista, anclado de abolengo en los documentos de alto grado de abstracción de la realidad.

> Más tarde, en el ámbito exclusivo del derecho, estos esfuerzos llevaron a que muchos juristas sostuvieran la idea de que el "derecho" debía ser tratado como una "ciencia" y estudiado como se estudian los fenómenos naturales; ubicándolo en el mundo de los fenómenos y equiparando su método de análisis con los de la biología, la química o la física.
> En ese empeño, no del todo ocioso pero sí ambicioso, se desarrolló lo que conocemos como la "ciencia del derecho", representada más nítidamente en la dogmática jurídica que estudiaba al derecho desde su más aislada normatividad. Adoptando como método la

[249] Recordemos que la fuente es lo "sustancial y material" y el medio "lo adjetivo y formal". Vid.Sentís Melendo, Santiago, *La prueba. Los grandes temas del Derecho probatorio,* Ejea, Buenos Aires, 1978, pp. 141,142, 144,150,151, 156.

[250] "En nuestro criterio, si esa representación de los hechos (usando la definición de CARNELUTTI) que conoce el testigo no es llevada a juicio, no es un medio judicial aún, constituyendo solo un testimonio en sentido lato (por la mera declaración que haga dicho testigo), por ejemplo, frente al grupo de abogados que lo prepara para presentarlo a juicio a favor de su argumentación.", en González Garcete Juan Marcelino y Orué Prieto Guzmán Esteban, *La prueba testimonial* Editora Lexijuris, 2017, Paraguay pp. 31-32.

> descripción exegética de las normas jurídicas y ubicando su objeto de estudio en los sistemas jurídicos positivos. Así, el derecho rodeado de pretensiones que en realidad no le correspondían, construyó criterios metodológicos que parecían permitirles a los juristas hacer análisis y evaluaciones puramente descriptivas sobre los sistemas jurídicos positivos y sus normas todo ello arropado de una robusta pretensión de objetividad científica.
> Esta clase de aproximación al estudio del derecho lo alejó de todos los ámbitos y de todos los saberes, volviéndolo, para admiración de algunos en una "ciencia autónoma" o "independiente". Sin embargo, hoy sabemos que ese esfuerzo fue hasta cierto grado, estéril. Pues tratar al derecho como independiente de toda área del conocimiento como la filosofía, la ciencia, la psicología e, incluso, de la historia, sólo generó una pseudo-ciencia que carece de perspectivas que expliquen y muestren desde las realidades sociales que han hecho que cierta norma se convierta en ley, o de estudios sobre las razones que justifican la existencia de esas leyes y de esas normas hasta formas de comprender los componentes fácticos que las leyes pretenden regular.
> Por ello, el Ministro José Ramón Cossío alguna vez ha lanzado la pregunta: ¿Cómo es posible que se entienda lo que constituye y se regula normativamente, si no se entiende lo propio de lo regulado?[251]

En realidad, en el campo jurídico solamente se han ocupado de estos componentes fácticos los tratadistas contemporáneos de la concepción racionalista de la prueba y áreas del campo científico de reciente surgimiento como la contabilidad forense[252] o la auditoría forense[253], que han adquirido cierta relevancia en los últimos tiempos.

> La detección de errores , procesos y fraudes no solo hace en el tema financiero si no igual en el tema fiscal esto se debe a los EFOS y EDOS que son dos métodos de evasión fiscal con los cuales las

[251] Pérez Campos Eduardo Lorenzo, García Castillo Zoraida, Bravo Gómez María Elena y Campos Mayoral Eduardo Pérez (coordinadores) *Temas selectos de ciencias forenses y seguridad* Editorial Progreso, 2017, CONACYT, pp. V-VI.

[252] Aunque la definición no se concretó durante muchos años, el nacimiento de la contabilidad forense se atribuye a Frank Wilson, que fue asignado a un grupo de trabajo en 1930 mientras trabajaba como contador público para el Servicio de Impuestos Internos para investigar los negocios secretos de Al Capone, uno de los gánsteres más infames de Chicago, vid. https://financialcrimeacademy.org/es/historia-de-la-contabilidad-forense-la-historia-etica-de-la-contabilidad-forense/, consultada el primero de agosto de dos mil veinticinco.

[253] El caso de Al Capone no impulsó a la auditoría forense como ciencia contable, empero, en Estados Unidos surgieron herramientas para suministrar pruebas a los fiscales y que fueron utilizadas en el caso Watergate de 1972 que envolvió al presidente Richard Nixon (republicano) en una serie de actividades ilegales en las cuales la evidencia demostró que cometió fraude administrativo al espiar con micrófonos al Comité Nacional Demócrata e hizo revelaciones financieras engañosas. Esto generó la creación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IFAC) en junio de 1973 y a las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) con respecto al fraude y error en partidas especificas y a las revelaciones de los estados financieros, a la observación de inventarios físicos, a la confirmación de cuentas por cobrar y a la indagación sobre litigios y reclamos. Vid. https://revistas.uniminuto.edu/index.php/DYG/article/download/433/411/1639, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco.

> empresas evitan el pago de sus contribuciones al incrementar sus deducciones, causando así una recesión en el cobro de los impuestos y por ende una discusión del ingreso hacia el Estado, enriqueciéndose los contribuyentes de manera fraudulenta, por lo cual incrementa sus riquezas a través de un método evasivo que es considerado como delito ante la ley. Por ello el aplicar procesos que verifiquen que las entidades no realicen ninguna clase de evasión es parte fundamental para un mejor desarrollo y un cumplimiento adecuado ante la autoridad[254].

Y también existen disciplinas como la ingeniería en procesos o la administración en empresas que están enfocadas en el estudio de los procesos de producción y prestación de servicios de la empresa (cuyo campo de estudio e importancia en la prueba de la materialidad de operaciones será abordado más adelante); todas estas disciplinas comparten una nota en común, a nuestro parecer, el trabajo de campo vinculados con una multiplicidad de hechos que acontecen en las empresas, áreas del saber cuyo conocimiento asume el operado jurídico tributario de forma vacilante.

> La realidad de las operaciones tiene que reflejarse en la contabilidad, en sus sistemas de control, en la capacidad de la empresa para poder realizar esa operación o en contratos claros con otras empresas que tengan dichas capacidades o parte de ellas, en estructuras empresariales claras con propósitos y prácticas aplicables a ese sector de actividades. Los auditores actúan con criterios contables y con los mismos criterios conviene, en una auditoría, demostrar la realidad de la operación que se quiere deducir, sin perjuicio de usar, en su momento criterios jurídicos que preparen un posible litigio[255].

3.4.- Criterios de distinción de las operaciones materiales e inmateriales

Atendiendo a la distinción conceptual que apuntan Pangburn y Espinosa Berecochea, entre operaciones materiales e inmateriales (por su resultado físico), enseguida, enunciaremos algunas notas que a partir de los elementos ya definidos hasta este punto, nos permiten distinguir en qué momento estamos en presencia de cada una de ellas, y la problemática de prueba que se les asocia.

Operación Material

---

[254] Tosca Magaña Sergio Alfonso, Martínez Prats Germán, Silva Hernández Francisca, *Intervención de las auditorias para la mitigación de Efos y Edos,* Revista Investación & Negocios, vol. 15 núm. 26 (2022), p. 59, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en: https://revistas.usfx.bo/investigacionynegocios/index.php/revista/article/view/183/162

[255] Aguirre Pangburn Rubén, ob. cit. (versión Kindle; posición 2764).

El término operación viene del vocablo latín *operatio*, forma sustantiva abstracta de *operatus*: italiano, *operazione*; francés, *operation*; catalán, *operació*. Admite los siguientes significados: 1.- f. Acción y efecto de operar. Sin.: intervención, cirugía; 2.- f. Ejecución de algo. Sin.: acción, ejecución, realización, actuación, trabajo, procedimiento, ejercicio, maniobra; 3.- f. Com. Negociación o contrato sobre valores o mercaderías. Operación de bolsa, de descuento. Sin.: negociación, contrato, negocio, trato, convenio y; 4.- f. Mat. Conjunto de reglas que permiten, partiendo de una o varias cantidades o expresiones, llamadas datos, obtener otras cantidades o expresiones llamadas resultados. Sin.: cuenta, cálculo, cómputo.

Por su parte, el término material viene del vocablo latín *materialis*: italiano, *materiale*; francés, *matériel*; catalán, *material* y admite los siguientes significados: adjetivo. Lo que toca o pertenece a la materia; lo opuesto a lo espiritual[256].

Y la materia se define como 1.- f. Realidad espacial y perceptible por los sentidos de la que están hechas las cosas que nos rodean y que, con la energía, constituye el mundo físico; 2.- f. materia física diferenciada de las demás por una serie de propiedades determinadas. La materia del casco debe ser dura; 3.- f. Ser que tiene existencia física, por oposición a espíritu[257].

Definiciones las anteriores muy cercanas a la del término materialidad, que el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española concibe como: 1. f. Cualidad de material. 2. f. Superficie exterior o apariencia de las cosas. 3. f. Sonido de las palabras. No atiende sino a la materialidad de lo que oye[258].

Si atendemos a la literalidad de la definición de los términos “operación” por un lado, y por el otro “material”, que incluye elementos como ejecución de algo, materia física o aquello con existencia física, por operación material podemos entender que se trata de la ejecución de algo a través de la materia física.

Operación inmaterial

[256] Diccionario general etimológico de la lengua española, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en: https://www.rae.es/archivo-digital/diccionario-general-etimologico-de-la-lengua-espanola-tomo-4#page/589/mode/2up

[257] Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española de la Lengua, 23 edición, consultada en: https://dle.rae.es/ el primero de agosto de dos mil veinticinco.

[258] Ídem.

Por inmaterial, Berecochea[259] señala que más allá de que la Real Academia lo refiere simplemente como no material, hay que subrayar que procede del latín, en concreto, de la palabra “inmaterialis”, que puede traducirse como “que no es físico” y que se encuentra compuesta de cuatro partes claramente diferenciadas: (i) El prefijo “in-“, que significa “sin o no”; (ii) El vocablo “mater”, que es equivalente a “madre o materia”; (iii) La partícula “-ia”, que se usa para indicar “cualidad”; y (iv) El sufijo “-al”, que sirve para establecer que algo es “relativo a”. Por lo que puede concluirse que inmaterial es un adjetivo que se refiere a lo no material. Lo inmaterial, por lo tanto, puede asociarse a lo espiritual, abstracto, imaginario o ideal.

Reiterándose que esta distinción no ha sido clara para la autoridad fiscal, ni para la jurisdiccional, porque arrojan la carga de la prueba a los contribuyentes como si todas las operaciones o actos de comercio tuvieran un resultado físico que permita demostrar su realización, como lo son las consultas referidas por Arturo Pueblita y los servicios jurídicos, contables e incluso fiscales, que me permito adicionar en comunión con Carlos Espinosa Berecochea, porque aún cuando puede comprobarse y hasta justificarse la relación jurídica, no siempre pueden evidenciarse de manera física. Ello aun cuando los contribuyentes tienen la obligación de tener parámetros objetivos de resguardo de información y documentación con la que demuestren que sus operaciones son reales.

Lo anterior, sin soslayar desde luego que es importante poner un foco de alerta a la corrupción que se ha venido dando en las entidades del sector público, ya sea de la federación, de los estados y de los municipios que contratan con recursos presupuestarios prestaciones simuladas de servicios que al ser intangibles es difícil comprobar su entrega o prestación efectiva, como asesorías, servicios de logística, diseño de logotipos, imagen institucional, publicidad, estudios, etc., además de que son pagados a empresas “fantasma”[260].

---

[259] ídem (versión Kindle, posición 1738).

[260] Garcia Requenes, J. I. G., Salcedo Triana, O., Ruiz Romo, D., Delijorge González, G. D. P., Briones, R. M., Paredes Berumen, L. E., Rivera Cornejo, R. A., & Villela Varela, M. E. (2023). *Empresas fantasma.* Brazilian Journal of Development, 9(2), 7537–7551 p. 7540, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en https://doi.org/10.34117/bjdv9n2-093

A continuación, en un primer acercamiento[261], sugerimos algunos criterios para distinguir cuándo estamos en presencia de operaciones materiales:

3.4.1.- Por su definición doctrinal

Si atendemos a la literalidad de la definición de los términos “operación”, por un lado, y por el otro “material”, que incluye elementos como ejecución de algo con materia física o de aquello con existencia física; correlacionado con la dennotación conceptual que tuvieron a bien hacer notar tanto Pangburn como Espinosa Bericochea acerca de las **operaciones inmateriales,** en el sentido de que por regla general la prestación de servicios se vincula con operaciones inmateriales, lo que a su vez, retomado por Ramírez Amayo y Pueblita Fernández agregan como nota distintiva de la prestación de servicios, que constituyen operaciones que no tienen resultado físico.

A nuestro parecer, también podemos incluir operaciones de enajenación, uso o goce temporal de bienes y donación, cuando el objeto de estas actividades son derechos de carácter intangible, como los derechos de autor y la propiedad intelectual, o cualquier tipo de concesión o figuras jurídicas similares que impliquen la explotación de un derecho intangible.

Por exclusión, podemos entender que las **operaciones materiales** son aquellas cuya ejecución produce un resultado físico, o como lo denomina Pangburn, un reflejo material[262].

En ambos casos, la nota de distinción que subyace es la ausencia de un “resultado físico”, con motivo de la ejecución de la actividad vinculada a la materialidad de operaciones.

En esta distinción, a nuestro parecer, la nota que subyace y permea sobre las operaciones es la existencia de un “resultado físico”, en la forma en que lo conciben Pueblita Fernández[263] y Ramírez Amayo, como hemos visto con anterioridad.

---

[261] Una vez agotado este primer acercamiento, conforme a las opiniones de la doctrina mexicana fiscal más destacada al respecto, abordaremos una posible definición del concepto de materialidad de operaciones.

[262] Aguirre Pangburn Rubén, ob. cit. (versión Kindle; posición 2976)

[263] Para este autor, la materialidad de las operaciones que sean facturadas mediante CFDI’s pueden consistir en actos con una realización física, como la fabricación, venta, transporte, entrega, mantenimiento, almacenamiento de todo tipo de bienes, equipos y mercancías, vid. Pueblita Fernández Arturo, ob. cit. (versión Kindle; posición 903).

Resultado físico y percepción de los sentidos

En este apartado debemos precisar que no necesariamente aquello que no es perceptible a través de los sentidos implica que no tiene un resultado físico, pues conforme a la Declaración de Sidney IAFS 2023 previamente anunciada, las actividades no pueden ocurrir sin dejar rastros.

En particular, el principio primero[264] dispone que la actividad y la presencia producen rastros que son vectores fundamentales de información y que una condición previa para una investigación forense, es que las actividades no pueden ocurrir sin dejar rastros.

En ese sentido, nos parece idóneo acotar los alcances del término "resultado físico", con base en la clasificación de hechos que sugiere Marina Gascón (cuya propuesta teórica analizaremos con mayor profundidad más adelante), al referir que los juristas suelen reconstruir el procedimiento judicial como un silogismo práctico en el que la premisa mayor es una norma que asigna una consecuencia jurídica (C), a un supuesto de hecho (H) y la premisa menor es el enunciado resultante de un razonamiento -la calificación jurídica de los hechos- según el cual los hechos enjuiciados y probados F constituyen un caso particular de H.

Marina Gascón afirma que las realidades con las que se configura el supuesto del hecho legal pueden ser de tres tipos: hechos externos, hechos internos o psicológicos y conceptos que han de ser llenados de contenido por el juez mediante juicios de valor[265]. Siguiendo a esta autora, los primeros (externos) son acontecimientos que se producen en la realidad sensible y constituyen alteraciones producidas en el mundo que corresponde a esa realidad. Y concluye que si todos los hechos relevantes para la fijación de la premisa menor tuviesen un claro referente empírico (descartando a los hechos psíquicos y juicios de valor), entonces no habría dificultad para afirmar el carácter descriptivo de la misma y todos los problemas relativos a la fijación o a la prueba de los hechos se les resumirían en

[264] Vid. https://metsoc2025.au/cms/cms/wp-content/uploads/IAFS-2023-Sydney-Declaration-18-May-2021.pdf, consultada el primero de agosto de dos mil veinticinco

[265] Gascón Abellán, Marina, *Los hechos en el Derecho. Bases argumentales de la prueba*, Marcial Pons, 3a, Madrid, 2010, p., pp. 69 y ss.

dificultades de determinación de la verdad de los enunciados fácticos mediante juicios empíricos.

Ahora, los hechos psíquicos son aquéllos que denotan los motivos, intenciones o la finalidad de una conducta, o el conocimiento de un hecho por parte de alguien, destacándose su condición de no-observable. Empero, no significa que no sean auténticos hechos y, por lo tanto, comprobables mediante juicios descriptivos. Significa tan sólo que, a diferencia de los hechos externos que, al menos, en el momento en que se producen, son directamente constatables[266]; los hechos psicológicos son de más difícil averiguación pues, por definición, requieren siempre ser descubiertos (o inferidos) a partir de otros hechos externos. Pero no porque no sean accesibles a la percepción de nuestros sentidos de forma inmediata, ello no significa que cualquier hecho que ocurra al interior de nuestro cerebro no lleve aparejado un resultado físico, porque contrario a ello, los procesos mentales sí implican un cambio físico en la realidad neuronal (resultado físico), pero a un nivel que escapa a la percepción de nuestros sentidos y requiere del apoyo de la neurociencia, de la psicología y otras ciencias afines al derecho, para poder percibirlo y medirlo.

> En su origen hay un conjunto de anhelos, de ideas y propósitos que pueden incluirse en el concepto ideología. Ese modo de "sentir" —campo emocional— y de "pensar" —campo racional— corresponde dentro de los órdenes del ser a los entes inmateriales dado que su ser es incorpóreo. La conducta humana es su materia prima, pero a los abogados, poco o nada se nos enseña de ella, siendo que las relaciones humanas están impregnadas de emociones y pasiones. El hombre manifiesta en sus actos lo que piensa y lo que siente.[267]

Entonces, a nuestro parecer, lo que debemos entender por resultado físico va más encaminado a distinguir lo que es perceptible por nuestros sentidos en la realidad sensible, sin que ello prejuzgue sobre los cambios que acontecen a un nivel más profundo en la realidad que no son perceptibles por nuestros sentidos; lo que nos

---

[266] Cabe apuntar que, al igual que los hechos psicológicos, los hechos externos también son el fruto de un conocimiento indirecto, la diferencia radica en el grado de dificultad, pues, "en principio, son más difíciles de acreditar las intenciones, conocimientos y elementos anímicos de los agentes que los hechos externos; y ello tal vez contribuya a que también el grado de certeza de los enunciados sobre hechos psicológicos sea tendencialmente menor que el de los enunciados sobre hechos externos", en Gascón Abellán, Marina, ob. cit., p. 72.

[267] Espinosa Gómez Magdalena *Qué es y para qué sirve del derecho* en Problemas contemporáneos de la filosofía del derecho, UNAM, 2005, p. 153.

lleva a concluir que tanto las operaciones materiales como inmateriales en estricto sentido tienen un resultado real, pero para efectos de la distinción de su materialidad solo se considera que tienen un resultado físico las operaciones materiales, al tener un resultado físico que es accesible a nuestros sentidos; lo que no acontece en las operaciones inmateriales, generalmente inaccesibles a nuestros sentidos.

3.4.2.- Por su marco normativo

En el contexto normativo de la presunción de inexistencia de operaciones, ya vimos que gira en torno a aquellas operaciones que se ejecutan con motivo de la celebración de los contratos a los que se refiere la materia fiscal, según los efectos que produce y que básicamente son la enajenación, la prestación de servicios y el uso o goce temporal de bienes y excepcionalmente, la donación o la asociación en participación.

Pero si hablamos de **operaciones materiales**, aplicando la distinción doctrinal antes apuntada, únicamente atañen a las operaciones vinculadas con la producción y entrega de bienes y mercancías de la que pueden ser objeto de las operaciones de enajenación, uso o goce temporal de bienes, donación y excepcionalmente de asociación en participación (cuando el asociado aporte bienes tangibles). Lo anterior, porque como ya mencionamos, esto presupone un resultado físico.

En este rubro podemos adicionar como parte de las operaciones materiales aquellas que conciernen a la industria de la construcción como actividad económica que produce bienes tangibles, principalmente edificaciones e infraestructuras, pero debemos acotar que esta actividad tiene un doble papel, porque mientras que como actividad económica constituye un sector de las actividades secundarias (conforme a la “clasificación mexicana de actividades y productos”) y no está clasificada como una prestación de servicios[268]; curiosamente, jurídicamente adquiere la forma de un contrato de obra, cuyas disposiciones se encuentran comprendidas en el título décimo del código civil federal,[269] atinente a la regulación en general del contrato de

[268] La Casificación MexicanadeActividades y Productos (por sus siglas CMAP) es un clasificador de actividades económicas que contiene todo un sistema de codificación para agrupar datos económicos según categorías de actividad con características análogas, y sIlVe de base para la aplicación de los censos económicos en nuestro país.

[269] Título regulado a partir del artículo 2605 del Código Civil Federal cuyo capítulo III regula el contrato de obras a precio alzado, a partir del numeral 2616.

prestación de servicios, esto es, constituye una especie de la prestación de servicios.

A las **operaciones inmateriales** les resulta aplicable el mismo marco normativo que analizamos para las operaciones materiales; sin embargo, si hablamos de operaciones inmateriales, aplicando la distinción doctrinal antes apuntada, únicamente atañen a las operaciones vinculadas con la prestación de servicios, excepción hecha de la industria de la construcción, la que como se analizó sí conlleva un resultado físico.

3.4.3.- Por el tipo de activos

Desde un punto de vista económico, el valor de la empresa está determinado por los activos físicos y sus activos intangibles, su expresión en el balance general permite que las empresas inicien un proceso de identificación de los activos intangibles y su cuantificación, para continuar con la administración del valor generado y su incremento en períodos futuros. La evaluación de los activos intangibles es una práctica administrativa del área de administración de tecnología que integra los conceptos de ingeniería financiera y de tecnología[270].

De acuerdo a B. Lev[271] la empresa puede clasificar los factores que afectan su resultado económico en tres categorías: activos físicos, activos financieros y activos intangibles, pese a que muchos contadores son reacios a reconocer el capital intangible o intelectual como activos en los informes financieros a la par de los otros dos. Para el caso de las **operaciones materiales,** en la legislación fiscal el tipo de bienes con existencia física que son el objeto de las operaciones de enajenación, uso o goce temporal de bienes, donación y excepcionalmente de asociación en participación (cuando el asociado aporte bienes tangibles), son catalogadas como activo circulante (mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados; artículo 191 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), y contablemente

---

[270] Palomo González Miguel A. *Metodologías para la evaluación de activos intangibles* en Innovaciones de negocios vol. 2 número 4, 2005 julio-diciembre, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en: https://revistainnovaciones.uanl.mx/index.php/revin/article/view/39, p. 1

[271] Gu F. & Lev B., 2001. *Intangible assets: measurement, drivers, usefulness*. Boston University & New York University, p. 2.

también existe el activo no circulante que comprende los activos fijos, conforme a los artículos 28 y 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta[272], entre otros.

Para el caso de las **operaciones inmateriales,** el tipo de bienes sin existencia física contempla a los activos intangibles que permitan la exploración o explotación de bienes del dominio público, los cuales tendrán el tratamiento de gastos diferidos y también erogaciones en periodo preoperativo si se trata de servicios. Y contablemente, a los activos intangibles se les da el tratamiento del activo no circulante que comprende a los gastos y cargos diferidos.

En esta distinción, a nuestro parecer, la nota que subyace y permea sobre las operaciones es la naturaleza de los bienes objeto de la operación, es decir, bienes tangibles para el caso del activo circulante y erogaciones en periodo preoperativo y los activos fijos, así como las erogaciones en periodo preoperativo, siempre que no se trate de servicios y bienes intangibles para los supuestos señalados en el párrafo que precede. La siguiente tabla nos da una clasificación más amplia sobre activos intangibles[273]:

Activos de Mercado	***Activos de Propiedad Intelectual***	***Activos Humanos***	***Activos de Infraestructura***
Marcas de Servicios Marcas de Productos Marcas Corporativas Clientes Lealtad del Consumidor	Patentes Derechos de autor Diseños Secretos Comerciales Saber-hacer Marcas Marcas de Servicios	Educación Calificaciones Conocimientos sobre actividades Evaluaciones de puestos, psicométricas y Competencias	Filosofía administrativa Cultura Corporativa Procesos Administrativos Sistemas de Información Tecnológica Sistemas de Redes Relaciones Financieras

[272] Por definición legal, el artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones. Mientras que por gasto diferido debemos entender a los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

[273] Brooking A., 1996. *Intellectual capital: core asset for the third millennium enterprise.* International Thomson Business Press, New York (*in*: Luthy, 1998)

Continuidad de Negocios. Nombre de la Empresa. Backlog Canales de Distribución Acuerdos de Negocios Contratos de Franquicias y de Licencias			

3.4.4.- Por su clasificación económica

Comúnmente, las actividades de una economía se dividen en tres grandes grupos que son: las actividades primarias que engloban aquellas que se relacionan con el aprovechamiento de los recursos naturales como el suelo, el agua, la flora y la fauna, de las que se derivan actividades económicas como la agricultura, la ganadería, la silvicultura, la caza y la pesca; las secundarias que comprenden las relacionadas con la transformación de todo tipo de bienes o productos en otros nuevos o diferenciados. En este grupo se ubican las manufactureras, las mineras, las de la construcción, la generación y distribución de energía eléctrica y la captación, potabilización y distribución de agua que en conjunto conforman la gran actividad industrial[274]. Los dos grupos anteriores, corresponden a las **operaciones materiales**.

El último grupo de las actividades corresponde a las actividades terciarias, esto es, a las actividades complementarias a las dos anteriores, y que se refieren a todos los servicios relacionados con las actividades primarias y secundarias. Entonces, las **operaciones inmateriales** por su clasificación económica podemos encontrarlas precisamente en el sector terciario.

[274] Clasificación mexicana de actividades y productos (CMAP) censos económicos 1994, Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en: https://www.inegi.org.mx/contenidos/productos/prod_serv/contenidos/espanol/bvinegi/productos/historicos/2104/702825172251/702825172251_1.pdf

Esta distinción nos resulta útil como un mapa general de las actividades que impulsan nuestra economía y en la misma podemos agrupar todas las distinciones vistas con anterioridad, esto es, podemos diferenciar las **operaciones materiales** inmersas en las actividades primarias, secundarias y las **operaciones inmateriales** en las terciarias, verificando si la actividad sometida a escrutinio cuenta con un resultado físico, ya sea porque involucra bienes tangibles, o porque corresponde a activos circulantes, no circulantes o activos fijos.

3.4.5.- Por la naturaleza de la conducta

Tanto las **operaciones materiales** como **inmateriales** se distinguen porque se trata de conductas humanas de "acción", ya sea en calidad de producción o comercialización de bienes, donación, asociación en participación o prestación de servicios en general.

Esta característica es relevante porque nos permite asimilar que el test de materialidad de operaciones está encaminado a revisar única y exclusivamente el ***grado potencial de ejecución*** de una "**actividad**" (lo anterior, más allá de acreditar que x, y o z operaciones plasmadas en determinados comprobantes fiscales objeto de un procedimiento de inexistencia de operaciones, se llevaron a cabo), esto es, para verificar si un determinado sujeto tiene la capacidad operativa para desplegar las conductas de "acción" antes mencionadas; **característica que no aparece en las deducciones**, cuando la autoridad fiscal cuestiona su materialidad, porque en estos casos, los EDOS no despliegan ningún tipo de acción en la operación cuestionada, al ser únicamente **receptores de bienes o servicios**.

En cuanto a la capacidad operación, cabe esta interpretación conforme a la jurisprudencia de la Segunda Sala de nuestro más Alto Tribunal en la que aquélla se determinó como estándar probatorio, pues como veremos en el apartado de la distinción de las operaciones por el tipo de su observación, ese tribunal no estableció una temporalidad cierta a la que debe constreñirse la prueba de esa capacidad. Al respecto, Pueblita Fernández opina que cuando se trata de realización de actividades directas con materia prima o con bienes o máquinas para su comercialización, las operaciones pueden ser fácilmente demostrables e incluso

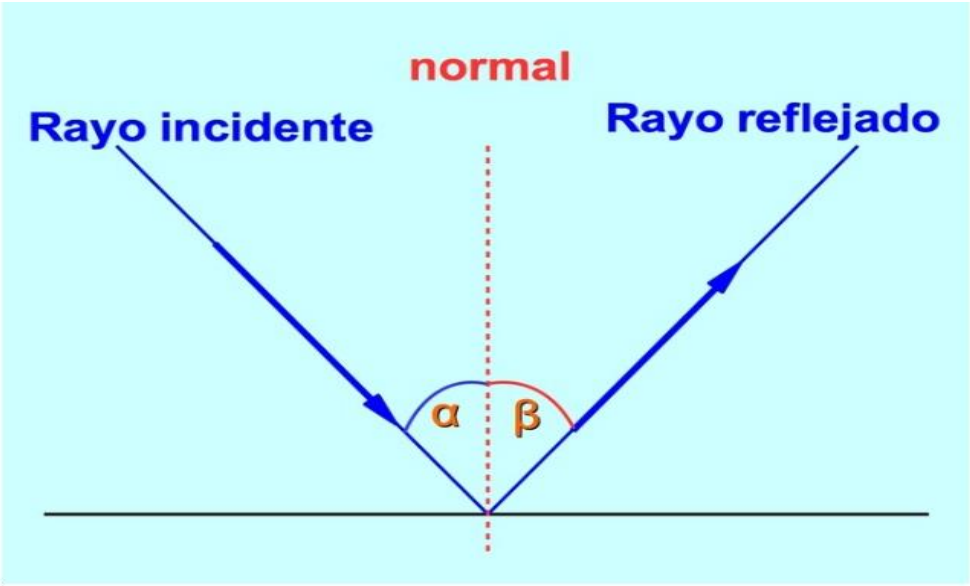
tratándose de prestación de ciertos servicios con la existencia de equipos y personal para su realización[275].

3.4.6.- Por el tipo de realidad que reflejan

Podemos auxiliarnos de la interdisciplina que guarda el derecho con otras ciencias, para establecer analogías entre la fenomenología que acontece entre una y las demás como herramientas útiles para una mejor comprensión de los fenómenos jurídicos. En esta ocasión, hemos elegido la ley de Snell, que explica el fenómeno físico de la "reflexión de la luz", para establecer una analogía de la realidad que refleja una operación material.

En la ley de Snell, según el medio en el que se refleja la luz corresponde un índice de refracción diverso. La Ley de Snell es crucial para comprender fenómenos como la reflexión que ocurre cuando la luz cambia de dirección al entrar en un nuevo medio, como cuando el reflejo de una pajita aparece doblada en un vaso de agua. Si la superficie es perfectamente lisa, cualquier rayo paralelo que llegara siempre saldría formando el mismo ángulo (reflexión especular), pero si la superficie de refracción es rugosa, cada rayo de luz que se refleje en ella saldrá en direcciones distintas (reflexión difusa)[276].

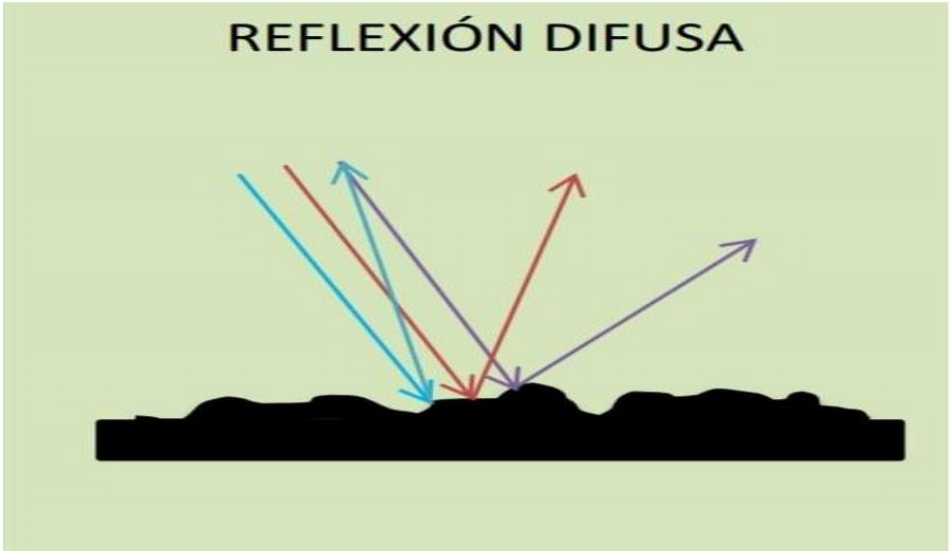
REFLEXIÓN ESPECULAR



[275] Pueblita Fernández Arturo, ob. cit. (versión Kindle; posición 1179).

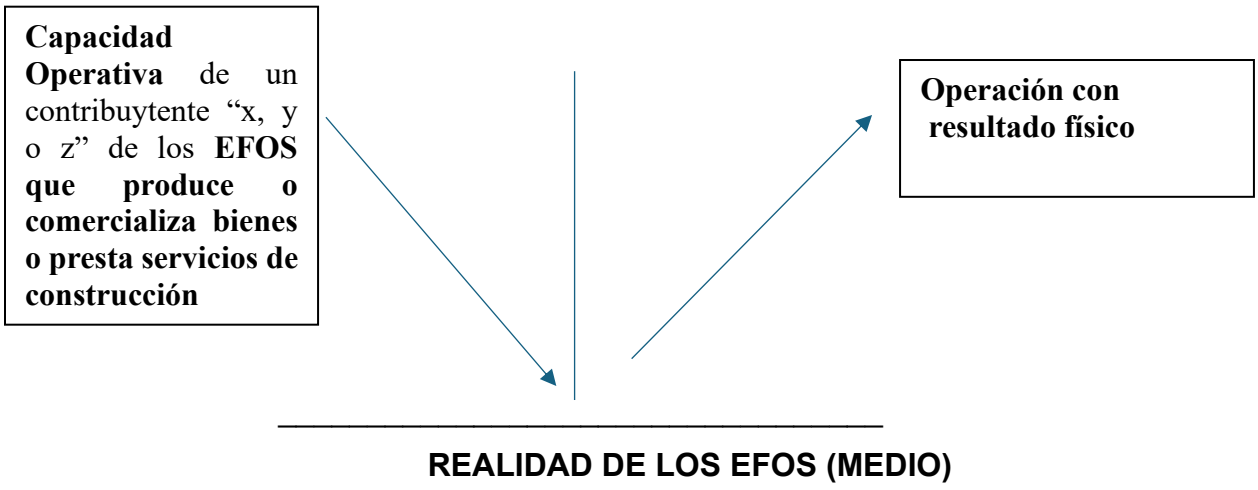
[276] Vid.video ilustrarivo en el sitio web, consultado el prmero de agosto de dos mil veinticinco https://www.youtube.com/watch?v=mEqeZl0_DTE

REFLEXIÓN DIFUSA



Si por analogía trasladamos los principios que rigen esta fenomenología a lo que acontece con las **operaciones materiales**, válidamente podemos establecer que acorde a la realidad que reflejan, una operación material es tal cuando la capacidad operativa del contribuyente del segmento de los EFOS de que se trate, es proyectada sobre su propia realidad (medio) y refleja una operación con resultado físico, lo que puede esquematizarse del siguiente modo:

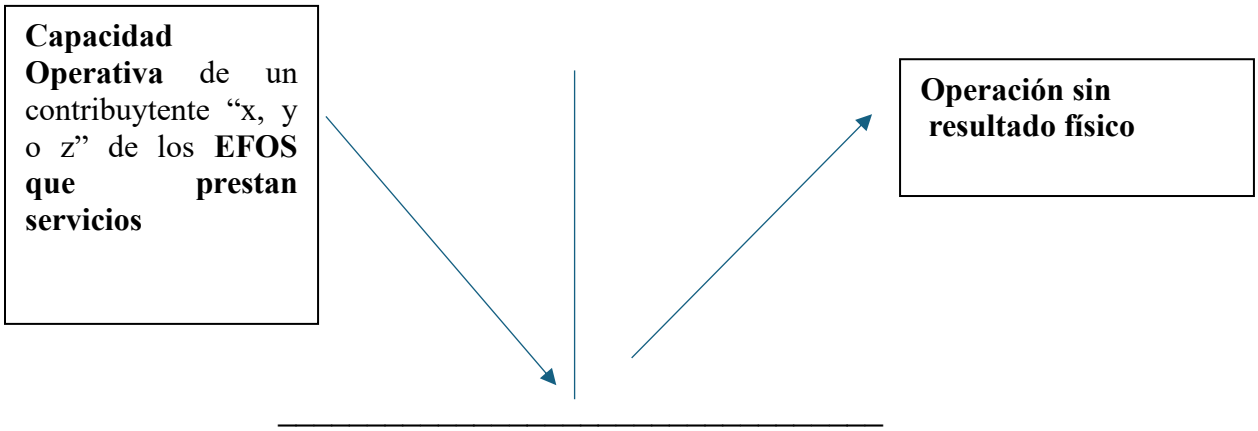
OPERACIÓN MATERIAL ESPECULAR



(activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para producir, comercializar o entregar los bienes que amparan ciertos comprobantes)

En el esquema anterior, la capacidad operativa de los EFOS para realizar las actividades precisadas (hace las veces de rayo incidente) y cuando se refleja sobre su propia realidad (medio), produce como resultado reflejo una operación con resultado físico, la que en el fenómeno de la reflexión hace las veces de rayo reflejado, y a la que solo para facilitar su distinción bien podríamos llamar "operación material especular", por analogía a la fenomenología de la física que elegimos emplear. Debemos notar que en la operación material, la fuente de la capacidad operativa y el medio de proyección de la operación provienen del mismo sujeto (de la propia realidad del contribuyente del segmento de los EFOS).Y esta condición no es gratuita, porque su origen es la presunción de inexistencia de operaciones, en la que en el hecho base y el hecho presumido, solamente se consideró como sujeto a los EFOS. Para el caso de las **operaciones inmateriales,** el esquema representativo de las mismas es similar al anterior, con la diferencia de que la capacidad operativa de los EFOS (que hace las veces de rayo incidente) y cuando se refleja sobre su propia realidad (medio), produce como resultado reflejo una operación sin resultado físico, la que en el fenómeno de la reflexión hace las veces de rayo reflejado. Sería el siguiente:

OPERACIÓN MATERIAL ESPECULAR



(activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios que amparan ciertos comprobantes)

3.4.7.- Por el tipo de observación (coordenadas tempo-espaciales)

Tanto en las **operaciones materiales** como **inmateriales,** existe la necesidad imperiosa de la preparación de los medios de prueba basados en un trabajo de campo que derive en la recolección de datos o información que permita la reconstrucción de hechos y tiene como eje central la "observación", que en las ciencias sociales se puede hacer de dos maneras: a través de varios periodos de tiempo o en un solo periodo de tiempo. La primera de estas observaciones se puede denominar *diacrónica* y la segunda *sincrónica.*[277]

En las metodologías sincrónicas, el tiempo no es una variable relevante porque las observaciones y mediciones se hacen en el mismo periodo "t". Por ejemplo, una encuesta realizada a varias personas, el día jueves a las 2:00 PM, constituye un método sincrónico de recolección de datos; en el caso de esta encuesta, todos los datos se recolectaron en el mismo periodo de tiempo.

Por otra parte, en las metodologías diacrónicas el tiempo es importante porque las observaciones se hacen a través de varios periodos o instantes de tiempo. Un ejemplo de metodología diacrónica es el registro del número de pobres de una sociedad para cada año; en este caso, se muestra la evolución del comportamiento de una variable, no en un mismo período de tiempo, sino a través de varios periodos. Otro ejemplo de una recolección diacrónica de datos, sería una observación realizada el día jueves, al sujeto Z, a las 2:00 PM, a las 3:00 PM y a las 4:00 PM. Algunas disciplinas como la sociología y la economía, denominan a lo sincrónico como análisis transversal de datos y a lo diacrónico, como análisis longitudinal, o de series de tiempo, respectivamente[278].

Trasladando estas premisas a la observación de las **operaciones materiales e inmateriales** para la reconstrucción de los hechos sujetos a debate cuando se activa la presunción de inexistencia de operaciones, resulta útil introducir como herramienta de distinción el método de observación exigible para su prueba ante la

---

[277] Salcedo Albarán Eduardo y De Leóna Beltrán Isaac, *Observación sincrónica y observación diacrónica*, en Documentos de Trabajo de Método número 18, 2003, Método Bogota, Colombia, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en: https://www.researchgate.net/publication/5007249_Observacion_sincronica_y_observacion_diacronica

[278] *Ídem.*

autoridad fiscal u otra de carácter jurisdiccional, acorde a la naturaleza de lo que se pretende probar y la forma en que se recolecta la información para tal efecto.

Así, podemos establecer que atendiendo al estándar de prueba vigente de la "capacidad operativa" en cuanto a la materialidad de operaciones, podemos vincular tanto las **operaciones materiales como inmateriales** con el método de observación *sincrónico*, porque en esta metodología del tiempo la recolección de datos se hace en un solo periodo de tiempo, condicionado por el momento en el que la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación para constatar la existencia de rastros (activos, personal, infraestructura, entre otros), que corroboren la capacidad operativa de los EFOS, de modo que una operación material o inmaterial requiere la constatación de la capacidad operativa con base en una observación sincrónica, porque esta se empata temporalmente con el periodo en el que la autoridad detecta el presunto tráfico de comprobantes fiscales.

En este periodo, aplicando el método sincrónico de observación habrá de recopilarse información relacionada con la existencia de elementos físicos de aquellos como activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta para producir, comercializar o entregar los bienes o prestar los servicios amparados en los comprobantes observados. Inclusive, cabe la posibilidad de ofrecer como medio de prueba una inspección ocular para la constatación por parte de la autoridad fiscal o, en su caso, la jurisdiccional, para que den fe de la existencia de los elementos que componen la capacidad operativa de los EFOS.

Ello, porque la jurisprudencia de la Segunda Sala de nuestro más Alto Tribunal que se analizó en el apartado 2.4, no establece que la capacidad operativa que debe acreditarse en sede administrativa o en juicio, tenga que retrotraerse a las condiciones de modo, tiempo y lugar en la que acontecieron las mismas operaciones que amparan los comprobantes fiscales observados, además de que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tampoco es claro al respecto, porque no sitúa con precisión el periodo de tiempo al que se contrae la prueba de la capacidad operativa, ya que al estipular: "Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con…", no podemos establecer claramente el marco temporal hasta el cual alcanzan o se retrotraen las

facultades de la autoridad fiscal para cuestionar la capacidad operativa de los contribuyentes, pues el numeral de referencia no estableció ningún candado al efecto; no obstante que la inmediatez y oportunidad en la detección del tráfico de comprobantes fiscales es determinante en la reconstrucción de los hechos, porque los rastros o indicios de lo acontecido en un momento histórico determinado, pueden degradarse o alterarse con el simple paso del tiempo.

> **Principio 4.- La ciencia forense es una evaluación de hallazgos en contexto debido a la asimetría temporal**
> En muchos casos, la calidad del rastro resultante de una actividad es tal que resulta incompleta, imperfecta o se degrada con el paso del tiempo. Estas pérdidas aumentan la incertidumbre y, a menudo, solo respaldan aproximaciones sobre el evento pasado que se investiga. La verdad fundamental permanece en el pasado y es en gran medida inaccesible. La ciencia forense solo puede utilizarse para construir un modelo descriptivo de un escenario dado, explicado por lo observado. Por lo tanto, el contexto es esencial. Este no es un modelo general, sino un modelo retrodictivo específico que solo puede ser de naturaleza inferencial. Los científicos forenses no pueden determinar con certeza las circunstancias definitivas que rodean un rastro, sino que solo evalúan el valor relativo de los hallazgos asociados bajo diferentes causas o escenarios plausibles. Dichas evaluaciones deben ser imparciales y basarse en el rigor científico y la transparencia[279].

Lo anterior, sin perder de vista lo apuntado por Aguirre Pangburn[280]:

> ¿Podría una autoridad con motivo de un acto de fiscalización de un ejercicio anterior, aplicar la presunción de inexistencia? Los hechos que la autoridad debe de probar para poder aplicar dicha presunción son los que ocurran desde el ejercicio que se revisa, un punto en el pasado, hasta el momento en que se está practicando la revisión, incluyéndolo. (la orden de auditoría si fuera el caso, tendría que ampliarse su objeto para incluir el ejercicio actual y en su caso, uno o varios intermedios).

Acorde a la sucesión de hechos en que acontece el tráfico de comprobantes fiscales, presuponemos que esa detección necesariamente debe ser posterior a la conducta de simulación de operaciones fiscales que corresponde a los comprobantes fiscales expedidos en un periodo dado, porque sería absurdo pensar que la autoridad fiscal detecta la ausencia de capacidad operativa de forma

[279] Cuarto principio de la declaración de Sidney IAFS 2023.
[280] Aguirre Pangburn Rubén, ob. cit. (Versión Kindle, posición 1951).

instantánea a la comisión de dicha simulación o que la puede detectar en tiempo real, al no estar delineadas las herramientas tecnológicas que así lo permitan.

Esto nos lleva a inferir que la observación de las operaciones (materiales o inmateriales), se sincroniza con el periodo en que se ejercen las facultades de comprobación en las que se cuestiona aquella, porque es en ese momento cuando la autoridad fiscal detecta la ausencia de capacidad operativa, con independencia de la fecha de emisión de los comprobantes fiscales digitales.

En todo caso, el lapso que se abre entre esto último y la detección del presunto tráfico de comprobantes determinará, en su caso, condicionan la oportunidad e inmediatez con la que se conduce la autoridad fiscal en la continua vigilancia que realiza de las actividades de los contribuyentes.

Máxime, si como se anunció en la introducción de este trabajo acorde al criterio jurisprudencial que lleva por rubro: “JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LA NULIDAD POR INSUFICIENTE IDENTIFICACIÓN DEL VERIFICADOR EN EL ACTA DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADUANERO, TRATÁNDOSE DE VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA EN TRÁNSITO, DEBE SER LISA Y LLANA”, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reconoce la existencia de hechos que acontecen en circunstancias de tiempo, modo y lugar que difícilmente podrían repetirse; lo que a nuestro juicio alcanza a la capacidad operativa, pues si bien puede ser objeto de observación en el presente al ser factible la reproducción de procesos de producción y comercialización de bienes similares a aquellos que corresponden a bienes materiales vinculados con ciertos comprobantes fiscales sujetos a la presunción de inexistencia de operaciones; lo cierto es, que difícilmente podrían repetirse las circunstancias de tiempo, modo y lugar en las que se expidieron los mismos procesos vinculados a la materialidad de las operaciones que amparan aquellos comprobantes.

Por lo que a nuestro parecer, la redacción actual del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se duele seriamente de un marco temporal que sujete la actuación de la autoridad fiscal para someter a los contribuyentes a la prueba de la materialidad de las operaciones con relación a la fecha de expedición de sus comprobantes fiscales, quedando a su arbitrio determinar este elemento,

propiciando que se coloque en mayor desventaja de carácter probatoria a aquellos a los que se les reproche la materialidad de sus operaciones con respecto a comprobantes fiscales de mayor antigüedad. En este punto, nos parece adecuado señalar que una forma de perfeccionamiento del estándar de prueba de la capacidad operativa de los EFOS, podría incluir un límite temporal que sujete las facultades de la autoridad fiscal para observar únicamente los comprobantes fiscales emitidos hasta cierto periodo de tiempo con anterioridad y una correlativa sanción a la falta de inmediatez en la activación de la presunción de inexistencia de operaciones.

Ahora, se afirma que el método de observación vinculado con las operaciones materiales e inmateriales, en cuanto a la capacidad operativa de los EFOS para la ejecución de las mismas, es el *sincrónico*, porque la observación y la recopilación de información producto de la misma se empata con el periodo que conlleva la tramitación del procedimiento de inexistencia de operaciones, dentro del cual al momento de ejercer su derecho de audiencia el contribuyente puede reproducir la ejecución de una muestra del "proceso" para producir, comercializar o entregar bienes o prestar servicios similar a aquel proceso que dio lugar a ese tipo de actividades amparadas en los comprobantes fiscales de que se trate, lo cual estará determinado acorde a la naturaleza de la actividad empresarial en cuestión.

Sin perjuicio de lo anterior, tratándose de la industria de la construcción podemos encontrar que el método de observación acorde a ese tipo de prestación de servicios, que de forma excepcional recae sobre operaciones materiales (con un resultado físico) es el diacrónico, porque el periodo al que se sujeta la prueba de la materialidad de operaciones, acorde a la naturaleza de dicha actividad, se puede dar en diversos periodos de tiempo (de tracto sucesivo), inclusive con posterioridad a la conclusión del procedimiento de inexistencia de operaciones, ya en juicio puede surgir como prueba superveniente el producto final del contrato de obra que de lugar, por ejemplo, como resultado físico final una edificación terminada; lo que inclusive podría acontecer con cierto tipo de servicios, que también son de tracto sucesivo.

3.4.8.- Por el tipo de prueba asociada a la operación

Hasta antes de la transfiguración de las facultades de comprobación para exigir el requisito paralegal de la materialidad a las deducciones y del derrocamiento del imperio de la contabilidad como medio de prueba por excelencia de las operaciones fiscales, inconscientemente el expertíz del operador jurídico fiscalista había permanecido enraizado en la valoración de la prueba documental y pericial contable, comúnmente mal llamada prueba directa.

> Desde antiguo, las pruebas directa e indirecta rivalizan por alzarse con la primogenitura del reino de los métodos probatorios. Y también desde antaño, la prueba directa ha salido mejor parada del enfrentamiento que la indirecta, a la que tradicionalmente se ha mirado con recelo, relegándola sin rubor a un mero papel de suplente de la primera[281].

Cuando hacemos alusión a la prueba directa, es inevitable referirnos a una de las distinciones más habituales en el discurso sobre la prueba, que es la que media entre prueba directa e indirecta y en la concepción "canónica", que subyace en esta distinción la *prueba directa* cuyo ejemplo paradigmático es la testifical, que es aquella que versa directamente sobre el hecho que se pretende probar, por lo que la convicción judicial sobre ese hecho surge directa y espontáneamente, sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o fuente de prueba; en contrapartida, la *prueba indirecta o indiciaria*, es aquella en la que el hecho que se pretende probar surge mediante el *razonamiento o la inferencia* a partir de otros hechos (o indicios) acreditados[282].

Esta característica nos ha convertido en operadores jurídicos con ciertos rasgos afines a la teoría de la "hipovaluación" de la prueba indirecta, debido a la predominancia en dicha teoría de probables falsos tópicos de la prueba directa, como los que apunta Picó I Junoy[283]: a).-Hay dos tipos de prueba: la directa y la indirecta; b).- La prueba directa es superior a la indirecta (o indiciaria); c).- Ello

---

[281] De Miranda Vázquez Carlos Prueba directa vs prueba indirecta (un conflicto inexistente), DOXA, vol. 38, p. 74.

[282] Gascón Abellán Marina *La motivación de la prueba* en Razonamiento e interpretación jurídica volumen 1, Ara Editores 2009, p. 98

[283] Picó I Junoy Joan *Los indicios en la prueba de la simulación contractual* Indret: Revista para el Análisis del Derecho, ISSN-e 1698-739X, Nº. 3, 2017, pp. 9-11. Similares consideraciones sostienen Marina Gascón Abellán o Daniel González Lagier, como veremos más adelante.

comporta que si se cuenta con prueba directa debe desecharse automáticamente cualquier prueba indirecta, es decir, esta última tiene carácter supletorio por cuanto solo cabe acudir a ella cuando no haya prueba directa sobre los hechos litigantes; d).- En consecuencia, solo puede acudirse a la prueba indiciaria cuando no haya sido posible practicar ninguna prueba directa o ésta no haya dado resultado satisfactorio;e).- No cabe prueba indiciaria para probar un indicio; f).- La prueba indiciaria exige un plus de motivación judicial de la sentencia.

Pese a lo anterior, el autor antes citado destaca que en el fondo, las pruebas directa e indirecta solo son dos métodos de prueba interdependientes o complementarios, pues: (a) los indicios se derivan de los resultados alcanzados con las pruebas "directas", esto es, los documentos, las declaraciones de testigos, etc., y (b) los resultados probatorios los valora el juez en función de sus propios juicios deductivos e inductivos, por lo que no es del todo correcta la distinción entre prueba directa e indirecta[284].

Ahora, al margen de este debate cuya evolución sigue latente, qué es lo que determina qué prueba utilizar para acreditar la capacidad operativa para ejecutar una **operación material o inmaterial**. En realidad, siguiendo a Picó, ambos métodos de prueba deben ser igualmente utilizados a efectos de dar por acreditados judicialmente los hechos litigiosos. Dependiendo del concreto hecho -y su naturaleza más o menos objetiva o subjetiva o su carácter más o menos complejo- tendrá mayor o menor utilidad la prueba directa o indiciaria.

A nuestro parecer, tanto la capacidad para ejecutar **operaciones materiales como inmateriales,** se identifican más con la prueba directa por la cercancía que existe con un resultado físico[285] que radica en los activos, personal o la infraestructura material directa o indirecta para producir, comercializar bienes o prestar servicios, en las que inclusive, la materia física misma puede convertirse en prueba de la materialidad de la operación, como veremos al momento de abordar los capítulos de metodología de la prueba. La razón es sencilla, el estándar de prueba de la

[284] Ídem.

[285] Como apunta Picó I Junoy, no es lo mismo probar un hecho objetivo (como, por ejemplo, la existencia de una grieta en una vivienda) que otro subjetivo (como la intencionalidad de una conducta humana -como sucede con la simulación contractual-), en ob. cit. p. 9.

capacidad operativa de los EFOS para ejecutar las operaciones materiales e inmateriales descansa en elementos físicos: máquinas, materia prima, bienes tangibles, personal, un espacio físico, etc., precisamente porque la naturaleza de la conducta en ambas operaciones, es por "acción".

El verdadero problema se centra en resolver la prueba de la materialidad de las deducciones, especialmente, cuando se trata de operaciones inmateriales, como veremos enseguida.

3.4.9.- Por el grado de dificultad probatoria de su materialidad

En términos generales, Pueblita Fernández ha destacado que la prueba de la materialidad de operaciones es más sencilla si se trata de operaciones materiales, esto es, cuando se trata de la realización de actividades directas con materia prima o bienes o máquinas para su comercialización[286].

> ¿Qué sucede si la autoridad fiscal considerara que las actividades realizadas por una empresa de la industria de la transformación fueron inexistentes? En ese caso se tendría, dependiendo del tipo de bien o producto que se fabrique demostrar que para la producción de dicho bien se utilizó una nave industrial o un taller, equipos, combustibles, materiales e insumos para su producción, acreditar que dichos bienes fueron transportados, almacenados y sujetos a un proceso de transformación industrial. Podríamos decir que es sencillo relativamente.[287]

Refiere dicho autor, que el principal problema de la materialidad lo encontraremos justamente cuando se trata de prestación de servicios, los cuales, en algunos casos pueden ser fácilmente demostrables con la existencia de equipos y personal para su realización, pero en algunos otros casos no sería tan sencillo. Debemos entonces, considerar que no existen ni pueden existir fórmulas precisas para acreditar la materialidad de las operaciones, por lo que debemos acudir al caso concreto[288].

---

[286] Pueblita Fernández Arturo, ob. cit. (versión Kindle; posición 929).

[287] Ídem. (versión Kindle, posición 903).

[288] Ahora bien, ¿qué pasa si no se acredita uno de los elementos anteriores? ¿Qué sucedería si no se acreditara del ejemplo anterior la transportación o el almacenamiento de los insumos utilizados? ¿Es necesario agotar todos los elementos anteriores? En nuestra opinión no lo es. El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de realizar una presunción en aquellos casos en que la autoridad fiscal considere que una persona está emitiendo comprobantes fiscales digitales sin contar con la capacidad técnica para ello, pero recordemos que estamos frente a una presunción, razón por la cual aún la prueba indiciaria sería suficiente para desvirtuar la presunción realizada por las autoridades. Esto es, se necesita acreditar que existió la operación, pero sin pretender llegar al

Por su parte Espinosa Berecochea también se centra más en la problemática que reviste la prueba de las operaciones intangibles, quien refiere que nada tendría de excepcional el tener que acreditar en exceso los múltiples requisitos que exigen las disposiciones fiscales para demostrar los extremos de la pretensión del contribuyente para la válida deducción de un gasto para efectos del impuesto sobre la renta. Sin embargo, cuando nos encontramos en supuestos relativos a tener que acreditar la materialidad de diversos actos de prestación de servicios, el casi seguro futuro justiciable puede quedar en pleno estado de indefensión, al tener en la realidad fáctica un impedimento para satisfacer los extremos de justificación de sus operaciones y por así decirlo, demostrar con documentos materiales, sucesos que se verificaron en la vía inmaterial[289].

> Un servicio de asesoría jurídica se tiene que probar que se prestó y no basta –por la venta fraudulenta de facturas y recibos– que el servicio se pagó y que haya recibos, pero es deducible aún cuando sea inmaterial. Sí unicamente lo material es deducible, sospecho que muchos de los nuevos negocios digitales tendrán problemas que dificultarán su desarrollo y en consecuencia, el progreso del País.[290]

La dificultad probatoria que acontece en general en la prueba de la materialidad de operaciones, es muy similar a la que se afronta en materia del delito de lavado de dinero:

> El artículo 400-Bis del Código Penal Federal, introduce un elemento de preocupación mayor al sistema jurídico mexicano, consistente en la reversión de la carga de la prueba al particular, pues basta con que no se demuestre la legal procedencia de los bienes y existan indicios fundados de su dudosa procedencia para colegir la ilicitud de su origen…
> Por lo tanto, basta que no se demuestre el origen y legal procedencia de los recursos de la persona para que se configure el delito de lavado de dinero, es decir, que no se requiere acreditar la existencia de un delito previo del cual deriven dichos recursos sino solo la falta de acreditamiento del origen y legal procedencia de los recursos para enfrentar las consecuencias penales. Dicha inercia actúa igualmente para el punto de vista fiscal. Las autoridades fiscales en sus revisiones (ya sea visita domiciliaria o revisión de gabinete),

---

absurdo de pretender acreditar cada una de las etapas y elementos que a criterio de la autoridad fueran necesarias para realizar la producción de dichos bienes y servicios. Si se acredita que efectivamente se produjeron dichos bienes será más que suficiente para acreditar la materialidad de las operaciones, sin que puedan establecerse formalismos que ni siquiera el propio Código Fiscal de la Federación establece. Ídem.

[289] Espinosa Berecochea Carlos, ob. cit (versión Kindle; posición 1660).

[290] Aguirre Pangburn Rubén, ob. cit. (versión Kindle; posición 2764).

> piden al contribuyente acreditar la legal procedencia de los recursos con que se prestó el dinero, se aumentó el capital o los terceros pagaron las partidas que deduce el contribuyente. En tal sentido, basta igualmente que no se demuestre la fuente o el origen de los fondos para que el fisco determine un crédito fiscal, situación que se constata al analizar la presunción de inexistencia de operaciones a que refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación[291].

Lo anterior no es de extrañarse, ya que como apunta Buitrón Pineda[292] existe un terreno muy frágil en la acusación de los delitos de compraventa de comprobantes fiscales falsos y de lavado de dinero:

> …la acusación de ambos delitos tiene su origen en un solo ejercicio de facultades de revisión o comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y que es además, un delito predicado o previo uno del otro; y finalmente su persecución es por el mismo ente acusador, es decir, la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF) dotándolo de un poder discrecional no regulado en la ley (CFF), ni en su propio Reglamento; es decir, en el Reglamento Interior de la SHCP (RISHCP), para decidir cuál de los dos delitos es más importante o cuál se persigue primero. El de Querella para el delito fiscal o el de Denuncia para el ilícito de lavado de dinero. Amén de que esas acciones penales, querella y denuncia, se presentan ante la misma Fiscalía General de la República (FGR). En todo caso, habría que percatarse que esos delitos protegen dos bienes jurídicos diferentes. Cuestión aparentemente inocua para el Legislador, pues como más adelante se analiza, todo ello presenta severas contradicciones y a guisa de ejemplo la misma SHCP fiscaliza tributariamente, a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT) para el delito fiscal, mientras que por otra parte la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), a través de sus auditores financieros investigan el lavado de dinero; autoridades revisoras con facultades y fines diferentes a aquellas para recaudar y sancionar, y estas para proteger entre otros bienes, al sistema financiero.

En este punto, solo agregaríamos que esa dificultad probatoria nos parece que se presenta cuando la autoridad fiscal rechaza deducciones de los contribuyentes EDOS, exigiendo como requisito paralegal la materialidad de las operaciones

---

[291] Rodríguez Salgado Fernando, *La simulación de actos jurídicos y el delito de operación con recursos de procedencia ilícita, previsto en el artículo 400 Bis del código penal federal*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 8340).

[292] Buitrón Pineda Miguel, *La fallida persecución simultánea de los delitos de compraventa de comprobantes fiscales falsos y lavado de dinero*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 8673).

vinculadas a aquellas, *particularmente en el caso de operaciones inmateriales*. En cambio, cuando se trata de la prueba de la materialidad de las operaciones ejecutadas por los EFOS, sean materiales o inmateriales, como ya analizamos, en ambos casos existe la posibilidad de constatar la existencia de elementos físicos. Conclusión que alcanzamos siguiendo los ejemplos proporcionados por los autores mencionados.

Espinosa Berecochea plantea los siguientes ejemplos[293]:

Ejemplo 1:

> Pensemos por ejemplo, una asesoría de artes pláticas que solicite un pintor profesional a un maestro académico en las artes de pintura, con el objeto de reconocer en las pinturas barrocas flamencas, la diferente manera de aplicación del color en su manufactura, que utilizará como base para la creación de obras -pinturas- que forman parte de su actividad económica. Así tenemos que toda vez que lo que conocemos como color es una mera percepción psíquica que vemos de la luz que reflejan los objetos como radiaciones luminosas y que dependiendo de la cantidad de luz que absorba y refleje cada uno de ellos, será el color que el ojo humano perciba como tal. La prestación del servicio consistirá en identificar y mostrar las diferencias entre los pintores de la época mencionada respecto de tres aspectos esenciales del color: tonalidad, luminosidad y saturación. Se entiende que la tonalidad se refiere al color en sí y se le conoce también como tono o matiz, en tanto que la luminosidad se determina según el grado de luz u oscuridad que presenta un color. Y, finalmente la saturación es que tan puro es un color.
> Así tenemos que toda vez que lo que conocemos como color es una mera percepción psíquica que vemos de la luz que reflejan los objetos como radiaciones luminosas y que dependiendo de la cantidad de luz que absorba y refleje cada uno de ellos, será el color que el ojo humano perciba como tal. La prestación del servicio consistirá en identificar y mostrar las diferencias entre los pintores de la época mencionada respecto de tres aspectos esenciales del color: tonalidad, luminosidad y saturación. Se entiende que la tonalidad se refiere al color en sí y se le conoce también como tono o matiz, en tanto que la luminosidad se determina según el grado de luz u oscuridad que presenta un color. Y, finalmente la saturación es que tan puro es un color. La prestación de servicio del prestador “A” al prestatario “B” se desarrollará mediante la visita a los museos Nacional de Arte y San Carlos en los que se identificará en cada obra expuesta de los pintores representativos de la escuela barroca de Flandes, la utilización del color, tomando en consideración su tonalidad, luminosidad y saturación. Así las cosas, se desarrolla la visita a los museos indicados en los que “A” le muestra a “B” como se había acordado, la utilización del color, tomando en consideración su tonalidad, luminosidad y saturación que Rubens, van Dyck y Jordaens utilizaron para sus obras. Posteriormente le expide “B” a

[293] Espinosa Berecochea Carlos, ob. cit. (versión Kindle; posición 1688 y 1713).

“A” el CFDI correspondiente a la prestación de servicios de apreciación del color en materia de artes plásticas, concretamente con los pintores barrocos de la escuela flamenca.
Sin embargo, más allá del contrato al efecto celebrado para acreditar su existencia para fines de comprobación ante las autoridades fiscales, se podrían adicionar fotografías de las pinturas observadas y sobre las cuales se verificó la prestación del servicio, así como el boleto de entrada a los referidos museos. No obstante lo anterior, y de acuerdo con los criterios jurisdiccionales que se han plasmado, el contrato celebrado así como las otras pruebas documentales que se señalaron, podrían no ser suficientes para que la autoridad fiscalizadora tenga por válida la deducción que se pretende, alegando que con las fotografías solamente se acredita la existencia de algunas obras pictóricas en museos de la Ciudad de México, y con los boletos de entrada, se demuestra que los recintos culturales expiden un comprobante para poder acreditar el pago por la entrada a los mismos, más no la prestación del servicio objeto de la deducción que comentamos, es decir, la apreciación del color en los términos que quedó asentado. A mayor inri, el contribuyente “B” podría acompañar las fotografías no solo de las obras artísticas sobre las cuales versó la prestación del servicio, sino en las que aparezca el propio “A” frente a la pintura, explicándole al prestatario la técnica de aplicación de color por parte de los artistas mencionados. No obstante, para este supuesto, el ente fiscalizador podría rechazar la deducción aduciendo que no se acreditó la prestación del servicio de marras y solo se probó la asistencia a un museo de “A” y “B”. Se podría pensar que una manera de acreditar materialmente que la prestación del servicio se llevó a cabo, pudiera ser a través de acompañar un archivo digital que contenga la videograbación de las explicaciones de “A” a “B”. Sin embargo, en este caso ya estamos en presencia de la prestación de un servicio diferente, puesto que ya implica a la reproducción posterior de la prestación del servicio, situación que no fue contemplada ni acordada por las partes, con independencia que un servicio de esta magnitud requeriría mayor preparación tanto para la exposición de “A”, como de los medios que “B” tuviera que proporcionar al efecto, con lo cual el costo implícito en la prestación del servicio aumentaría considerablemente. También habrá que considerar que posiblemente los museos Nacional de Arte y San Carlos negaran la autorización para que en sus instalaciones se verificara una prestación de servicios onerosa entre particulares, más aún cuando tiene las características de poder reproducirse de manera ilimitada, la videograbación efectuada.

Ejemplo 2:

Objeciones similares podrían suscitarse cuando un contribuyente pretenda la deducción del servicio de traducción que se practique sobre la proyección de un video técnico en materia de un proceso productivo novedoso que implica protección por secreto industrial, el cual por disposición expresa de su creador, impide que se documente.
Bajo este otro ejemplo se tiene que el perito traductor “A” efectuará en beneficio del contribuyente “B”, una traducción del alemán al castellano sobre la transmisión del video técnico al que hicimos

referencia, siendo esta acción el objeto del contrato de prestación de servicios que al efecto firmaron.

Con independencia que la forma escrita para el contrato en cuestión no sea exigida por la legislación común aplicable para la Ciudad de México, “B” lo solicita para poderle demostrar a la autoridad fiscal su existencia y por ende la procedencia de la deducción correspondiente.

No obstante que “B” haya tomado en extremo medidas para acreditar los extremos de su acción, la deducción del gasto correspondiente en este caso, conforme a los criterios del poder judicial y los de la propia autoridad fiscalizadora pudiera traer como resultado el rechazo de la deducción, por considerar que el simple contrato de prestación de servicios entre el contribuyente que pretende la deducción y el perito traductor que realizó el servicio, no son prueba suficiente.

En este supuesto, por el secreto que protege al desarrollo productivo comprendido en el video técnico sobre el cual versó la prestación del servicio, el contribuyente “B” solo podría aportar como probanzas, fotografías del perito traductor “A”, así como de la sala de transmisión del video técnico, más no de su contenido, encontrándose en estado de indefensión al no poder materialmente, demostrar el hecho inmaterial que implica que un perito traductor comprenda el significado de un audio que se le presenta en idioma alemán, conocido como audio fuente u origen, para convertirlo a un audio en idioma diferente, en este caso al castellano.

La conclusión del autor es que bajo los rigurosos y limitativos criterios que han permeado en el poder judicial a instancia de los alegatos de la autoridad fiscal, se restringe en algunos casos las válidas deducciones de los contribuyentes por consistir en servicios inmateriales, al no poderlos plantear y acreditarlos en un escenario material, con posterioridad a que se verificaron.

Ejemplo 3:

En otro ejemplo podemos decir que igual problema podría suscitarse cuando un compositor musical recurra a un maestro en la propia arte para que le pueda hacer notar la diferencia interpretativa de diversos directores de orquesta, sobre la misma obra musical, tendiente a la producción de una nueva obra musical, lo cual constituye el objeto de su actividad económica y fuente de ingresos.

Así, el maestro “A” apreciará con el compositor “B” en diversas ocasiones dentro del programa cultural del Palacio de Bellas Artes22, diversos conciertos dirigidos por otros tantos directores de orquesta, que respecto de su ejecución versará la prestación del servicio, para que “A” pueda hacer notar a “B” durante el desarrollo y ejecución de los mismos, la diferente fuerza interpretativa de los directores.

Como en casos anteriores, el contribuyente “B” acompañará para la procedencia de la deducción del gasto incurrido en el pago al maestro “A”, el contrato de prestación de servicios correspondiente. No obstante, ya sabemos que no es suficiente esta probanza, por lo que se deberá adminicular con otras que se susciten en el desarrollo de la ejecución del contrato cuya deducción del gasto incurrido, se pretende.

> En consecuencia, se acompañan las fotografías y boletos de entrada a los diferentes conciertos, que acreditarán que tanto “A” como “B” acudieron a los mismos y se encontraron en dicho recinto durante la ejecución musical de las obras presentadas en cada función.
> Al igual que en el primer supuesto que comentamos (la asistencia a un museo para reconocer las diferencias en el trazo de diversos pintores), la fotografía y boletos exhibidos pueda ser que no provoquen la conciencia suficiente en la autoridad tributaria para proceder a validar la deducción planteada, por lo que se debe mejorar la probanza efectuada.
> En tales términos se acompañan las partituras de las obras interpretadas en cada concierto, destacándole a la autoridad que la notación musical es un soporte excluyente, en la medida que lo que está en la partitura no puede ejecutarse en un concierto, para demostrar que en todos los conciertos se ejecutó la misma obra (partitura) pero que la fuerza interpretativa de los directores de orquesta harían que se escuchara diferente cada concierto, puesto que de lo contrario, no tendría sentido que se presentara en diversas ocasiones la misma obra, variando únicamente el director de orquesta.
> Sin embargo, puede darse el caso de que se mantenga el rechazo por parte de la autoridad a la deducción planteada por el contribuyente “B”, al aducir que la exhibición de la partitura únicamente acredita que se trata del documento impreso mediante un lenguaje propio formado por signos musicales y el llamado sistema de notación que indica cómo debe interpretarse la composición musical ejecutada en cada concierto.
> Por las mismas limitaciones que se detallaron en el caso de apreciación estética en los museos Nacional de Arte y San Carlos, no es viable ofrecerle a la autoridad una videograbación de las explicaciones que el maestro “A” le fue profiriendo al contribuyente “B” durante la ejecución de cada una de las obras musicales que analizaron durante sus múltiples asistencias al Palacio de Bellas Artes.
> Con lo anterior, se vuelve a repetir el resultado del rechazo de una válida deducción de un contribuyente, ante la imposibilidad fáctica de plasmar en el mundo material algo que de suyo no lo es, es decir, de algo inmaterial.

Por su parte, Pueblita Fernández pone los siguientes ejemplos de operaciones inmateriales[294]:

> Por ejemplo, si se trata de servicios de limpieza industrial, evidentemente el contribuyente que emite la factura por dicha limpieza necesitará contar con máquinas especializadas y personal que realicen dicha actividad, los precios pueden variar por muchos factores, por ejemplo, el tema de la especialización, los productos y equipos utilizados, el grado de peligrosidad, la oferta de otras empresas en el mercado que presten los mismos servicios, entre otros conceptos.

[294] Pueblita Fernández Arturo, ob. cit. (versión Kindle; posición 929 en adelante).

Si en este ejemplo se hubiera fijado un precio de 50 mil pesos por servicios o de 50 millones por servicio, ¿quién podrá determinar si el servicio guarda o no relación con las actividades facturadas? Pues en principio sería el mercado quien determinará si es un precio justo o no, siendo que en todo caso le corresponderá a la autoridad, si pretendiera ejercer las facultades del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, quien determine si efectivamente la operación facturada puede ser considerada real o no, una vez que valore la situación de la empresa que prestó el servicio.

Pero los ejemplos no paran ahí. ¿Qué sucede con un abogado? Si tenemos a un prestador de servicios profesionales que elabore un contrato, podremos encontrar algunos abogados que por la redacción y negociación de contratos pueden cobrar millones de pesos y otros que por la redacción del contrato podrían cobrar unos cuantos miles de pesos. ¿Quién determina el valor de dichos servicios profesionales? Una vez más, es el mercado. Habrá clientes que prefieran pagar lo menos posible por un contrato, mientras que otros buscarán la asesoría de un experto reconocido en el medio jurídico. En ambos casos, podríamos encontrar estructuras similares, donde el abogado que cobra poco trabaja él solo con su secretaria y el abogado que cobra millones por el contrato trabaja también solo con su secretaria. ¿Se podría cuestionar la materialidad en estos casos? La respuesta es no, mientras se pudiera acreditar que existió la asesoría mediante la cotización de honorarios y el texto mismo del contrato, debiera ser suficiente.

Lo mismo sucedería con un despacho de abogados que tiene una iguala por asesoría con un cliente, si las consultas se vuelven del día a día, pudiendo ser resueltas con llamadas telefónicas o incluso con la atención y seguimiento en juntas físicas o por medios digitales, la posibilidad de acreditar la materialidad en esos servicios se vuelve prácticamente nula. Algo similar podría suceder con los médicos. Todos los médicos llevan un registro médico de sus pacientes, estos acuden a sus citas, son valorados, se emiten recetas, se prescriben tratamientos y se realiza un pago por dichos servicios, sin embargo, no existe un contrato firmado para esta prestación de servicios profesionales, los expedientes no pueden ser divulgados por estar protegidos también por el secreto profesional, por lo que la posibilidad de acreditar la materialidad de operaciones en este tipo de servicios se vuelve también prácticamente imposible. Lo mismo sucede con los desarrolladores de software, los costos que pueden cobrarse a un cliente pueden ser tan variados, dependiendo del mercado y de las necesidades del cliente, como de sus posibilidades de pagarlo. En este caso el resultado “material” será la entrega de un intangible como es un programa de cómputo. ¿Podrían las autoridades fiscales válidamente cuestionar la materialidad de una operación donde se contrató un servicio para desarrollar un programa de cómputo? La respuesta es que sí se puede, pero por eso debemos entender que el mismo programa, como entregable debiera ser prueba más que suficiente sobre la existencia del servicio, sin que fuera necesario nada más. Como los ejemplos anteriores nos podríamos ir al infinito, todos los casos de prestaciones de servicios se vuelven terriblemente complicados para acreditar su materialidad, por lo que depende del arbitrio de las autoridades fiscales el determinar si con la información presentada por los contribuyentes es o no suficiente para acreditar la materialidad.

3.5.- Incompatibilidad del test de materialidad para las deducciones

Como se desprende de los ejemplos propuestos por Pueblita Fernández y Espinosa Berecochea, pensamos que a través de los mismos su intención es evidenciar la problemática existente cuando se somete a los EDOS a un test de materialidad de las operaciones vinculadas con sus deducciones.

A nivel fiscal, una **deducción** es un concepto igual de añejo que el de operación real (este último destacado por Pangburn), y no son otra cosa, sino aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga[295].

No pasa inadvertido que, en la mecánica de cálculo del impuesto sobre la renta, las deducciones autorizadas se rigen por el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ordenamiento que dispone en su artículo 25 el catálogo de dichas deducciones. Tampoco nos sorprende, que tradicionalmente se exigía para la procedencia de las deducciones todas aquellas notas características del concepto de "estricta indispensabilidad", requisito legal que marca el artículo 27, fracción I de la citada ley y ampliamente explicado por la Primera Sala de nuestro más Alto Tribunal[296].

Pero como ya analizamos, a raíz de la implementación de la presunción de inexistencia de operaciones y el surgimiento del concepto de materialidad de operaciones, de forma paralela éste se adicionó como requisito paralegal de las deducciones, es decir, el tener que acreditar la materialidad de las operaciones que motivaron las erogaciones susceptibles de deducción.

Sin embargo, en el presente trabajo pensamos que el test de materialidad de operaciones solo puede ejercer sobre la esfera jurídica de los EFOS, porque ese concepto está diseñado para comprobar el grado de capacidad operativa de una

---

[295] Instituto de Investigaciones Jurídicas, "Diccionario Jurídico Mexicano", Universidad Nacional Autónoma de México, Primera Edición, Tomo III-D, México, D.F., 1983, p. 45

[296] Tesis XXX/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007, p. 637. Que lleva por rubro: DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I DE LA LEY DEL IMPUESTO SONBRE LA RENTA.

empresa y esto cuando se activa el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones.

> 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.[297]

Línea de pensamiento que ya habíamos advertido siguiendo a Espinosa Berecochea[298], en el sentido de que desde su nacimiento el artículo 69-B se diseñó preponderantemente para los EFOS y por excepción para los EDOS, pero por desfortuna la situación cambió con el tiempo y trajo como consecuencia que las obligaciones para los EDOS de acreditar la materialidad de las operaciones amparadas en el CFDI se actualizaran, con independencia del cuestionamiento de las operaciones de los EFOS.

La razón es simple, porque precisamente es el EFOS el único que puede presentar documentación e información o ser objeto de una inspección ocular o prueba pericial para demostrar su capacidad operativa para ejecutar operaciones materiales o inmateriales de la misma naturaleza de las que se presume su inexistencia.

Sin embargo, el test de materialidad es incompatible para revisar la materialidad de las operaciones que corresponden a las deducciones de los EDOS, porque estos no están vinculados de forma directa con la ejecución de dichas operaciones, al actuar únicamente en calidad de receptores de bienes o servicios.

> 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.[299]

[297] Yaber Coronado Paola ob. cit. p. 23.
[298] Vid. nota al pie de página número 182.
[299] Yaber Coronado Paola ob. cit. p. 23.

Nuestra afirmación encuentra apoyo en los principios que rigen a la ciencia forense (que rigen la estampación de los hechos en la materia física), conforme a la cual las acciones de una cosa sobre otra convierten a la primera en "fuente", pero la segunda se convierte únicamente en "rastro"; conforme a la herramienta metodológica cuya aparición anticipamos en líneas anteriores, nos referimos a la relativamente reciente Declaración de Sidney IAFS[300] (Asociación Internacional de Ciencia Forense) 2023, que impacta de forma potencial en la práctica y la educación de la ciencia forense y sobre todo abre la puerta a terrenos periciales hasta ahora relativamente desconocidos en el procedimiento contencioso administrativo, como la auditoría y contabilidad forense o la ingeniería en procesos y administración de empresas, entre otras, que analizan la parte fáctica en la que se desenvuelven las operaciones materiales e inmateriales de los contribuyentes sujetas a la prueba de su materialidad.

En particular, el principio 1, de esa declaración es el que nos da la pauta científica para clasificar una deducción como "rastro", al referir:

---

[300] Vid. https://metsoc2025.au/cms/cms/wp-content/uploads/IAFS-2023-Sydney-Declaration-18-May-2021.pdf, consultada el primero de agosto de dos mil veinticinco. Como ya habíamos mencionado la IAFS es una asociación mundial de académicos y profesionales en ejercicio de diversas disciplinas en la ciencia forense, que incluye: Patólogos forenses e investigadores de la muerte, científicos forenses, Profesionales que trabajan en laboratorios forenses policiales, gubernamentales o privados que se ocupan de huellas dactilares, ADN, análisis de drogas, toxicología, armas de fuego, documentos, rastros de evidencia, reconstrucción de accidentes, etc. Profesionales que trabajan en laboratorios forenses policiales, gubernamentales o privados que se ocupan de huellas dactilares, ADN, análisis de drogas, toxicología, armas de fuego, documentos, rastros de evidencia, reconstrucción de accidentes, etc.
Es una asociación mundial sin fines de lucro, regida por un Consejo de Expresidentes, elegidos para organizar reuniones trienales. Los expresidentes y ciudades anfitrionas de la IAFS son:1957 FC Thomas (Bruselas, Bélgica) 1957 CP Larson 1957-1960 M. Helpern (Nueva York, EE. UU.) 1960-1963 FE Camps (Londres, Reino Unido) 1963-1966 H. Gormsen (Copenhague, Dinamarca) 1966-1967 H. Ward Smith 1967-1969 DMLucas (Toronto, Canadá) 1969-1972 TK Marshall (Edimburgo, Reino Unido) 1972-1975 H. Hartmann (Zúrich, Suiza) 1975-1978 WG Eckert (Wichita, EE. UU.) 1978-1981 J. Chr. Giertsen (Bryggen, Noruega) 1978-1984 SSKind (Oxford, Reino Unido) 1984-1987 JAJ Ferris (Vancouver, Canadá) 1987-1990 WJ Tilstone (Adelaida, Australia) 1990-1993 W. Bonte (Düsseldorf, Alemania) 1993-1996 T. Takatori (Tokio, Japón) 1996-1999 BAJ Fisher (Los Ángeles, EE. UU.) 1999-2002 E. Bacchino (Montpellier, Francia) 2002-2005 SC Leung (Hong Kong, China) 2005-2008 Ronald L. Singer (Nueva Orleans, EE. UU.) 2008-2011 DN Vieira (Madeira, Portugal) 2011-2014 H. Chung (Seúl, Corea del Sur) 2014-2017 MS Pollanen (Toronto, Canadá) 2017-2023 C. Roux (Sídney, Australia) 2023 – Presente Y. Kolev (Sofía, Bulgaria).

> **Principio 1.- La actividad y la presencia producen rastros que son vectores fundamentales de información.**
> Una condición previa para una investigación forense es que las actividades no pueden ocurrir sin dejar rastros. A veces se dejan en el lugar de los hechos; a veces se retiran (máxima de intercambio de Locard). La naturaleza de la actividad influye en los tipos de objetos que se intercambian y cómo y dónde se dispersan en el entorno. Este/estos objetos, un remanente de la actividad investigada, constituyen el rastro. El rastro es un vector de información que puede detectarse, recuperarse, examinarse e interpretarse. La trazabilidad de las actividades humanas está cambiando rápidamente en nuestro entorno digitalizado (es decir, una combinación de lo físico y lo digital). Por lo tanto, el papel de la ciencia forense es cada vez más central en el estudio de eventos de interés público, que se encuentran en constante transformación.

Como puede observarse:

a).- Normalmente en la realidad *ocurren* actividades y presencias humanas;

b).- El ***producto* de la ocurrencia de una actividad** o **una presencia humana**, se denomina **"*rastros*"**, los cuales a veces se dejan en el lugar de los hechos o se retiran. Debiendo tener presente que la naturaleza de la actividad influye en los tipos de objetos que se intercambian y cómo y dónde se dispersan en el entorno;

c).- El **rastro** también puede ser entendido como el **remanente de la actividad investigada**;

d).- El **rastro** es un **vector de información** que puede detectarse, recuperarse, examinarse e interpretarse.

Finalmente, la trazabilidad de las actividades humanas está cambiando rápidamente en nuestro entorno digitalizado (es decir, una combinación de lo físico y lo digital). Por lo tanto, el papel de la ciencia forense es cada vez más central en el estudio de eventos de interés público, que se encuentran en constante transformación.

Desde esta óptica de la ciencia forense, resulta contundente que el test de materialidad es incompatible con las deducciones y con los EDOS, porque el estándar de prueba de aquélla es la capacidad operativa y como analizamos, la capacidad operativa mide el *grado potencial de ejecución de las operaciones* vinculadas con la presunción de inexistencia de operaciones.

Dicho de otro modo, **la recepción de bienes o servicios (origen de las deducciones)** constituye:

a).- un producto de una actividad;

b).- el remanente de una actividad investigada o;

c).- un vector de información que puede detectarse, recuperarse, examinarse o interpretarse; pero jamás una actividad “en sí”.

En ese sentido, resulta indiscutible que la ***recepción de bienes o servicios*** **no se mide a través de la capacidad operativa**, sino que **se detecta a través de la prueba indiciaria**, con ayuda de los principios que rigen la concepción racionalista de la prueba y de algunos principios básicos de la ciencia forense, que en materia fiscal podrían ser los relativos a la contabilidad y auditoría forense, a la ingeniería en procesos y a la administración de empresas, entre otras disciplinas afines al derecho o interdisciplinarias, y por medio de otro tipo de exámenes que indican de forma indirecta si una operación que dedujo un contribuyente fue efectivamente recibida, como lo es el test de la sustancia económica, la razón de negocios o ambos, pues estos resultan indiciarios de la efectiva recepción de bienes y, particularmente, de servicios, al revelar cuándo la contratación de un proveedor de bienes o servicios se hizo con la única intención de erosionar la base gravable lo que nos llevaría a inferir, con motivo de la carencia de sustancia económica y razón de negocios de una operación, que ésta fue simulada.

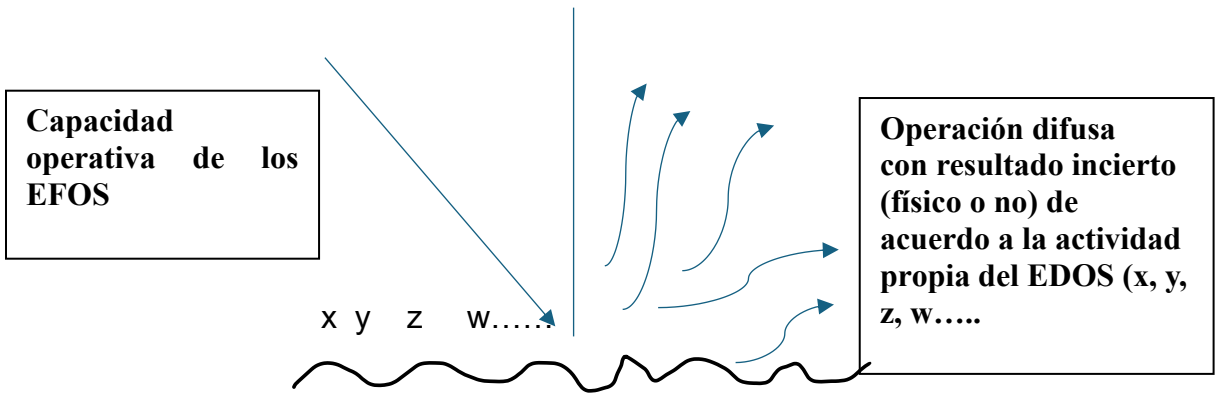
Derivado de esta conclusión, es que pensamos que existen otro tipo de pruebas o test que se ajustan más a la naturaleza de las deducciones (cuya nota característica es la recepción de bienes y servicios) y que se encuentran ya debidamente legislados en nuestras normas fiscales, como lo es el test de razón de negocios o sustancia económica, razón por la cual en el siguiente capítulo abordaremos las principales generalidades de estos conceptos por la relación directa que tienen con la prueba del requisito paralegal de la materialidad de las operaciones vinculadas con las deducciones.

Lo anterior, porque precisamente la razón de negocios y sustancia económica mide la forma en que se estructuran las operaciones de las empresas en su unidad, enfocándose no solo en sus actividades principales (como acontece en el test de materialidad), sino en todas aquellas actividades complementarias que realizan para alcanzar su objeto social, como lo son las operaciones contratadas con

terceros que representan las erogaciones efectuadas por una empresa que finalmente para efectos fiscales representan deducciones, de modo que éstas últimas al ser sometidas a un test de razón de negocios y/o sustancia económica, revelan si fueron simuladas o realizadas con la única finalidad de erosionar la base gravable, pero **apoyándose fundamentalmente en la interpretación de los "rastros" de las operaciones recibidas (deducciones)**; de ahí la necesidad de agotar un estudio exhaustivo de la doctrina de la sustancia económica y razón de negocios en el siguiente capítulo.

Máxime si en estas figuras se integran y sintetizan en un análisis producto de una observación diacrónica y de forma secuencial de la totalidad de los indicios (rastros) que producen la actividad propia de los EDOS; los que a su vez deben interpretarse de forma adminiculada con los rastros producto de las actividades de sus proveedores de bienes y servicios necesarios para ejecutar la primera. Lo que no ocurre en un test de materialidad de operaciones, en el que solo converge la observación de forma sincrónica de las operaciones vinculadas con sus deducciones. Para representar de forma más gráfica esta aseveración, a continuación esquematizamos cómo se vería el reflejo de una deducción sometida al test de materialidad, siguiendo la analogía con el fenómeno de la reflexión de la luz.

OPERACIÓN MATERIAL DIFUSA



REALIDAD DE LOS EDOS

(activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para producir, comercializar o entregar los bienes que amparan ciertos comprobantes)

Como puede observarse, podríamos considerar que una operación material difusa es aquella en la que la capacidad operativa de los EFOS, para realizar ya sea operaciones materiales o inmateriales (hace las veces de rayo incidente) y, cuando se refleja sobre la realidad ajena de un universo plural de EDOS (medio), produce como resultado reflejo una operación con resultado físico o no, la que en el fenómeno de la reflexión hace las veces de rayo reflejado, y a la que solo para facilitar su distinción bien podríamos llamar “operación material difusa”, por analogía a la fenomenología de la física que elegimos emplear. Debemos notar que en la operación difusa la fuente de la capacidad operativa y el medio de proyección de la operación provienen de dos sujetos distintos.

Esto es el comportamiento de la capacidad operativa de los EFOS como fuente de la actividad en una operación material o inmaterial difusa, pierde la regularidad que acontece en las operaciones especulares, porque el medio en el que se proyecta esa actividad adquiere una pluralidad infinita, según la realidad del EDOS sobre el que se proyecte aquélla.

Y esta condición no es gratuita, porque el test de materialidad de recepción de bienes y servicios no fue contemplado en la confección de la presunción de inexistencia de operaciones, en la que en el hecho base y el hecho presumido, solamente se consideró la conducta activa de los EFOS. Por ello, como ya se señaló, no existe un procedimiento establecido en ley para que los EDOS acrediten la materialidad de la recepción de bienes y servicios y de ahí la incompatibilidad entre el test de materialidad de operaciones y su estándar de prueba (capacidad operativa), para probar la recepción de bienes y servicios; fenómeno en el que el operador del derecho debería concentrar sus esfuerzos en la búsqueda de los “rastros” generados como producto de la ocurrencia de una actividad de los EFOS sobre la realidad de los EDOS; los que, a nuestro parecer, pueden ser develados a través de un test de sustancia económica y razón de negocios.

Por ello, nuestra proposición es que los EDOS deben encaminar su defensa jurídica para defender la materialidad de la recepción de operaciones vinculadas con sus deducciones a través de un test de sustancia económica o razón de negocios, en

lugar de dar cauce al empecinamiento de la autoridad fiscal de que aquellos se sometan a un test de materialidad que solo es compatible con los EFOS.

3.6.- Alternativas de prueba de las operaciones materiales difusas

Como ya analizamos la maniobra de prueba de la materialidad de operaciones generadoras de deducciones para los EDOS, se torna un tanto compleja, sino es que inaccesible de momento, porque su papel en dichas operaciones cumple el papel de “rastros” y no de “fuente” de la operación, por tanto, no son titulares de capacidad operativa alguna respecto de esas operaciones.

Sin embargo, al constituir un principio inequívoco de la ciencia forense y de la concepción racionalista de la prueba que no existen hechos imposibles de probar, sino temporalmente inaccesibles, sugerimos a los operadores del derecho fiscal, al menos dos alternativas para acceder a los elementos de prueba de las operaciones de las que derivan las deducciones (operaciones difusas):

A) ALTERNATIVA INMEDIATA: LLEVAR A LOS EFOS A PROCEDIMIENTO

Como se abordará más adelante, si la autoridad fiscal no sigue el procedimiento previo de inexistencia de operaciones a un presunto facturador, esto no es óbice para reclamar en sede administrativa y jurisdiccional el desahogo de dicho procedimiento, como una formalidad de la garantía de audiencia integrante de las garantías del núcleo duro del debido proceso[301], para allegar a la autoridad fiscal de elementos de prueba que solo son accesibles a través del emisor del comprobante fiscal cuya deducción fue rechazada, e incluso, en este contexto adverso, es momento que los EDOS hagan valer en su favor un test de capacidad operativa practicado sobre el EFOS que haya expedido los comprobantes fiscales de mérito.

B).- ALTERNATIVA MEDIATA: REFORMA LEGISLATIVA BASADA EN LA EVOLUCIÓN DE LA FIEL PARA FIJAR EN TIEMPO REAL Y DE FORMA FIABLE LA MATERIALIDAD DE LA RECEPCIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

Sin perjuicio de lo anterior, y al margen de la discusión legislativa que conlleva en torno a los derechos humanos que pudieran estar involucrados sobre los datos personales, la información reservada, el secreto fiscal, entro otros, de los EDOS, y

[301] Vid. jurisprudencia 1a./J. 11/2014 (10a.) registro digital 2005716 que lleva por rubro DERECHO AL DEBIDO PROCESO. SU CONTENIDO.

dada la itinerancia o volatilidad de la presencia y la complejidad de las actividades de los EFOS en la realidad de aquellos, sobre todo en la prestación de servicios intangibles, bien podría plantearse un mecanismo optativo para estampar la recepción de bienes y servicios en tiempo real, sobre todo de aquellos que en un futuro el contribuyente tenga pensado deducir. Lo anterior, desde luego, de forma análoga a lo que acontece con el uso del buzón tributario y la firma electrónica avanzada, la cual sirve para almacenar y reproducir información que los contribuyentes envían al Servicio de Administración Tributaria sobre sus operaciones.

Sin embargo, al día de hoy este mecanismo se encuentra limitado a la información contable, lo que no es óbice para que atendiendo al estado actual de la tecnología y con el uso de las propias plataformas institucionales del Servicio de Administración Tributaria, los contribuyentes puedan estampar en tiempo real la ejecución de las operaciones difíciles de prueba, a través de videograbaciones o fotografías, con toda la fiabilidad y seguridad que conlleva el empleo de la firma electrónica avanzada; con lo cual se reduciría en buen modo la complejidad la reconstrucción histórica de operaciones prestadas por terceros.

> Ahora bien, en un escenario en el que la materialidad de las operaciones se vincula directamente con la tecnología, en razón de la forma en que han evolucionado las formas de hacer negocios, de la manera en que celebraron, o incluso, de la propia concepción de los elementos que integran la contabilidad, en términos del artículo 28 CFF, resulta necesario, como sostiene David Merino, atender a las formas de obtención, respaldo, custodia y acreditamiento de la materialidad de las operaciones a través de medios electrónicos o, -como él lo concibe-, del mundo digital, como parte de lo que denomina el derecho fiscal tecnológico y al que deberá adaptarse el profesional tributario. Máxime, si como hemos notado en los últimos años, es una herramienta de la que se vale la autoridad fiscal para reforzar, desde el ámbito de su competencia, la no materialidad de las operaciones[302].

C).- RECOMENDACIONES PARA PROBAR LA MATERIALIDAD Y RAZÓN DE NEGOCIOS DE MERINO TÉLLEZ[303]

[302] Ramírez Amayo Yubani, ob. cit. (Versión Kindle, posición 176)

[303] Merino Téllez David Enrique, *Materialidad de operaciones para efectos fiscales en el ámbito digital*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 2220 a 2243).

1. Los gastos realizados deben de estar íntimamente relacionados con la misión y visión del negocio, es decir, la razón de negocios (sustancia económica). 2. Tener claramente identificados las metas y objetivos planteados por la organización. 3. Todos los gastos tienen que estar presupuestados, ya sea por proyectos de inversión o por contratos de obra adjudicados, lo cual demostrará a la autoridad que, al tenerse contemplados en el presupuesto maestro desde origen y autorizados por la alta dirección de la organización, de no ejecutarse pondrían en peligro la continuidad del negocio en marcha. 4. Establecer indicadores de desempeño en la organización, que servirán de parámetro de medición para dar seguimiento y evaluar el cumplimiento de los objetivos. 5. La entidad debe contar con un control interno robustecido que contenga al menos los siguientes elementos: manuales, políticas, guías contabilizadoras, diagramación de operaciones, ya que estas últimas son indispensables para conocer cómo opera, así como también la identificación de procesos claves y los controles que permiten prevenir el correcto manejo de los recursos. 6. Contar con los contratos, ya sea por el suministro de bienes o servicios, que son la base fundamental para demostrar la veracidad que le permitirá acreditar la confianza y credibilidad de las erogaciones; correos electrónicos de negociación y envío de información para su cotización. En el caso de servicios, contar con la propuesta firmada de servicios profesionales, así como los clientes con los cuales ha prestado sus servicios y su página web que demuestren la capacidad del prestador de servicios. Es importante que en los casos que se haya solicitado un servicio, se deberá contar con el resguardo y documentación que avale las evidencias que permitan corroborar la prestación del mismo, ejemplo: si fuese un servicio de auditoría, además de lo antes señalado, contar con la carta de observaciones y/o sugerencias emitidas por el auditor, las minutas con las áreas auditadas, los papeles de trabajo proporcionados, los correos o lista de entrega de documentación, así como el propio informe final de la revisión efectuada por el prestador de servicio. 7. Solicitar a sus proveedores carta de opinión de cumplimiento, lo que le dará la certeza de que estos se encuentran al corriente en sus obligaciones con las autoridades, así como verificación de

representantes legales para evitar que estén relacionados con actividades vulnerables. 8. En el caso de mano de obra, que es uno de los elementos más susceptibles, deberá contar al menos con estos mínimos requisitos: registros de asistencia, control de personal, tener estudios estimados de tiempos y movimientos, unidad de medida, unidad de control, costo unitario, etc. Es importante señalar que todo esto debe formar parte del presupuesto autorizado. 9. Explicar variaciones entre los costos presupuestados originalmente y los efectivamente erogados, justificando, pero sobre todo soportando, todas y cada una de las partidas que tengan las mayores diferencias, y que estas hayan sido también aprobadas por la alta dirección de la organización. 10. No confundir los gastos realizados por los socios con los gastos de la empresa, que deben quedar claramente diferenciados en el postulado de entidad económica. 11. Si se presentó un incremento sustancial en el precio de los materiales o insumos, contar con noticias, con estudios de mercado o cotizaciones que le permitan justificar el alza de precios. 12. En el caso de suministro de materiales, contar con evidencia fotográfica de la entrada y salida de camiones y descarga de los mismos. 13. Para el caso de las deducciones de inversiones, así como los gastos relacionados con las mismas, llevar una bitácora con el nombre del chofer o persona asignada a la unidad, placas del auto o camión, horario de entrada y salida. 14. En el caso de subcontratación, contar con todos los requisitos que está solicitando la autoridad en el artículo 27, fracción V, de la LISR en correlación con el artículo 32, fracción VIII de la LIVA. Con la reforma fiscal se derogó los requisitos anteriores, es recomendable continuar para no caer en la figura de patrón sustituto para efectos del LSS y LFT. 15. En el caso de construcción, contratar o contar con todos los elementos que permitan determinar claramente el avance o estimación de obra, y que estos estén avalados por un experto. 16. Empatar que la erogación realizada en su forma legal no sea distinta al auténtico fondo económico. 17. Tener todo registrado en la contabilidad de la organización. Hacer los asientos completos y exactos cumpliendo cabalmente con el marco contable que utilice la entidad y registrarlos de forma oportuna. 18. Verificar la correcta recepción de los CFDI y con especial énfasis en clave de producto o servicio y unidad de medida, así como uso del CFDI.

D).- RECOMENDACIONES DE LA PRODECON[304]

Se deberá diseñar cuestionarios tendientes a demostrar la inexistencia de las operaciones facturadas, lo cual deberá quedar asentado en actas de auditoría o en el oficio de observaciones, según se trate. De manera enunciativa más no limitativa los cuestionarios deberán contener lo siguiente:

Operaciones con bienes tangibles. • Lugar donde se almacena la mercancía. • Nombre y RFC de los proveedores. • Proporcione tarjetas de almacén. • Pago de seguros y documentación comprobatoria. • Monto del pago de salarios, fletes, maniobras, etc. nombre del transportista, forma de pago del servicio y documentación comprobatoria. • Lugar en donde se recoge y en donde se entrega la mercancía. • Documentación que demuestre la verificación física de la mercancía. • Solicitar la explicación del control de inventarios y la documentación comprobatoria. • Procedimiento que se realiza para efectuar los pedidos de compra, solicitando se especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria. • Procedimiento que se realiza para atender los pedidos de los clientes, solicitando especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria. • ¿Cómo se realizó el pago a sus proveedores y la documentación comprobatoria? • Solicitar relación de activos, requiriendo se indique si son propios o rentados y la documentación comprobatoria. Operaciones de prestación de servicios o con bienes intangibles. • Para qué fin solicitó el servicio. • En cuanto tiempo se realizó. • En donde se realizó. • Como se realizó el pago. • A quienes benefició el servicio contratado. • Que beneficios representó para su empresa. • Por qué medio y razón contactó al o los proveedores. • Nombre y RFC de las personas que prestaron el servicio. • Especificar en qué consistió, cómo y cuándo se proporcionó el servicio. • De qué manera impactó el servicio adquirido en la obtención de ingresos. • Perfil de los prestadores de servicio (grado académico, preparación, capacitación, oficio, experiencia, etc.).

[304] Ídem, (Versión Kindle, posición 2151).

3.7.- Conclusiones

Para cerrar el presente capítulo, nos permitimos esbozar las siguientes conclusiones, como síntesis del estudio realizado a lo largo del mismo.

A).- La materialidad de operaciones ha marcado un parteaguas en el Derecho Tributario Mexicano, cambiando la forma de hacer negocios adicionando obligaciones de corte forense a los contribuyentes, como lo es la captación de los rastros de las operaciones que ejecutan y reciben.

B).- En esta segunda década del siglo XXI, la materialidad de operaciones puede ser cuestionada de forma directa e indistinta, tanto a los EFOS como a los EDOS, porque las autoridades fiscales comenzaron a generalizar la observación en el ejercicio de sus facultades de comprobación del requisito de acreditar la materialidad de los actos contenidos en los CFDI, cuya deducción pretendían los contribuyentes, situación respaldada por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

C).- La presunción de certidumbre y buena fe que alguna vez depositó el legislador en los contribuyentes para autodeterminarse a través de sus declaraciones, dando por sentada la realidad de las operaciones, desapareció, con el advenimiento de la materialidad de operaciones, la que ahora persigue la prueba del acontecimiento fáctico de las operaciones.

D).- Una operación material es aquella que produce un resultado físico y una operación inmaterial es aquella que no lo produce; en ambos casos, debemos contextualizar como resultado físico, aquél que es perceptible con los sentidos, con independencia de los cambios producidos en la realidad que no pueden percibirse con los mismos.

E).- Las operaciones materiales generalmente las encontramos en la producción y entrega de bienes y mercancías, de la que pueden ser objeto de las operaciones de enajenación, uso o goce temporal de bienes, donación y excepcionalmente, de asociación en participación (cuando el asociado aporte bienes tangibles). Sin embargo, si hablamos de operaciones inmateriales, únicamente atañen a las operaciones vinculadas con la prestación de servicios, excepción hecha de la industria de la construcción.

F).- Existe un estándar mínimo de prueba para probar la materialidad de operaciones, entendida como la actividad que desempeñan los EFOS en cualquier vertiente de producción o comercialización de bienes y prestación de servicios, con independencia de que se trate de operaciones materiales o inmateriales, nos referimos a la capacidad operativa, instaurado vía jurisprudencial, el cual al no estar delimitado de forma rígida en cuanto a su coordenada temporal, permite un acceso a su prueba relativamente sencillo, a través de su observación sincrónica (acorde al momento en que se ejercen las facultades de la autoridad fiscal para verificar la materialidad de operaciones).

G).- Erróneamente se ha forzado el test de materialidad de operaciones para verificar la realidad de la recepción de bienes y servicios, cuando aquél solo es aplicable para verificar la ejecución de actividades o la presencia de algo en la realidad, cuando la recepción de referencia cumple el papel de “rastros”, producto de una actividad o presencia. Por ello, la dificultad probatoria se presenta en el caso de la recepción de bienes y servicios para los EDOS, la cual se incrementa en el caso de operaciones inmateriales que de suyo no producen un resultado físico; lo anterior, porque no existe un mínimo de certeza en cuanto al umbral de suficiencia probatoria requerido (estándar de prueba), para considerar como probada la materialidad de aquella recepción.

H).- La sustancia económica y la razón de negocios son los test de materialidad más idóneos y compatibles con el comportamiento de la recepción de bienes y servicios, porque integran en su interpretación la actividad principal que desempañan los EDOS.

4.- CAPÍTULO CUARTO. LA SUSTANCIA ECONÓMICA DE LAS OPERACIONES

En cuanto a la sustancia económica, como veremos más adelante, no se enmarca en el campo de la indefinición jurídica, pero es una doctrina de origen anglosajón que no ha sido ponderada en su justa dimensión, en el marco propio de la presunción de inexistencia de operaciones y de otras figuras afines al combate de la simulación relativa, lo que explicaremos en breve.

Además de lo que se anticipó sobre este tipo de doctrinas (sustancia y razón de negocios, entre otras), existe un punto de asidero que nos vincula con la "sustancia económica", si retomamos la definición del concepto de tráfico de comprobantes fiscales: *colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes*[305]. El elemento que salta a la vista para distinguir el uso debido del uso indebido de comprobantes fiscales, es la *carencia de sustancia,* total o parcial, de los conceptos que se plasman en los mismos.

Efectivamente, en la exposición de motivos que dio origen a la implementación como mecanismo de combate frontal del tráfico de comprobantes fiscales digitales, se introdujo el concepto de *sustancia* de los mismos (pese a que no fue definido); sin embargo, pensamos que sí es factible contextualizarlo, así como emprender una labor de proximidad para entender los alcances de dicho concepto (que como veremos más adelante, constituye una "doctrina" de naturaleza anglosajona).

4.1.- Norma de información financiera (NIF)

Para reforzar la conclusión del apartado anterior, acudiremos al criterio orientador de las normas de información financiera. Partiendo de que pueden definirse de acuerdo con su función, como aquéllas que "sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa.

[305] Retomada de la exposición de motivos que dio lugar al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, analizada en el capítulo primero de este trabajo.

Así, dichas normas tienen como características básicas las siguientes: a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en que se desenvuelve el sistema de información contable; b) derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios en un sentido amplio; c) se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas; d) vinculan al sistema de información contable con el entorno en que éste opera, permitiendo al emisor de la normativa, al preparador y usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en que se desenvuelve la práctica contable; y, e) sirven de guía de la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse como apoyo para elaborar reglas específicas de información financiera, dando pauta para explicar "en qué momento" y "cómo" deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de tipo económico-financiero[306].

Las normas de información financiera son desarrolladas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (Cinif), organismo independiente en patrimonio y operación, cuyos miembros son la Asociación de Bancos de México, la de Intermediarios Bursátiles, la Mexicana de Instituciones de Seguros, la Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, el Banco de México, la Bolsa Mexicana de Valores, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, el Consejo Coordinador Empresarial, el Consejo Mexicano de Hombres de Negocios, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., el Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Secretaría de la Función Pública (hoy Secretaría Anticorrupción y de buen Gobierno, según reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de noviembre de 2024).

> Hasta el 1 de junio de 2004 y durante más de 30 años el encargado de emitir las reglas contables era la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC), del Instituto Mexicano de Contadores Públicos

[306] Ver criterio aislado que lleva por rubro “NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SUS CARACTERÍSTICAS”, con número de registro digital 160817 del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

> (IMCP). Durante ese período esta comisión emitió los principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicables. En esa fecha dicha comisión entrega al CINIF los principios emitidos y este último los hace propios, y los revisa con el fin de actualizarlos y complementarlos y así emitir las normas de información financiera.[307]

Las normas de información financiera mexicanas, son el resultado de los procesos de investigación y auscultación entre la comunidad financiera y de negocios, así como de otros sectores interesados, labor coordinada por un consejo emisor formado por investigadores de tiempo completo, provenientes de diferentes campos relacionados con las finanzas y la contabilidad y donde la independencia de criterio y la capacidad profesional son requisitos imprescindibles. De forma paralela, cuando el consejo mexicano de normas de información financiera (por sus siglas CINIF)**,** a través de su consejo emisor, emite las normas de información financiera mexicanas, también manifiesta las interpretaciones a dichas normas (INIF) y las orientaciones a las normas de información financiera (ONIF), que deben servir de guía básica para su aplicación.

Asimismo, el CINIF busca que con la emisión de las NIF se llegue a una convergencia con las normas internacionales de información financiera (IFRS por sus siglas en inglés), emitidas por el consejo de normas internacionales de contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés que, de cualquier manera, a falta de una norma mexicana aplicable, se usan por supletoriedad). Por lo tanto, las NIF están conformadas por las propias NIF, las INIF y las ONIF, los boletines de principios de contabilidad emitidos por la CPC del IMCP, que no hayan sido substituidos por una NIF y las IFRS supletorias.

Para complementar el apunte anterior, cabe precisar que entre las principales diferencias de una norma de información financiera con las normas internaciones de información financiera, encontramos: a).- Por su ámbito de aplicación, las NIF son emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), y son obligatorias para las empresas que cotizan en bolsa y aquellas bajo supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) en México;

[307] Síntesis informativa de 5 de abril de 2017 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, consultada el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://imcp.org.mx/las-normas-informacion-financiera/.

mientras que las IFRS son emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) y son utilizadas globalmente y adoptadas por muchas empresas multinacionales para asegurar la comparabilidad internacional; b).- Por su marco conceptual, las NIF se estructuran en series (A, B, C, D, E), que cubren desde el marco conceptual hasta normas específicas para industrias particulares; mientras que las IFRS tienen un enfoque más general y menos prescriptivo, con una lista de partidas mínimas requeridas en los estados financieros; c).- Flexibilidad, las NIF tienen criterios específicos para ciertas transacciones adaptadas al contexto mexicano, mientras que las IFRS, permiten más flexibilidad en la presentación, incluyendo ciertas partidas mínimas[308].

Así, las NIF están agrupadas de la siguiente manera:

Serie NIF A – Marco conceptual.

Serie NIF B – Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto.

Serie NIF C – Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros.

Serie NIF D – Normas aplicables a problemas de determinación de resultados.

Serie NIF E – Normas aplicables a las actividades especiales de distintos sectores.

En cuanto al concepto de *sustancia económica,* la norma de información financiera A-2 (del paquete de las NIF A), en sus párrafos 8, 10 y 11, refiere lo siguiente:

> La *sustancia económica* debe prevalecer en la naturaleza de la operación sobre su forma jurídica, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.
>
> El reflejo de la *sustancia económica* debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, de acuerdo con su realidad económica y no sólo en atención a su forma jurídica, cuando una y otra no coincidan. Debe otorgarse, en consecuencia, prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.
>
> Ello es debido a que la forma legal de una operación puede tener una apariencia diferente al auténtico fondo económico de la misma y, en consecuencia, no reflejar adecuadamente su incidencia en la situación económico-financiera. Por ende, las formalidades jurídicas deben analizarse en un contexto adecuado, a la luz de la *sustancia económica*, a fin de que no la tergiversen y con ello distorsionen el reconocimiento contable.

[308] Información consultada en el sitio web de la Bolsa Mexicana de Valores el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.bmv.com.mx/docs-pub/constrim/constrim_1012226_2020-01_1.pdf

Por ello, en el siguiente apartado realizaremos un acercamiento al concepto de *sustancia económica*, porque en función de su definición y elementos, es la forma en que podremos aproximarnos al acervo probatorio que se requiere para su defensa, pensando en los contribuyentes, frente a la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones prevista en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuyo examen nos ocupa en este trabajo.

4.2.- Referentes anglosajones de la sustancia económica

Los antecedentes fundamentales de la doctrina de la sustancia económica, los encontramos en el derecho anglosajón norteamericano. Su desenvolvimiento se ha dado a la par de otras doctrinas que tienen como finalidad evitar la evasión fiscal.

> Los Tribunales estadounidenses durante décadas han venido aplicando principalmente cinco doctrinas con el propósito de vislumbrar cuando un contribuyente está llevando a cabo una planificación lícita y real o por el contrario el objeto principal de su transacción es eludir el pago de impuestos. Dichas doctrinas son: *The economic substance doctrine*, *The substance over from doctrine*, *The step transaction doctrin*, *The business purpose doctrine*, y *The sham transaction doctrine*…[309]

Sin embargo, hoy (como veremos más adelante), cobra relevancia el hecho de que las únicas doctrinas que han sido codificadas de las antes mencionadas son la doctrina de la sustancia económica (*the economic substance*) y la de razón de negocios (*Business Purpose Doctrine)*, en el nuevo artículo 7701 o del IRC (Internal Revenue Code), derivada del "Obamacare", que, al día de hoy, *grosso modo*, exigen un test para determinar la presencia de la sustancia económica y razón de negocios en una operación. Ese test está encaminado a verificar la existencia de dos elementos, a saber: a).- Elemento o componente objetivo: que requiere que la operación cambie de forma significativa (independientemente de los efectos tributarios), la posición económica del contribuyente y b).- Elemento o componente subjetivo: que requiere que el contribuyente tenga una razón de negocios para

[309] Lampreave Márquez, P. "Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea". *Revista Quincena Fiscal*, n. 21, 2011, p. 93, consultado el 01 de febrero de 2024 en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2002293.

realizar la operación (los motivos del contribuyente deben ser la obtención de beneficios económicos distintos de los beneficios fiscales).

4.2.1.- *The substance over from doctrine* o doctrina de la sustancia sobre la forma

En esta doctrina, las operaciones deben evaluarse considerando el fondo y no el contenido formal de las mismas. Se aplica cuando existe la sospecha de que, si se revisa el fondo o sustancia de la operación, sin considerar su forma, la única motivación del contribuyente es la obtención de beneficios fiscales (por ejemplo, cuando una propiedad se vende por un valor inferior de mercado; deja a la vista el ánimo de obtener a través de esa forma jurídica la erosión de la base fiscal):

> Por tanto, la premisa básica de esta doctrina es que en caso de presunción de evasión fiscal o de elusión fiscal, los Tribunales no deben limitarse a analizar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción, tampoco se deben encontrar obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida, deben ir más allá y tratar de vislumbrar cuál es la verdadera naturaleza de la transacción y aplicar el régimen fiscal que le corresponde a dicha transacción.[310]

Esta doctrina está inmersa en la paradoja de que, si bien es eficaz para que las autoridades fiscales consigan recaudar más impuestos, no lo es así para los contribuyentes, cuando tratan de reducir sus cargas fiscales[311].

Como puede observarse, los principios de esta doctrina pueden asimilarse a los de la simulación relativa analizada en el capítulo que precede, pues recordemos que ésta consiste en disfrazar un acto: en ella se realiza aparentemente un negocio jurídico, queriendo y llevando a cabo en realidad otro distinto; lo que aparece en la doctrina de mérito, con los adjetivos de forma (en la simulación relativa corresponde al negocio simulado, velado, oculto, secreto) y de fondo (en la simulación relativa corresponde al acto que realmente se llevó a cabo)[312].

---

[310] *Idem*, p. 95.

[311] Ver al respecto JEFFREY C. GLICKMAN, CLARK R. CALHOUN *The Tax Lawyer*, vol. 61, No. 4, THE STATE AND LOCAL TAX EDITION (SUMMER 2008), pp. 1181-1224 (44 pages), consultado en febrero de 2024, en: https://www.jstor.org/stable/40997870?read-now=1&seq=2#page_scan_tab_contents.

[312] Resulta ejemplificativo el criterio sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 78/2011, registro digital 161135 que lleva por rubro: "ARRENDAMIENTO FINANCIERO. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE EDIFICACIÓN O CONSTRUCCIÓN NO PUEDE SER OBJETO DE ESOS CONTRATOS, DE ACUERDO CON LA LEY GENERAL DE ORGANIZACIONES Y ACTIVIDADES AUXILIARES DEL CRÉDITO VIGENTE

Al trasladarla al caso mexicano, encontramos, por ejemplo, que la simulación relativa es recogida en lo sustancial en el artículo 42-B del Código Fiscal de la Federación, que permite a la autoridad fiscal, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos y si bien no la denomina expresamente como "relativa", contempla la facultad de calificación y recalificación[313] del acto o negocio jurídico simulado, en las fracciones I a III, del citado numeral.

4.2.2.- *The step transaction doctrine* o doctrina de las operaciones fraccionadas o transacciones por pasos

Cobra relevancia cuando estamos en presencia de una operación que se concreta mediante una serie de actos jurídicos que carecen de razón de negocios o que su realización pudo haberse realizado con base en un menor número de ellos, pues la finalidad es distorsionar las consecuencias fiscales de la operación en su totalidad, a través de ese fraccionamiento (que pretende llevar a la autoridad fiscal a consentir que se graven los distintos pasos de la operación)[314].

Podemos hacer referencia al empleo de los siguientes test empleados por los tribunales para determinar si es relevante la teoría de la sustancia sobre la forma:

HASTA JULIO DE 2013, CELEBRADOS ANTES DEL 18 DE JULIO DE 2006", en el que se expone precisamente que no puede darse la forma de un contrato de arrendamiento financiero a aquél en el que, en el fondo, se pacta que el objeto del contrato consistirá en la prestación de trabajos de construcción o edificación que deberán realizarse en un inmueble, lo que en realidad constituiría un contrato de obra a precio alzado; aún cuando al momento de celebrarse el contrato de arrendamiento no es necesario que el bien objeto del contrato sea propiedad de la arrendadora.

[313] "En la calificación de los actos y negocios jurídicos simulados, se busca identificar exclusivamente los puntos de conexiones reales y efectivos que entran en relación con el hecho imponible en la ley, y el elemento intencional presente que consiste en evitar el tributo mediante la simulación", en Gómez Cotero, José de Jesús. *La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico*, Themis, 2017, México, p. 159; en la sentencia de 2 de julio de 2020 (recursos 1429/2018) el Tribunal Supremo (España), se pronunció sobre el concepto de calificación, en el sentido de que ésta tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes. Por su parte, el conflicto en la aplicación de la norma exige que se haya evitado la realización del hecho imponible mediante negocios artificiosos, siempre que los resultados jurídicos o económicos (distintos del ahorro fiscal) no sean relevantes. Y, finalmente, en la simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. La Administración deberá declarar la existencia de tal simulación en el acto de liquidación, pudiendo exigir sanciones.

[314] En el caso Minnesota Tea Co. v. Helvering, 302 U.S. 609 (1938) se sostuvo que: "A given result at the end of a straight path is not made a different result because reached by following a devious path" (Un resultado dado al final de un camino recto no se convierte en un resultado diferente porque se alcanza siguiendo un camino tortuoso). Traducción libre del autor. Consultado en febrero de dos mil veinticuatro en: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/302/609/.

a).- el *Binding Commitment Test* (test de compromiso vinculante); b).- el *End Result Test* (test de resultado), y; c).- el *Mutual Interdependence Test* (test de interdependencia mutua).

Esta doctrina auxilia a la hacienda pública para que los contribuyentes no elijan la forma y pasos a seguir con fines de evasión fiscal. Para ello se plantean dos cuestiones básicas: i).- la conexión entre los pasos y ii).- el tiempo entre los mismos. Para la primera, se exige la existencia de un compromiso vinculante, y en torno a la segunda, la jurisprudencia anglosajona no es concluyente, surgiendo así, la interdependencia de los pasos por cuestión de horas o, incluso, de años.

Esa doctrina (al igual que la razón de negocios, que veremos enseguida), fue acogida en el sistema tributario mexicano, porque en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, específicamente en su párrafo cuarto, en la parte que estipula: "…la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso".

En opinión de Gómez Cotero[315], lo anterior implica el reconocimiento de que el *test* razón de negocios es útil para analizar las denominadas "operaciones complejas" (*steps transaction*). Siguiendo a Ruiz Alemendral[316], buena parte del desarrollo de la doctrina del *Business purpose* se produce en el marco de esta clase de operaciones.

Respecto al primer párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, expresa Fernández Sagardi[317] que desde su punto de vista dicho párrafo intenta combatir el fraude de ley eliminando los actos jurídicos efectuados y

---

315 Goméz Cotero, José de Jesús. *La Razón de Negocios en el Sistema Fiscal Mexicano*, ob. cit., p. 80.

316 Ruiz Almendral, Violeta. "El Fraude a la Ley Tributaria (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 2004, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.academia.edu/181659/El_fraude_a_la_ley_tributaria?auto=download, p. 45.

317 Fernández Sagardi Augusto, *Facultades de las autoridades fiscales para determinar simulaciones de actos jurídicos y abuso del derecho y control jurisdiccional*, en la obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales, Coordinadora: Ramírez Amayo Yubani, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle; posición 6477).

substituyéndolos por los que se debieron haber realizado para conseguir el beneficio económico, pero la dificultad práctica que se prevé encontrarán las autoridades fiscales para aplicar este mecanismo son: 1) Descubrir y demostrar el fraude de ley; 2) Demostrar que los actos jurídicos utilizados carecen de una razón de negocios; 3) Determinar cuáles serían los actos jurídicos apropiados; 4) Determinar el beneficio económico "razonablemente" esperado por el contribuyente. Haciendo una abstracción de las dificultades prácticas relacionadas, aquí tenemos una facultad expresa para combatir el fraude de ley en materia tributaria.

Y para combatir el negocio jurídico indirecto, el autor refiere que encontramos el cuarto párrafo del citado numeral, que al igual que el fraude a la ley enfrenta problemas prácticos de aplicación de la norma, con el atenuante para el contribuyente de que esta presunción es salvo prueba en contrario.

4.2.3.- *Business purpose doctrine* o doctrina de la razón de negocios

Esta teoría centra su atención en los motivos de negocio (elemento subjetivo), distintos de los beneficios fiscales que pretende obtener el contribuyente al realizar una operación. No podemos comprender esta doctrina sin dimensionar que sus fronteras están marcadas donde inician las de la *Business judgment rule*, encaminada a buscar la diligencia del empresario y su buena fe al momento de tomar decisiones, en el ámbito mercantil. Al igual que la doctrina de la sustancia económica, esta teoría tiene uno de sus principales antecedentes en el caso Helvering y Gregory[318]. Empero, tanto la *Business purpose doctrine* como la

[318] En este caso, básicamente, Evelyn F. Gregory (1928) era propietaria de todas las acciones de la empresa United Mortagage Corporation, quien poseía entre sus activos 1000 acciones de la empresa Monitor Securities Corporation. Con el solo propósito de efectuar una transferencia de dichas acciones para sí misma para luego venderlas para su propio beneficio y, al mismo tiempo, disminuir el monto del impuesto a las ganancias que derivaría de una "transferencia directa" como resultado de la distribución de dividendos; en vez de ello, dicha transferencia se disfrazó como una "reorganización societaria" (sección 112 del Revenue Act de 1928). Para ello, Gregory creó la empresa Averill Corporation (18 de septiembre de 1928), a la que tres días después transfirió las 1000 acciones antes referidas de Monitor, para lo cual todas las acciones de Averill fueron emitidas a favor de la actora y el 24 de septiembre de 1928, se disolvió Averill y se liquidó mediante la distribución de todos sus activos, es decir, las acciones de Monitor, a favor de Gregory; quien inmediatamente vendió dichas acciones por la suma de $133.333,33, informando para fines impositivos $76.007,88; un carga menor que hubiera correspondido a la transferencia que en realidad aconteció. Al efecto, destaca el pronunciamiento de la Corte en el sentido de que: "…los hechos hablan por sí mismos y son susceptibles de una sola interpretación. Toda la transacción, a pesar de que fue efectuada según los términos del inciso (B) fue de hecho una maquinación y una forma encubierta de transferencia bajo la apariencia de una reorganización societaria, y nada más. La

B*usiness judgment rule* fusionan principios propios, tanto del derecho mercantil, como del derecho fiscal. No obstante, desde un punto de vista normativo, la diferencia se hace patente, en el ámbito de las decisiones empresariales que no pueden ser juzgadas en los tribunales (*Business judgment rule*)[319].

En cambio, en el ámbito fiscal, las decisiones empresariales sí están delimitadas por el test de la sustancia económica, de modo que, si una operación fue llevada a cabo con motivo de obtener beneficios meramente tributarios, sin una razón de negocios que depare en un beneficio económico significativo empresarial, la sanción a esa conducta, en principio, estriba en rechazar el beneficio fiscal que se pretende con la misma.

En suma, la *Business judgment rule* examina las motivaciones de la operación en el ámbito mercantil, mientras que la *Busines purpose doctrin* examina las motivaciones en el ámbito fiscal. Nos parece que estas reglas coexisten e interactúan en forma similar a lo que ocurre tratándose de la contabilidad mercantil[320] en estricto sentido y la contabilidad para efectos fiscales; ambas, desde luego, emergen desde la misma operación empresarial de que se trate; sin embargo, el espectro de la segunda es más limitado, porque no toda operación mercantil conlleva necesariamente un efecto fiscal.

Como se había mencionado en el punto anterior, el artículo 5-A del Código Fiscal también se acogió la doctrina de la razón de negocios, mediante la figura de la

---

norma que excluye la consideración del motivo de la evasión fiscal no resulta pertinente a esta situación, dado que la transacción a simple vista recae fuera de la clara intención de la ley. El sostener lo contrario sería exaltar un artificio por sobre la realidad y privar a la disposición legal en cuestión de todos sus serios fines" (traducción libre del autor), consultado el 01 de agosto de 2024 en: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/.

[319] En España, esa diferencia queda reconocida en el artículo 226 de la Ley de Sociedades de Capital: "….al espacio de decisión empresarial que queda fuera del control judicial, siempre que se den determinados requisitos legales y jurisprudenciales en el actuar del administrador enjuiciado".

[320] *La contabilidad mercantil se asocia con todas aquellas anotaciones que el comerciante realiza como consecuencia de sus operaciones mercantiles en libros destinados para tal fin y, con el propósito de conocer a través de los mismos, tanto las causas que originaron dichas operaciones, como los resultados y la situación económica derivada de su desempeño…. La contabilidad mercantil debe ser considerada bajo un concepto amplio, más no en sentido estricto, por cuanto más que teneduría de libros, debería ser una disciplina que facilitase el desarrollo de actividades cruciales para la empresa, como lo es el análisis e interpretación de la información.* Peña Elena Aurora, Viloria Norka y Aural Casal Rosa, *La contabilidad Mercantil Un estudio comparativo a la luz del Código de Comercio de Venezuela y México*, XV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, p. 3 y Conclusiones, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://investigacion.fca.unam.mx/docs/memorias/2010/4.02.pdf.

"presunción". Así, en el primer párrafo de dicho numeral señala: "Los actos jurídicos que carezcan de una *razón de negocios* y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente". Y en los párrafos subsecuentes, se establece que la razón de negocios puede desconocerse de forma "presuntiva" y mediante el procedimiento que ahí se marca[321].

La presunción que se comenta medularmente establece que la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario de que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios cuando el beneficio económico, razonablemente esperado, pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Los elementos fundamentales de la razón de negocios en el artículo 5-A en comento, son: a) la ausencia de una razón de negocios y b) la obtención de un beneficio fiscal directo o indirecto. A decir de Gómez Cotero[322], la cláusula antiabuso mexicana, siguiendo la tendencia internacional, implica un doble análisis:

1. Un elemento subjetivo, la razón de negocios, que obliga a examinar los motivos de un contribuyente para participar en una operación, es decir, cuáles son los fines que desea alcanzar al realizar la operación.
2. Una prueba objetiva, que se debe evaluar el potencial beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente, esto es, el resultado financiero y económico de la operación, que pudiera, en su caso, generar un cambio no tributario en la posición económica del contribuyente y que necesariamente debe ser mayor que el beneficio fiscal directo o indirecto obtenido. Lo anterior se corrobora en el propio texto de la norma, cuando señala que la autoridad fiscal podrá presumir, salvo

[321] En el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, previa opinión favorable de un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria.

[322] Gómez Cotero, José de Jesús, *La Razón de Negocios en el Sistema Fiscal Mexicano*, ob. cit.,

prueba en contrario, que no existe una razón de negocios cuando el beneficio económico cuantificable, razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal, lo que obliga al análisis conjunto de los dos parámetros referidos.

Finalmente, el precepto legal en comento dispone que se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de las contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad o un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Y se considera que existe un beneficio económico, razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado se considerará la información contemporánea relacionada con la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

De igual modo, el tratamiento jurídico de la razón de negocios también fue recogido por España en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, que dispone: “Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: (a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; (b) y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

Al respecto, Ruiz Almendral[323] precisa que en ese país se adoptó un perfil muy similar al del artículo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana. Destacando tres elementos que se tienen en la norma antifraude española: a).- el empleo de una forma jurídica inadecuada, extraña, inusual, artificiosa; b).- la obtención de una ventaja tributaria; y c).- la ausencia de otros motivos válidos[324]. Por cuanto al primer elemento (forma inadecuada), destaca que lo que hay que examinar no es si la forma jurídica empleada es *ad hoc* al fin económico perseguido desde la perspectiva del derecho privado, sino si se corresponde con la configuración que el derecho tributario ha realizado de la manifestación de capacidad económica que el acto o negocio encierra, u otro fin del tributo si éste fuera extrafiscal. La vara de medir es el derecho tributario y, en concreto, la *ratio* de la norma tributaria que se ha evitado con la conducta en fraude. No se trata, por tanto, de buscar la adecuación desde fuera del derecho tributario, sino desde dentro de la norma supuestamente eludida y del sistema tributario en su conjunto, teniendo en cuenta sus valores.

En torno a la ventaja tributaria, precisa que el concepto de ventaja es especialmente amplio y hace referencia a cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa (exención, deducción, etc.). Así, quien actúa en fraude puede pretender reducir la deuda tributaria eludiendo total o parcialmente la realización formal del hecho imponible o atraer la aplicación indebida de una norma tributaria de exención o sencillamente más beneficiosa. Y respecto de los motivos válidos, precisa que la crítica que se ha realizado a este elemento es que no es independiente del elemento de la inadecuación de la forma, de manera que difícilmente podrá un determinado

---

[323] Ruiz Almendral, Violeta, ob. cit., pp. 37 y ss.

[324] Resulta ilustrativa la sentencia de 31 de marzo de 2021, del recurso de casación 5886/2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de España, consultada el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3243dc631887529c/20210419. En la que precisamente se aborda la razón de negocios respecto de una "fusión por absorción", carente de justificación absoluta, porque se trata de la fusión por absorción de sociedad bajo control propia, por la que en el ejercicio 2006, SLHINPERG absorbió a LUDASA, siendo que su administrador único y titular del 78,76% del capital social era también socio al 100% de LUDASA, sociedad que además era inactiva, no tenía empleados y su domicilio social era el mismo que su absorbente, con el único objeto de adquirir bases negativas que compensar con la base positiva de la absorbente; situación calificada como un factum inamovible, expresivo, además, de una situación casi paradigmática de la carencia total y absoluta de cualquier motivo económico válido.

negocio o conjunto de negocios ser inadecuado al fin propuesto y, a la vez, estar justificado por otras razones. Esto, en realidad, no es más que la prueba de que son dos maneras de contemplar el mismo problema o dos razonamientos que, a menudo, conducen a la misma conclusión.

4.2.4.- *Sham transaction doctrine* o doctrina de la simulación

En esta doctrina podemos distinguir la farsa de facto o la farsa económica; la primera se refiere a que las supuestas operaciones nunca tuvieron lugar; mientras que, en la segunda, las presuntas operaciones realmente sí tuvieron lugar, pero carecen de sustancia económica[325].

La relación de esta doctrina con la de la sustancia económica es indisoluble, porque prácticamente, de no existir la motivación económica de las operaciones, podemos concluir que la operación es falsa y, con ello, se niega el beneficio fiscal pretendido; entonces, necesariamente se evalúa la sustancia económica de las operaciones y si se concluye que no existe, también se puede inferir que el propósito de la operación recae sobre la evasión fiscal (con lo cual, también alcanza a la doctrina de la razón de negocios).

Por ejemplo, en el caso de *Black & Decker Corp.* v. *U.S.* (CA 4 2/2/2006), 97 AFTR 2d 2006-841, la Corte Federal de los Estados Unidos de América consideró que existía una simulación, con base en dos criterios: en primer lugar, la operación no tenía otro propósito comercial que el de beneficiar fiscalmente al contribuyente (elemento subjetivo; o razón de negocios) y, en segundo lugar, no ofrecía la obtención de ningún beneficio económico, por tanto, carecía de sustancia económica (elemento objetivo)[326].

> La doctrina de la transacción simulada suele ser aplicada en el supuesto que un contribuyente solicita beneficios fiscales sobre la base de haber llevado a cabo ciertos pasos en una transacción cuando el contribuyente en realidad no completa los pasos. Un ejemplo claro podría darse cuando se lleva a cabo un cambio en la titularidad de unas acciones de una empresa, cuando en realidad

[325] Fletche, J.F y Nielsen, R.E, "States Applying Tax Anti-abuse Doctrines to Transactional Taxes", Council on State Taxation, p. 9, traducción del autor, última consulta de primero de febrero de dos mil veinticuatro en https://www.pillsburylaw.com/images/content/1/0/109676.pdf.

[326] Caso destacado por Cooley, Karen M. y Pulliam, D., en "IRS, B&D Tool Up for Trial", Journal of Accountancy, 2007, última consulta de primero de febrero de dos mil veinticuatro en https://www.journalofaccountancy.com/issues/2007/may/irsbdtoolupfortrial.html.

> dicha empresa continúa estando de forma fáctica controlada por la persona o entidad que ha llevado el cambio de la titularidad.[327]

Como puede verse, la interrelación existente entre las diversas doctrinas antiabuso norteamericanas tienen una íntima y estrecha relación, porque en el ejemplo que veíamos, de igual modo, puede coexistir la doctrina de las operaciones fraccionadas (*The step transaction doctrine*); la que, como se mencionó, cobra relevancia cuando estamos en presencia de una operación que pudo haberse realizado con base en un menor número de pasos.

Y la consecuencia que se determina, en caso de resultar fundada la aplicación de una u otra vertiente, es la misma, o considera relevante cualquiera de las doctrinas mencionadas para la resolución del caso, es que se desconozca el diseño de la operación planteada (altamente estructurada) y las consecuencias fiscales se determinan conforme a la verdadera sustancia de la transacción, en caso de que exista efectivamente (excluyendo la farsa de facto).

Notamos que la s*ham transaction doctrine* (doctrina de la simulación), guarda ciertas similitudes con la doctrina occidental de la “simulación”. Por ejemplo, para efectos de la farsa de facto, la “simulación absoluta” guarda las mismas proporciones en cuanto a la inexistencia absoluta de la operación. Mientras que, para la farsa económica, válidamente puede catalogarse como una especie de “simulación relativa”; sin embargo, los términos en que está concebida esta última son más amplios y no necesariamente restringidos a la ausencia de la sustancia económica. Recordemos que, en México, adoptando la doctrina de la simulación española, la simulación puede ser absoluta o relativa. El principal fenómeno del primer tipo de simulación aparece en el tráfico de comprobantes fiscales y para su combate frontal se eligió el establecimiento de la presunción de inexistencia de operaciones contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (simulación absoluta), con las características y notas que ya se apuntaron en el capítulo segundo.

---

[327] Lampreave Márquez, P. “Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea”. *Revista Quincena Fiscal*, n. 21, 2011, p. 98, última consulta el primero de febrero de dos mil veinticuatro en https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2002293.

A su vez, se reservó para el tema de la simulación relativa el establecimiento de los artículos 42-B del citado código y 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que contempla facultades de la autoridad fiscal para calificar la simulación de actos jurídicos y su recalificación para efectos fiscales; lo que puede acontecer como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación, en una determinación debidamente fundada y motivada, que será la misma que determine la situación fiscal del contribuyente en términos del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

La resolución que determine la simulación de actos jurídicos deberá incluir: a) identificar el acto simulado y el realmente celebrado; b) cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación y; c) señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

La diferencia radical que marca la distinción entre el artículo 69-B y el 42-B (en relación con el 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), se da en cuanto al objeto de combate que persigue cada uno de ellos; mientras que el primero está encaminado a hacer frente a la simulación absoluta, el segundo se reserva para el combate de la simulación relativa.

4.3.- Doctrina de la sustancia económica: caso norteamericano

Darío González apunta la existencia de los siguientes antecedentes de la codificación inicial de la teoría de la sustancia económica: en 1919, en la Ordenanza Tributaria Alemana se creó una norma general anti-elusión en su art. 4°: *En la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias*. Oportunamente, la implementaron Francia (1941); España (1963); e Italia (1990); y llegó, entre otras, a las playas de Sudáfrica (2006); China (2008); Indonesia (2008); y la India (2016)[328].

[328] González Darío, "Cláusula General Anti-Elusión o Abuso (GAAR): su génesis y evolución en el Derecho Tributario. La certeza jurídica", *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://www.ciat.org/ciatblog-clausula-general-anti-elusion-o-abuso-gaar-su-genesis-y-evolucion-en-el-derecho-tributario-la-certeza-juridica/.

Doctrinas de similar naturaleza a la de la sustancia económica se cristaliza en las normas de los diversos sistemas jurídicos y se les conoce como normas anti-abuso así, por ejemplo, la norma española (art. 15 de la Ley General Tributaria LGT[329]), el artículo 42 de la Ordenanza Alemana o el artículo 245 de la Income Tax Act candiense; el capítulo IV A, artículos 177A-177H de la Australian Income Tax Assessment Act 1936; la New Zealand Income Tax Act 2004 (section BG1); la Hong Kong Inland Revenue Ordinance section 61 A e, incluso, la norma establecida en China en el artículo 47 de la Enterprise Income Tax Law.

Destaca el hecho de que haya sido en EE.UU. donde se codificó la doctrina de la sustancia económica[330], país donde existe el nuevo artículo 7701 o del IRC (Internal Revenue Code).[331] En esencia, la doctrina de la sustancia económica (*Economic Substance*), forma parte de un conjunto más amplio de doctrinas de origen jurisprudencial que, en muchos casos, también han inspirado normas especificas anti-fraude y que tienen en común atender la realidad económica de una operación desde la perspectiva tributaria; entre ellas están la doctrina del test del propósito negocial (razón de negocios) o de los motivos económicos válidos (*Business purpose test*), la doctrina de la simulación (*Sham transaction doctrine*) o la más general, y no exclusivamente tributaria, doctrina de la sustancia sobre la forma (*Substance over form*)[332].

Un caso muy importante, según Calvin H. Johnson, Lawrence Zelenak, y Bret Wells[333], que sentó las bases previas a la codificación antes mencionada, fue el de

---

[329] "Finalmente, la norma española introduce por primera vez en una norma antifraude general el término artificioso, con el que se incorpora un elemento valorativo, que será fijado en comparación con el efecto o sustancia económica de la operación. Este término, utilizado profusamente por las normas anti-abuso y las doctrinas judiciales anglosajonas", Ruiz Almendral, V. *El fraude a la ley tributaria a examen los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Aranzandi, 2006, p. 84.

[330] El 25 de marzo de 2010, el Congreso aprobó la HR 4872, la Health Care and Education Reconciliation Act of 2010 (the Reconciliation Act). Esta legislación modificó la legislación que se promulgó varios días antes en HR 3590, la Patient Protection and Affordable Care Act (P.L. 111-148).

[331] Ver en https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7701 (consultado el 01 de febrero de 2024).

[332] Calderón Carrero, José Manuel y Ruiz Almendral, Violeta. "La codificación de la doctrina de la sustancia económica en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el sustancialismo". *Quincena Fiscal: Revista de actualidad fiscal*, septiembre 2010, nº 15-16, p. 39.

[333] Ver H. Johnson Calvin y Lawrence Zelenak, *Codificatrion of General Disallowance of Artificial Losses, Tax Notes*, Vol. 122, p. 1389, Marzo 2019 y Wells, Bret (2023) ob. cit. Otros autores como John T. Adney, Bryan W. Keene y Joel W. Mann, remontan los antecedentes de la Doctrina de la

Frank Lyon Co. V.[334] *United States*[335]. A partir de este caso, destacan dos formulaciones, la primera denominada "conjunctive test", en la que los tribunales aplicarían la doctrina de la sustancia económica cuando una operación tuviera sustancia económica y un propósito comercial no tributario. Una segunda formulación "disjunctive test", en la que esa aplicación se daría en sentido inverso, frente a la ausencia de aquellos elementos. A este caso le sobrevino el término de *ACM Partnership v. Commissioner*[336]*,* donde el tribunal concluyó que no puede manejarse un análisis rígido en dos pasos (*rigid two-step analysis*), sino que, más bien, representan factores relacionados que informan si la operación tenía suficiente sustancia, aparte de sus consecuencias fiscales, para ser respetada para los efectos fiscales, divergencia que representaba una preocupación para el Congreso, por la posible confusión que causaba la aplicación de la doctrina de la sustancia económica.

Reflejo de ello, son los casos Rose V. Commissioner, 868 F.2d 851, 853 (6th Cir. 1989). (Este Tribunal no investigará si el objetivo principal de una operación es la producción de ingresos o la obtención de ganancias, hasta que determine que la operación es de buena fe y no una farsa); Kirchman v. Commissioner, 862 F.2d 1486, 1492 (11th Cir. 1989). (Una vez que un tribunal determina que una operación es una farsa, no es necesaria ninguna investigación adicional sobre la intención"); *Pasternak*, 990 F.2d 893, 898 (6th Cir. 1993). (Si la operación carece de sustancia económica, entonces, la deducción debe ser rechazada, sin tener en cuenta las sutilezas de la intención del contribuyente); y Cherin V. Commissioner, 89 T.C. 986, 993 (1987). (Señalando que, incluso, si un contribuyente tiene un objetivo de ganancias, la inversión no se reconoce para efectos fiscales si la operación carece

---

sustancia económica al caso de Gregory v. Helvering., de 1935 (293 U.S. 465 (1935); desde entonces se señalaba que si una operación no generaba suficientes beneficios económicos no tributarios, el beneficio tributario sería denegado; en *Codifying the economic substance doctrine: clarity, questions and implications for life insurance products. Taxing Times*, septiembre 2010, Volumen 6, Issue 2, consultado el 01 de febrero de 2024 en: https://www.soa.org/globalassets/assets/library/newsletters/taxing-times/2010/september/tax-2010-vol6-iss2-adney.pdf.

[334] Se precisa que, en todos los casos de litigio estadounidense, el término "v." es el equivalente a *versus*.

[335] 435 U.S. 561 (1978)

[336] ACM P'ship v. Commissioner, 157 F.3d 231, 247 (3d. *Circa*. 1998).

de sustancia económica). Al respecto, Brett Wells[337] hace hincapié en el hecho de que existía un apoyo considerable para la propuesta de que la intención subjetiva de un contribuyente no resucitaría una deducción que no tuviera sustancia económica en el fondo.

En los orígenes de la doctrina de la sustancia económica, también se cuestionaba la trascendencia del "beneficio económico" no tributario, que el contribuyente debía establecer a efecto de resistir un test de sustancia económica; algunos tribunales exigían un beneficio económico potencial[338], mientras que otros rechazaban el beneficio fiscal si no se acreditaba un potencial beneficio económico más que nominal, en comparación con el beneficio fiscal reclamado de la operación[339]. Otros tribunales, por ejemplo, cuestionaban si el beneficio comercial declarado (reducción de costos, en contraposición a la búsqueda de ganancias), de una operación, se había obtenido realmente a través de ésta[340]. Incluso, algunos tribunales cuyo criterio no prosperó, llegaron a sostener que un beneficio fiscal puede crear un propósito comercial válido cuando los beneficios fiscales aumentan el precio de las acciones de la empresa[341]. En este contexto de múltiples criterios acerca de la sustancia económica de una operación es en el que emerge su codificación, además de la intención del Congreso de Norteamérica para reducir la planificación fiscal agresiva.

En el documento elaborado por el Joint Committee on Taxation (JCT), Technical Explanation of the Revenue Provisions of the Reconciliation ACT of 2010[342], se hace referencia a la estrecha relación que guarda la doctrina de la sustancia económica con las doctrinas de la simulación y de la razón de negocios (a veces intercambiables con aquélla). Se señala que los tribunales generalmente niegan los beneficios fiscales reclamados si la operación que da lugar a esos beneficios carece

---

[337] Wells, Bret (2023) ob. cit., nota al pie 21, p. 417.
[338] Ver Knetsch V. United States, 364 U.S. 361 (1960); Goldstein V. Commissioner, 364 F.2d 734 (2d *Cir*. 1966).
[339] Sheldon V. Commissioner, 94 T.C. 738 (1990).
[340] See Coltec Indus., Inc. V. United States, 454 F.3d 1340 (Fed. *Cir*. 2006).
[341] Ver Am. Elec. Power, Inc. V. United States, 136 F. Supp. 2d 762, 791-92 (S.D. Ohio 2001), *aff'd*, 326 F.3d.737 (6th *Cir*. 2003); Wells Fargo & Co. V. United States, 91 Fed. Cl. 35, 84 (2010).
[342] Texto completo en: https://www.jct.gov/publications/2010/jcx-18-10/ (consultado el 01 de febrero de 2024).

de sustancia económica, independientemente de las consideraciones del impuesto federal sobre la renta[343].

Calderón Carrero y Ruiz Almendral[344], al referirse al citado documento, *la doctrina de la sustancia económica, consideran que se atiende a un elemento objetivo* (la existencia de efectos económicos, beneficios o cambios en la posición jurídico-económica del contribuyente como resultado lógico y esperable de la operación), lo cual, a su juicio, también entraña, o puede entrañar, una evaluación de la finalidad/objetivos económicos/comerciales de la operación y *la doctrina del business purpose (propósito negocial o razón de negocios), se centra principalmente en el elemento subjetivo* (los motivos del contribuyente para realizar la operación: si la operación fue realizada con una finalidad negocial, comercial o económica y no únicamente buscando la obtención de una ventaja fiscal). Destacan los autores que, en el fondo de ambos enfoques, late la interpretación "finalista" de la norma tributaria, esto es, si la finalidad de esta es que una determinada operación pueda beneficiarse de una ventaja fiscal establecida con unos objetivos.

> Se trata de teorías, en suma, que, a través de la interpretación teleológica de la norma tributaria, tratan de determinar la finalidad o causa (negocial/comercial/económica), por la cual tal forma o concepto jurídico-privado fue adoptada por la norma tributaria en primer lugar, como paso previo a la interpretación de los fines y objetivos de la misma.[345]

En opinión de Brett Wells[346], esta disposición busca codificar y aclarar la doctrina de sustancia económica creada judicialmente, ya que, desde sus inicios, la doctrina de la sustancia económica se ha utilizado para evitar que los contribuyentes alteren el propósito del código tributario al realizar transacciones que son ficticias o carecen de realidad económica simplemente para obtener un beneficio tributario. En este

---

[343] En el documento del JCT que se comenta, se señala que ciertos casos de "sustancia sobre forma" que involucraban a partes indiferentes al impuesto, en los cuales los tribunales han determinado que la sustancia de la operación no se correspondía con la forma afirmada por el contribuyente, también han implicado un examen de si el cambio en la posición económica que se produjo, era consistente con la forma afirmada, y si el propósito comercial reclamado respaldaba los beneficios fiscales particulares que se reclamaban. Véase, por ejemplo, TIFD III-E, Inc. contra Estados Unidos, 459 F.3d 220 (2d *Cir*. 2006); BB&TCorporation contra Estados Unidos, 2007-1 USTC P 50,130 (MDNC 2007), presentado en 523 F.3d 461 (4th *Cir*. 2008).

[344] Calderón Carrero, José Manuel y Ruiz Almendral, Violeta, ob. cit. notal al pie número 8, p. 40.

[345] *Idem*, p. 40.

[346] Wells, Bret, "Economic Substance Doctrine: How Codification Changes Decided Cases," Florida Tax Review: Vol. 10, Article 9, 2023, p. 412.

sentido, la doctrina de la sustancia económica es similar a otros cánones de interpretación del *Common law*, que se emplean en circunstancias en las que los términos literales de una ley pueden socavar el propósito último de la ley (fin teleológico de la norma tributaria).

De esta forma, el artículo 7701 del IRC (*Internal Revenue Code*), dispone medularmente que: **A).-** Se define como "sustancia económica" a la doctrina del *Common law* de acuerdo con la cual los "beneficios fiscales" de una operación no son aplicables, si la operación no tiene sustancia económica o carece de finalidad negocial[347]; y **B).-** En cuanto a la aplicación de la doctrina de la sustancia económica, se prevé que sólo se considerará que tiene sustancia económica si la operación cambia de forma significativa (aparte de los efectos tributarios), la situación económica del contribuyente y éste tiene un propósito sustancial para realizar dicha operación.

De igual modo, en el documento elaborado por el *Joint Committee on Taxation* (JCT), *Technical Explanation of the Revenue Provisions of the Reconciliation ACT of 2010*, se hacen las siguientes precisiones: en cuanto a la interrogante de *cuándo será relevante la doctrina de la sustancia económica* para dilucidar una operación, ello se hará de la misma manera que si el nuevo artículo 7701 nunca hubiera sido promulgado. Esto es, no se cambian los estándares legales actuales para determinar cuándo utilizar un análisis de sustancia económica.

Se dispone también que, el hecho de que una operación cumpla con los requisitos legales para un tratamiento específico, bajo cualquier disposición normativa, no es determinante para decidir si una operación o serie de transacciones de las cuales forma parte tiene sustancia económica.

Y que la doctrina de la sustancia económica es relevante, a menos que los beneficios fiscales sean consistentes con todas las disposiciones aplicables del código y el propósito de tales disposiciones.

---

[347] "Tal definición de sustancia económica, además de significar la consagración normativa de este enfoque más radical del test de Sustancia económica también podría implicar un desplazamiento en la práctica, cuando menos en su aplicación por la administración tributaria, de la doctrina del business purpose test (a favor del nuevo test de sustancia económica), salvo cuando tal doctrina (*Business purpose test*) hubiera sido establecida en una cláusula antiabuso específica, como sucede en la regulación fiscal de las reorganizaciones empresariales", *Idem*, p. 41.

Por tanto, el tribunal deberá investigar los hechos y circunstancias para determinar si una operación en particular es consistente con el propósito de las leyes tributarias. Se dispone adicionalmente que la disposición (artículo 7701), no pretende alterar el tratamiento fiscal de ciertas transacciones comerciales básicas que, según la práctica judicial y administrativa de larga data, se respetan simplemente porque la elección entre alternativas económicas significativas es en gran medida, o totalmente, basadas en las ventajas fiscales comparativas.

Se excluyen de la doctrina de la sustancia económica:

1.- La elección entre capitalizar una empresa comercial con deuda o capital; 2.- La elección de una persona estadounidense entre utilizar una corporación extranjera o una corporación nacional para realizar una inversión extranjera; 3.- la elección de realizar una operación o serie de operaciones que constituyen una organización corporativa o reorganización bajo el subcapítulo C, y; 4.- la elección de utilizar una entidad con parte relacionada en una operación, siempre que se cumpla el estándar de plena competencia de la sección 482 y otros conceptos aplicables.

Con notables similitudes a las doctrinas alemanas de la consideración económica (*Ökonomische Betrachtungsweise*), las doctrinas de la sustancia económica ponen de manifiesto las tensiones existentes entre la interpretación de los actos que se desenvuelven en el ámbito del derecho material (Civil y Mercantil, entre otros), a los que las normas tributarias atribuyen consecuencias específicas y la interpretación que es propia y acorde con los fines de las normas tributarias.

4.3.1.- Test de sustancia económica y sus elementos

Como habíamos adelantado, el artículo 7701 (o) (1), al definir cuándo una operación contiene sustancia económica, en el sentido de que sólo se considerará que tiene sustancia económica si la operación cambia de forma significativa (aparte de los efectos tributarios), la situación económica del contribuyente y si éste tiene una razón de negocios para realizar dicha operación; dio pauta para que, al interpretar esta disposición, se implementara el “conjunctive test”, o la prueba conjunta o doble. Lo que, a nuestro parecer, es la síntesis de las doctrinas de la sustancia económica y la razón de negocios o de los elementos objetivo (sustancia económica) y subjetivo (intención o propósito de negocios del contribuyente) de la operación.

De este modo, a raíz del nacimiento del artículo (o sección) 7701 norteamericano, existen criterios normativos estatales que han matizado y servido de guía para orientar la aplicación de dicho numeral. Destacan, fundamentalmente, dos de ellos:

A).- La "Technical Explanation of the Revenue Provisions of the Reconciliation ACT of 2010", elaborado por el Joint Committee on Taxation (JCT).

Doctrina de la sustancia económica. En este documento se señaló que, desde antes de la codificación de esta doctrina, los tribunales generalmente negaban los beneficios fiscales solicitados si la operación que daba lugar a éstos carecía de sustancia económica, independientemente de los efectos tributarios de la misma y sin perjuicio de que la actividad efectivamente hubiese ocurrido.

Se señaló también que la "Tax Court" (similar a nuestros tribunales fiscales), en el caso ACM Partnership V. Commissioner, 73 T.C.M. at 2215, ha descrito la doctrina de la sustancia económica de la siguiente forma: "*la ley tributaria. . . requiere que las operaciones previstas tengan una sustancia económica separada y distinta del beneficio económico logrado únicamente mediante la reducción de impuestos. La doctrina de la sustancia económica se vuelve aplicable, y un recurso judicial garantizado, cuando un contribuyente busca reclamar beneficios tributarios, no deseados por el Congreso, por medio de operaciones que no tienen otro propósito económico que el ahorro tributario*[348].

Doctrina de la razón de negocios. También se señaló que una doctrina del *Common law* que a menudo se considera junto con la doctrina de la sustancia económica es la doctrina de la razón de negocios; la que implica una investigación de los *motivos subjetivos* del contribuyente, es decir, si el contribuyente pretendía que la operación sirviera a algún propósito útil no tributario. Al tomar esta determinación, algunos tribunales han bifurcado una operación en la que inactividades con objetivos no tributarios se han combinado con actividades no relacionadas que tienen únicamente objetivos de evasión fiscal (sin menoscabo de que la razón de negocios también puede utilizarse en temas de elusión fiscal), con el fin de descartar los beneficios tributarios de la operación en general (caso ACM Partnership V. Commissioner, 157 F.3d at 256 n.48).

[348] Joint Committee on Taxation (JCT), ob. cit., p. 143 (traducción del autor).

4.3.2.- Elementos de la doctrina de la sustancia económica

Se destaca que falta uniformidad en cuanto a la correcta aplicación de la doctrina de la sustancia económica[349]. Y también se refirió en el documento que nos ocupa que algunos tribunales aplican una *prueba conjunta*:

> que requiere que un contribuyente establezca la presencia tanto de sustancia económica (es decir, el componente objetivo) como de razón de negocios (es decir, el componente subjetivo) para que la operación sobreviva al escrutinio judicial.[350]

Un segundo enfoque de los tribunales es considerar que cualquiera de los elementos antes mencionados es suficiente para respetar la operación[351]. Y un tercer criterio exige que la sustancia económica de la operación y la razón de negocios se vean simplemente como factores más precisos a considerar al determinar si una operación tiene algún efecto económico práctico distinto de la creación de beneficios fiscales[352].

Una decisión de la Court of Federal Claims cuestionó la viabilidad de continuar con la doctrina de la sustancia económica, al afirmar que "el uso de la doctrina de la

---

[349] "Los libros de casos están repletos de pruebas [de sustancia económica]. Muchas de estas pruebas proliferan porque dan la reconfortante ilusión de consistencia y precisión. A menudo oscurecen en lugar de aclarar." (caso Collins V. Commissioner, 857 F.2d 1383, 1386 (9th *Cir*. 1988), referenciado en JCT ob. cit., traducción del autor.)

[350] Joint Committee on Taxation (JCT), ob. cit. p. 143; ver por ejemplo los casos Pasternak V. Commissioner, 990 F.2d 893, 898 (6th *Cir*. 1993) ("La pregunta inicial es si la operación tiene sustancia económica. Si la respuesta es sí, la pregunta es si el contribuyente estaba motivado por la ganancia para participar en la operación"). Véase también, Klamath Strategic Investment Fund v. United States, 568 F. 3d 537, (5th *Cir*. 2009) (incluso si los contribuyentes pudieran haber tenido un motivo de lucro, la operación no se tuvo en cuenta porque de hecho no tenía ninguna posibilidad realista de obtener ganancias y la financiación nunca estuvo en riesgo). (casos referenciados en JCT ob. cit.; traducción del autor).

[351] Ver, por ejemplo, el caso Rice's Toyota World V. Commissioner, 752 F.2d 89, 91-92 (4th *Cir*. 1985) ("Para tratar una transacción como una farsa, el tribunal debe determinar que el contribuyente no estaba motivado por ninguna razón de negocios distinta de obtener beneficios fiscales al realizar la operación y, en segundo lugar, que la operación no tiene sustancia económica porque no existe ninguna posibilidad razonable de obtener ganancias."); IES Industries V. Estados Unidos, 253 F.3d 350, 358 (8th *Cir*. 2001) ("Al determinar si una operación fue simulada para efectos fiscales [según la prueba del Octavo Circuito], una operación se caracterizará como simulada si no está motivada por ninguna razón de negocios fuera de las consideraciones fiscales (la prueba de razón de negocios), y si no tiene sustancia económica porque no existe un potencial real de ganancias (la prueba de sustancia económica.") (casos referenciados en JCT ob. cit.; traducción del autor).

[352] Véase, por ejemplo, ACM Partnership V. Commissioner, 157 F.3d en 247; James contra el Comisionado, 899 F.2d 905 908 (décimo circuito, 1995); Sacks v. Commissioner, 69 F.3d 982, 985 (9th *Cir*. 1995) ("En cambio, la consideración de la razón de negocios y la sustancia económica son simplemente factores más precisos que considerar... Hemos señalado repetida y cuidadosamente que esta formulación no puede utilizarse como un 'análisis rígido de dos pasos'"). (caso referenciado en JCT ob. cit.; traducción del autor).

'sustancia económica' para prevalecer sobre el 'mero cumplimiento del Código' violaría la separación de poderes", aunque ese tribunal también concluyó que la operación en cuestión en el caso no carecía de sustancia económica. La Court of Appeals for the Federal Circuit *Court* anuló la decisión de la Court of Federal Claims, reiterando la viabilidad de la doctrina de la sustancia económica y concluyendo que la operación en cuestión violaba esa doctrina[353].

La Federal Circuit Court afirmó que "si bien la doctrina también puede aplicarse si la única motivación subjetiva del contribuyente es la evasión fiscal, incluso si la operación tiene sustancia económica, la falta de sustancia económica es suficiente para descalificar la operación sin prueba de que el único motivo del contribuyente es la evasión fiscal".[354]

Beneficios económicos no tributarios.

De acuerdo con el Joint Committee on Taxation (JCT; JCX-27-10), existe una falta de uniformidad en cuanto al tipo de beneficio económico no tributario que un contribuyente debe establecer para demostrar que una operación tiene sustancia económica. Algunos tribunales han denegado beneficios fiscales sobre la base de que un beneficio comercial declarado en realidad no fue obtenido. En otros casos, los tribunales justifican dicha negativa bajo el argumento de que las operaciones en cuestión carecían de potencial de ganancias. Y otros han aplicado la doctrina de la sustancia económica para no permitir beneficios fiscales en los casos en que un contribuyente estuviera expuesto al riesgo y la operación tuviera un potencial de ganancias, pero el tribunal concluyó que los riesgos económicos y el potencial de

[353] Caso Coltec Industries, Inc. v. United States, 62 Fed. Cl. 716 (2004) (slip opinion at 123-124, 128); vacated and remanded, 454 F.3d 1340 (Fed. *Cir*. 2006), cert. denied, 127 S. Ct. 1261 (Mem.) (2007) (referenciado en JCT ob. cit., p. 144)

[354] Afirmó que "cuando el contribuyente reclama una deducción, es el contribuyente a quien incumbe la carga de probar que la operación tiene sustancia económica." También citó una decisión de su tribunal predecesor, afirmando que el caso de "Gregory v. Helvering requiere que un contribuyente soporte una carga inusualmente pesada cuando intenta demostrar que el Congreso tenía la intención de otorgar un tratamiento fiscal favorable al tipo de operación que nunca ocurriría", sin el motivo de la evasión fiscal." El Tribunal también afirmó que "si bien la motivación subjetiva del contribuyente puede ser pertinente para la existencia de un propósito de evasión fiscal, todos los tribunales han considerado la realidad objetiva de una operación al evaluar su sustancia económica". Ver caso de Industrias Coltec, Inc. V. Estados Unidos, 454 F.3d en 1355, 1356 (referenciado en JCT ob. cit., traducción del autor).

ganancias eran insignificantes en comparación con los beneficios fiscales; así, en este análisis se concluyó que el potencial de ganancias debe ser más que nominal. Otros tribunales consideran que la aplicación de la doctrina de la sustancia económica requiere una determinación objetiva de si existía una *posibilidad razonable de ganancia* de la operación, aparte de los beneficios fiscales; en este análisis, al evaluar si existe una posibilidad razonable de ganancia, puede ser suficiente si existe una cantidad nominal de beneficio antes de los impuestos, comparado con los beneficios fiscales esperados.

Por otro lado, en cuanto a los beneficios derivados de la *contabilidad financiera* existen posturas que reconocen que los ahorros fiscales producto de la contabilidad financiera no constituyen una razón de negocios[355] y otras, lo contrario[356]. En términos generales, lograr un beneficio contable financiero no se tomará en cuenta como razón de negocios para realizar una operación si el origen de dicho beneficio es una reducción de impuestos federales[357].

De igual modo, también menciona el Joint Committee on Taxation que no se cumple con la doctrina de la sustancia económica si se estructura una operación, en la que una de las partes constituye una "tax indifferente parties"; que implica exceder cualquier ingreso económico real que recibiría un sujeto con esta calidad tributaria, para lograr una deducción o una base más favorable.

Régimen sancionador

Por regla general, la sanción del 20% del pago insuficiente se aplica a cualquier pago insuficiente atribuible a una negativa de beneficios fiscales solicitados, que proviene de una operación que carece de sustancia económica o que no cumple con los requisitos de cualquier norma legal similar[358]. Todo lo relativo al régimen

---

[355] Véase American Electric Power, Inc. V. Estados Unidos, 136 F. Supp. 2d 762, 791-92 (SD Ohio 2001), aff'd, 326 F.3d.737 (6th *Cir*. 2003) y Wells Fargo & Company v. United States, No. 06-628T, 2010 WL 94544, en * 59 (Fed. Cl. 8 de enero de 2010); casos referenciados en JCT ob. cit., p. 145.

[356] Ver, Joint Committee on Taxation, Report of Investigation of Enron Corporation and Related Entities Regarding Federal Tax and Compensation Issues, and Policy Recommendations (JSC-3-03) February 2003 ("Enron Report"), Volume III at C-93, 289.

[357] Silverman, Mark J. y Solomon, Eric. Economic Substance. New York University 70th Institute on Federal Taxation. 2011, p. 9 (traducción libre del autor). Consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://www.steptoe.com/images/content/2/6/v1/2641/4377.pdf

[358] Respecto del término de norma legal similar: "Se pretende que la sanción se aplique a una transacción cuyos beneficios fiscales no se permiten como resultado de la aplicación de factores y análisis similares que se requieren según la disposición para un análisis de sustancia económica,

sancionador está previsto en la sección 6662 (sanciones)[359]. Esa sección se aplicará cuando el pago insuficiente sea atribuible a uno o a más de los siguientes supuestos:

(1) negligencia; (2) cualquier subestimación sustancial del impuesto sobre la renta; (3) cualquier error sustancial de valoración según el capítulo 1; (4) cualquier sobreestimación sustancial de las obligaciones de pensiones; (5) cualquier subestimación sustancial de la valoración del impuesto sobre sucesiones o donaciones; (6) Cualquier denegación de beneficios fiscales reclamados por razón de una transacción que carece de sustancia económica (dentro del significado de la sección 7701(o) o que no cumple con los requisitos de cualquier norma legal similar); (7) Cualquier subestimación de activos financieros extranjeros no divulgada; (8) Cualquier base patrimonial inconsistente; (9) Cualquier sobreestimación de la deducción prevista en el artículo 170 (p); (10) Cualquier denegación de una deducción en virtud del artículo 170 (h) (7).

La referida multa puede agravarse hasta un 40%, en los supuestos marcados específicamente.

En segundo término, encontramos el Aviso 2010-62[360] (emitido el 13 de septiembre de 2010 por el Internal Revenue Service), con la finalidad de proporcionar orientación provisional sobre la aplicación de la sección 7701 que codificó la doctrina de la sustancia económica y en el que se aborda el test o prueba conjunta. Entre otras cosas, se acotaron aspectos de la aplicación de la Doctrina de la sustancia económica, como los siguientes:

*.- Se precisó que el Departamento del Tesoro y el IRS (Internal Revenue Service), no tienen la intención de publicar orientaciones administrativas generales sobre los tipos de transacciones en los que se aplica o no la doctrina de la sustancia económica ni tampoco individualizar esa determinación para una operación en específico;

---

incluso si se utiliza un término diferente para describir la doctrina", en JCT ob. cit., nota al pie 359, traducción del autor.

[359] Texto completo en: https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6662, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro.

[360] Texto completo en: https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-10-62.pdf, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro.

*.- En el apartado B del referido aviso se precisa que el IRS continuará analizando cuándo se aplicará la doctrina de la sustancia económica, de la misma forma en que lo realizaba antes de la promulgación de la sección 7701;

*.- Por tanto, según el IRS, si las autoridades dispusieron que la doctrina de la sustancia económica no era relevante para determinar si ciertos beneficios fiscales estaban permitidos antes de la promulgación de la sección 7701(o), aquél continuará adoptando esa postura;

*.- En el Aviso 2010-62, el IRS (Internal Revenue Service), informa que seguirá basándose en la jurisprudencia existente sobre la doctrina de la sustancia económica del *Common law* al aplicar la prueba conjunta o doble, de la sección 7701 (o) (1). Y como hemos mencionado, dicho test radica en que: a).- la operación cambie de forma significativa (independientemente de los efectos tributarios), la posición económica del contribuyente y b).- el contribuyente debe tener una razón de negocios para realizar la operación; el primero, denominado elemento objetivo y el segundo, el elemento subjetivo;

*.- Se hace alusión al “potencial de ganancias” de la operación, precisando que el mismo será considerado para determinar si se cumplen los elementos de la prueba conjunta. Y dicho potencial, será tomado en cuenta si el valor presente de la ganancia antes de impuestos razonablemente esperada es sustancial en relación al valor presente de los beneficios fiscales netos esperados, que se permitirían si la transacción fuera respetada a efectos fiscales.

*.- Se deja libertad de jurisdicción a los tribunales para determinar el tratamiento apropiado a los impuestos extranjeros, para determinar la sustancia económica de la operación y se anuncia que el IRS y del Departamento del Tesoro, tienen la intención de emitir regulación (conforme a la sección 7701 (o) (2) (B), para que sean considerados como gastos al determinar la ganancia antes de impuestos, en los casos apropiados.

*.- También proporciona detalles sobre en qué términos la “divulgación” (de la operación) se considera adecuada, según la sección 66662 (i), con el propósito de reducir la multa del 40 al 20%; para lo cual deberá llenarse un formulario (8275 o

8275-R) o si la operación se realiza de forma consistente con los términos del Rev. Proc. 94-69.

Señalan Silverman, Mark J. y Solomon, Eric[361], que para responder a la pregunta de ¿cuándo se aplica la doctrina?, se deben tener en cuenta una serie de consideraciones: 1.- Si la doctrina de la sustancia económica (ES), ¿es relevante?; 2.- ¿Cómo el IRS auditará las operaciones y afirmará la doctrina ES a la luz de su codificación?; 3.- ¿En qué supuestos recae la carga de la prueba sobre los contribuyentes y el IRS (Internal Revenue Service)?; 4.- Si la doctrina ES, ¿es la que resulta relevante, en comparación con otras doctrinas?

4.3.3.- Aplicación de la doctrina de la sustancia económica (Guía LB&I-04-0422-0014 de 9 de junio de 2023)

En términos generales, en la sección 7701, se introdujo la idea de que la doctrina de la sustancia económica será aplicable cuando sea "relevante", sin una connotación amplia del concepto. Y como hemos mencionado en líneas anteriores, en realidad, han sido los criterios de los tribunales los que ofrecen cierta orientación acerca de esta cuestión. Para autores como Andy Grewal[362], la incertidumbre sobre la doctrina codificada de la sustancia económica aún persiste, quien señala que recientemente el IRS ha relajado un poco las restricciones sobre cuándo su personal puede invocar la doctrina de la sustancia económica. Recientemente, el 9 de junio de 2023, el IRS expidió el LB&I-04-0422-0014[363] (Interim Guidance Memorandum on Economic Substance Doctrine and Related Penalties), en el que, en cuanto a la aplicación de la doctrina de la sustancia económica, se precisa lo siguiente:

*.-Para determinar si resulta apropiado plantear la doctrina de la sustancia económica, el examinador debe atender las consideraciones de la referida guía y buscar a un asesor local sobre la aplicación de la doctrina sobre la operación en cuestión.

---

[361] Silverman, Mark J. y Solomon, Eric, ob. cit., p. 13.

[362] Grewal Andy, Iowa Studies Research Paper No. 2023-29, p. 2, (consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4193230, traducción del autor).

[363] Texto completo en: https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-046-004#idm139777969080000, (consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro, traducción del autor).

*.- Los siguientes hechos y circunstancias tienden a mostrar que la aplicación de la doctrina de la sustancia económica puede ser apropiada, en los siguientes supuestos:

- Operación altamente estructurada;
- Operación que incluye pasos innecesarios;
- Operación que no se realiza en condiciones de plena competencia con terceros no relacionados;
- Operación que no crea ningún cambio económico significativo sobre la base del valor presente (pre-tax);
- El potencial de ganancia o pérdida del contribuyente está artificialmente limitado;
- La operación acelera una pérdida o duplica una deducción;
- La operación genera una deducción que no coincide con una pérdida equivalente o gasto económico (incluida la creación artificial o el aumento de la base de un activo);
- El contribuyente mantiene posiciones compensatorias que reducen o eliminan el riesgo económico de la operación;
- La operación involucra una contraparte *tax-indifferent* que reconoce importantes ingresos;
- La operación no tiene ninguna razón de negocios creíble aparte de los beneficios fiscales federales;
- La operación no tiene un potencial significativo de ganancias aparte de los beneficios fiscales;
- La operación no tiene un riesgo significativo de pérdida;
- El beneficio fiscal se genera artificialmente por la operación;
- La operación está prediseñada;
- La operación está fuera de los negocios ordinarios del contribuyente.

Esta lista no incluye todos los supuestos ni es una limitante por lo que deben considerarse todos los hechos y circunstancias relevantes del caso para calificar la operación. Además, la doctrina de la sustancia económica puede ser aplicada en adición con otras doctrinas judiciales.

Procedimiento On-site visits and case or issue reviews

Para la resolución de casos sobre la aplicación de la doctrina de la sustancia económica, resulta aplicable el procedimiento regulado en la "publication 5125 Large Business and a International Examination Process"[364] y la IRM 4.46 rules[365].

Independientemente de lo anterior, la doctrina de la sustancia económica puede no resultar apropiada si la operación que genera incentivos fiscales es consistente (en forma y sustancia), con la intención del Congreso al proporcionar los incentivos.

Las visitas domiciliarias y revisiones de casos o problemas por parte del administrador de este (previa agenda que garantice la productividad del tiempo dedicado por éste), pueden ser un método eficaz para monitorear el progreso del caso y/o el desarrollo de las cuestiones tributarias[366]. La visita domiciliaria incluye una reunión con el contribuyente, la agenda debe compartirse con el equipo de inspección y proporcionarse al contribuyente con anticipación para darle tiempo suficiente para agregar elementos a la agenda y realizar cualquier investigación, indagación o desarrollo del material de antecedentes necesario para discusiones significativas.

Además de los elementos mencionados, el administrador del caso (conforme a las reglas *IRM 4.46.4.8* "Issue Management and Development" y "*IRM 4.46.4.9*, Case Monitoring and Management"; pertenecientes al IRM 4.46 *rules* antes citado) debe garantizar que:

- Las discusiones sobre los temas se lleven a cabo de manera transparente y cooperativa durante el desarrollo de cada tema;
- Se están siguiendo los procesos de gestión (IDR; por sus siglas, Information Document Request) y cumplimiento;
- Se realizan análisis de riesgos continuos para cada caso;
- Se cuentan con los recursos adecuados para el desarrollo del caso;

[364] Ver texto completo en https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5125.pdf, consultado el 01 de febrero de 2024.
[365] Ver texto completo en https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-046-004, consultado el 01 de febrero de 2024.
[366] En correspondencia con la regla 4.46.4-5 "On-Site Visits and Case or Issue Reviews".

- Se está siguiendo el proceso del LEP (LB&I Examination Process o Large Business and International Examination Process; publication 5125 Large Business and a International Examination Process);
- Los equipos temáticos están llevando a cabo discusiones interactivas para resolver cualquier diferencia fáctica o legal;
- La ley se aplica a los hechos de forma imparcial;
- Los miembros del equipo temático del Large Business and International Examination Process (LB&I), adoptan un enfoque unificado sobre una postura fiscal cuando entablan un diálogo con el contribuyente;
- El LB&I y los contribuyentes comprenden sus posturas fiscales recíprocamente;
- El reconocimiento de hechos IDR para cuestiones no pactadas ha sido emitido y discutido con el contribuyente;
- Los formatos 4764-B y los documentos de trabajo relacionados se están completando y revisando al mismo tiempo;
- Se han abordado elementos de visitas o revisiones documentales anteriores.

También se señala en la guía que se aborda, que los gerentes documentarán por escrito visitas y las revisiones al sitio para dejar constancia de cualquier entendimiento o acuerdo alcanzado, las decisiones tomadas y los puntos pendientes para cada tema cubierto de la agenda. La documentación debe utilizarse como punto de partida para la siguiente revisión y podrá compartirse según corresponda con los demás gestores involucrados en el caso, con el equipo de fiscalización y con el contribuyente.

Hasta lo ahora expuesto, podemos ver que la aplicación de la doctrina de la sustancia económica representa una cuestión compleja y ha adquirido sustancialmente dos matices: el primero hasta antes de que se promulgara la sección 7701; y, el segundo, a raíz de su publicación.

4.3.4.- Consideración de otras doctrinas (Guía LB&I-04-0422-0014 de 9 de junio de 2023)

La doctrina de la sustancia económica puede aplicarse, además de otras doctrinas judiciales (por ejemplo, la sustancia sobre la forma o la transacción escalonada), ya

sea como argumento principal o como una posición alternativa a esas doctrinas judiciales dependiendo de los hechos y las circunstancias del caso.

Del mismo modo, si se recalifica una operación (por ejemplo, deuda como capital; recalificar a alguien como agente de otro; un interés social como otro tipo de interés, o, un conjunto de productos financieros, como otro tipo de interés), entonces se debe aplicar la recalificación y la doctrina de la sustancia económica puede considerarse como una posición primaria o alternativa, basada en los hechos y circunstancias del caso.

En la guía que se comenta, se precisa enfáticamente que la misma no constituye un pronunciamiento oficial de la ley y no se puede utilizar, citar, ni confiar en ella como tal.

Para cerrar el presente capítulo, sólo resta mencionar que, hasta lo aquí expuesto, tenemos ya los elementos básicos para abrir el telón y dar paso en el escenario a la teoría de la prueba, habiendo delimitado conceptualmente la materialidad para un EFOS como para un EDOS y señalando que ese término cumple especialmente una función probatoria y que, su elemento estructural es la “evidencia” (de la capacidad operativa del primero o de la materia física (huella o fuente) de la realidad circundante del EDOS, impregnada por el acontecimiento histórico de las acciones del EFOS, al ejecutar las operaciones que amparan determinados comprobantes fiscales).

Sin embargo, el hallazgo de esa materia física impregnada no es automático y tal maniobra no puede hacerse sin la ayuda de una teoría (o teorías), que organicen nuestro pensamiento y acciones en el terreno de la prueba.

Por ello, en el siguiente capítulo, analizaremos algunos de los autores que, a nuestro parecer, han sentado las bases de la actual concepción de la p*rueba de los hechos*, comenzando por Michele Taruffo, hasta el creador de una terminología auténtica y original de la concepción de este tema, Luis Muñoz Sabaté, sin pasar de largo los estudios y los esfuerzos de Marina Gascón Abellán, Jordi Ferrer Beltrán, Perfecto Andrés Ibañez y Daniel González Lagier.

4.4.- Conclusiones

A).- En cuanto al concepto de *sustancia económica,* la norma de información financiera A-2 (del paquete de las NIF A) estipula que: “La *sustancia económica* debe prevalecer en la naturaleza de la operación sobre su forma jurídica, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.”

B).- Los principales referentes de la sustancia económica los encontramos en el derecho anglosajón. Al día de hoy, cobra relevancia el hecho de que las únicas doctrinas que han sido codificadas de las antes mencionadas, son la doctrina de l*a sustancia económica* (*The economic substance*) y la de razón de negocios (*Business Purpose Doctrine*), en el nuevo artículo 7701 o del IRC (Internal Revenue Code), derivada del “Obamacare”.

C).- A la par de las doctrinas de la sustancia económica y la razón de negocios, subsisten otras doctrinas que ayudan a identificar operaciones estructuradas de forma compleja para evadir impuestos, como las doctrinas: *The substance over from doctrine (*o de la sustancia sobre la forma); *The step transaction doctrine* (o doctrina de las operaciones fraccionadas, o transacciones por pasos); Sham Transaction Doctrine (o de la simulación).

D).- El artículo 7701 (o) (1) del IRC (Internal Revenue Code), al definir cuándo una operación contiene sustancia económica, en el sentido de que sólo se considerará que tiene sustancia económica si la operación cambia de forma significativa (aparte de los efectos tributarios), la situación económica del contribuyente y si éste tiene una razón de negocios para realizar dicha operación; dio pauta para que, al interpretar esta disposición, se implementara el “conjunctive test” o la prueba conjunta o doble. Lo que, a nuestro parecer, es la síntesis de las doctrinas de la sustancia económica y la razón de negocios o de los elementos objetivo (sustancia económica) y subjetivo (intención o propósito de negocios del contribuyente), de la operación.

E).- En México, adoptando la doctrina de la simulación española, la simulación puede ser absoluta o relativa. El principal fenómeno del primer tipo de simulación aparece en el tráfico de comprobantes fiscales y para su combate frontal se eligió

el establecimiento de la presunción de inexistencia de operaciones contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (simulación absoluta), con las características y notas que ya se apuntaron en el capítulo segundo. A su vez, se reservó para el tema de la simulación relativa, el establecimiento de los artículos 42-B del citado código y 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que contempla facultades de la autoridad fiscal para calificar la simulación de actos jurídicos y su recalificación para efectos fiscales. Mientras que la figura de la razón de negocios y de las operaciones escalonadas la encontramos en la redacción del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

5.- CAPÍTULO QUINTO. LA PRUEBA DE LOS HECHOS. PRIMERA PARTE

Hemos ya despejado la naturaleza jurídica de la presunción de inexistencia de operaciones, los elementos estructurales que la componen y hemos hecho énfasis en uno que parecería ser el antídoto para revertir su aplicación y, así, superarla o destruirla: la materialidad de operaciones, que es el estadio probatorio donde pensaríamos que cualquier presunto EFOS o presunto EDOS debe apuntalar su mira, para reinsertar sus operaciones al recuento histórico de la "realidad" o de la "existencia", conservando los efectos fiscales que originalmente poseían.

El problema radica en que, probatoriamente, el tema se torna especialmente complejo en lo concerniente a los EDOS[367] (sujetos que cobran relevancia especial en este trabajo), porque *la materialidad de su operaciones está insertada en el terreno de los hechos*, y en uno sumamente árido, porque en éste convergen tanto eventos de naturaleza tangibles (como la entrega de bienes derivada de una compraventa o la construcción de un edificio), pero también otros intangibles (como la prestación de servicios profesionales de capacitación o de asesoría), y sobre todo, en *elementos dinámicos* de la realidad.

En efecto, la producción y entrega de bienes y, más aún, la prestación de servicios, involucran "procesos", los que se agotan en forma secuencial en un espacio y tiempo determinados, y que producen múltiples reacciones en la materia física de los EDOS, condicionados por innumerables factores; por lo que la captación de esos eventos en las cosas, objetos y la memoria de aquéllos que los presencian, está condicionada por la capacidad reflexiva[368] de éstos. Sin dejar a un lado que es en esa materialidad donde, finalmente, ocurre la sinapsis con la sustancia económica y la razón de negocios de las operaciones.

---

[367] Recordemos la distinción apuntada en el capítulo anterior y que en lo concerniente a los EFOS, la "capacidad operativa" es el eje central de la prueba de la materialidad de sus operaciones y prácticamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya resolvió que sólo debe acreditar su capacidad operativa; una maniobra relativamente sencilla, si se considera que se trata de elementos estáticos de la realidad, como lo son los activos, personal, o infraestructura que permiten entregar los bienes o prestar los servicios de que se trate; caso en el que, curiosamente, esa materia física, por su sola existencia, se convierte ella misma en hecho.

[368] Concepto acuñado por Muñoz Sabaté, analizado en la nota al pie de página 235 del capítulo tercero, relacionado con la aptitud de las cosas a reaccionar frente a la acción exterior producida sobre ellas.

Este proceso de impresión de los eventos del exterior (hechos), en la materia física de la realidad circundante de los sujetos, es precisamente donde una parte importante de la teoría de la prueba pone su empeño para sustraer los principios generales que rigen este fenómeno. Seguramente, nuestro pensamiento se ha visto invadido por preguntas como, ¿si el operador del derecho trabaja con hechos, o si se tiene acceso a éstos de forma directa? o ¿cuál es el grado de certeza sobre los hechos que nos ofrecen las pruebas? problemas a los que nos podemos introducir en gran medida con las ideas de los teóricos contemporáneos europeos de la prueba (corriente que ha influenciado, desde sus inicios, nuestro sistema jurídico) y que, a continuación, analizaremos.

Por ello, consideramos imprescindible realizar un acercamiento a la teoría de la prueba y su cosmovisión sobre los "hechos", antes de aventurarnos al estudio específico de la prueba de la materialidad de operaciones (delimitar específicamente cuáles son los "hechos relevantes" y cuál es la "materia física", donde la materialidad de operaciones deja sus trazos y huellas), interrogantes que serán despejadas en líneas subsecuentes.

Sin dejar de mencionar que la prueba de los hechos y la adminiculación de la prueba indiciaria no es una labor cotidiana, ni con la que esté muy familiarizado el abogado fiscalista, y hemos de confesar cierta lejanía con la materia, lo cual es entendible considerando que la materia contencioso-administrativa, realmente se encuentra regida por las pruebas documental y la pericial; lo que deriva propiamente de la prevalencia de la forma escrita en el procedimiento administrativo[369].

No descartamos que a la postre, este ejercicio reflexivo fomente una nueva cultura de la prueba, con un enfoque más de carácter corporativo o preventivo en el mundo

[369] "En el ámbito de lo contencioso-administrativo, como veremos, adquiere una importancia significativa la prueba documental y la pericial. Por una parte, ello es consecuencia de la prevalencia de la forma escrita en el procedimiento administrativo, que explica la importancia de los documentos públicos. Y, por otra parte, ello resulta de la complejidad que van adquiriendo cada vez más los asuntos en los que interviene la administración pública y el derecho administrativo, donde la intervención de especialistas, de peritos que asesoren convenientemente al órgano judicial, resulta cada vez más indispensable", en Aguado I Cudolá Vicenc. *La prueba en el proceso contencioso-administrativo: ¿Supletoriedad de la legislación procesal civil o necesidad de una regulación específica?,* Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2013, p. 935, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3282/48.pdf.

fiscal (promoviendo en las empresas la *generación consiente* -y su *conservación- de las huellas de la materialidad de sus operaciones*, hasta ahora relegadas al azar), frente a la nueva dimensión que han tomado las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, en la que ahora se profundizó el estrato de revisión de la realidad de las operaciones de los contribuyentes, pasando de la capa más superficial impresa en la contabilidad y la documentación comprobatoria, hasta una más profunda que permea la materia física en la que se producen las acciones de los presuntos EFOS y las reacciones de los presuntos EDOS.

Esto implica un salto cualitativo en la visión de la prueba en el mundo fiscal (consistente en acercar más al operador del derecho al mundo de los hechos), similar al que llevó a los abogados tributarios norteamericanos a modificar la estructura de sus operaciones basando su actuar en el reconocimiento de las doctrinas que rigen sus transacciones comerciales (sustancia económica, razón de negocios, simulación, entre otras), integrando, de facto, como elementos estructurales de aquéllas, los que se desprendían de las referidas doctrinas.

> Los contribuyentes y sus asesores aprendieron a integrar el *Common Law* que rodea el derecho tributario en su planificación tributaria, para que sus esfuerzos no sean socavados y frustrados por estas garantías judiciales.[370]

Demos paso, entonces, al enfoque del "hecho" en la actual teoría de la prueba contemporánea (relacionada con la concepción generalizada de que el proceso judicial busca la obtención de la verdad mediante la prueba o concepción racionalista de la prueba; en oposición al paradigma de la *intime conviction* del juzgador); línea de pensamiento en la que encontramos a los autores que analizaremos enseguida.

Una nota común que comparten estos autores es su preocupación por el estudio del terreno de los "hechos" y la motivación de cualquier "juicio de hecho" que sustente cualquier fallo jurisdiccional, como ejercicio del poder. Para facilitar su estudio, este análisis lo dividiremos en dos capítulos (analizando en primer término

[370] Zöe Prebble y John Prebble, Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte II)", *Revista IUS ET VERITAS*, N° 51, diciembre 2015, p. 21.

las ideas de Taruffo, Marina Gascón y Lagier, y en el siguiente capítulo -quinto- las del resto de los autores mencionados).

5.1.- Teoría de la prueba de Michele Taruffo

Este autor constituye uno de los pilares de la investigación y confección de la teoría de la "Prueba de los *hechos*", siendo en 1992 cuando publica una de sus obras más conocidas *La prova dei fatti giuridici*, traducida al castellano en 2002 (*La prueba de los hechos*), referente contemporáneo de la teoría de la prueba (que traspasó Italia, para consolidarse en España y alcanzar a América Latina), proceso impulsado tanto por Perfecto Andrés Ibáñez como por Jordi Ferrer Beltrán, quien finalmente colaboró en la traducción.

En dicha obra, aparece publicada una entrevista[371] que Jordi Ferrer le realizó a Michele Taruffo, en la que éste último destaca:

> Entre el problema de la prueba y el de la justificación de la decisión en la motivación de la sentencia existen vinculaciones muy estrechas…Sin embargo, todo esto implica por parte del juez una serie de decisiones y de elecciones que son en gran medida discrecionales y no están directa y rigurosamente determinadas por normas jurídicas, en particular respecto de la relevancia de las pruebas, la credibilidad de medios de prueba (por ejemplo de los testigos), la valoración de la aceptabilidad de cada prueba concreta, la valoración conjunta de todas las pruebas disponibles y, por último, el juicio final sobre la verdad o falsedad de los hechos…Observo, no obstante, que una teoría racional y analítica de la prueba y del juicio sobre los hechos puede ser útil no sólo como instrumento de racionalización del razonamiento del juez en la fase de descubrimiento y formación de la decisión, es decir, cuando el juez realiza las elecciones que le llevarán al juicio final sobre los hechos, sino también cuando debe formular la motivación de la sentencia justificando ese juicio y exponiendo -en términos de racionalidad justificativa- las elecciones, los criterios y los pasos lógicos que otorgan validez, y por tanto aceptabilidad, a su decisión.…
> La falta de atención hacia los hechos ha producido diversas consecuencias negativas. La principal es que no se han elaborado de forma suficientemente detallada y profunda los criterios para un control de validez racional del juicio de hecho.

De igual manera, frente al cuestionamiento de Jordi Ferrer sobre las causas de que la dogmática procesalista y la teoría del derecho se han preocupado fundamentalmente de la justificación de las decisiones en materia de derecho y no tanto en materia de hechos, Michele Taruffo refirió sustancialmente que:

> Una de esas razones, muy general pero muy importante, es la convicción de que el jurista debe ocuparse sólo de lo que es jurídico,

[371] Taruffo, Michele, *La prueba de los Hechos*, 2a, Trotta, Madrid, 2005, p. 517 y ss.

> entendiéndose por jurídico, en sentido tradicionalmente positivista, sólo aquello que está directamente regulado por normas jurídicas. Lo que no es íntegramente jurídico en ese sentido, según esta perspectiva, *non est de hoc mundo* y, por tanto, tiende a ser excluido de la atención del jurista y del teórico del derecho. Esta cultura jurídica, centrada de forma tendencialmente exclusiva en los fenómenos normativos, olvida muchas otras dimensiones que, en cambio, resultan necesarias para la propia comprensión de esos fenómenos, desde la sociología hasta la historia, desde la economía hasta la lógica. En ese sentido el jurista típico es ignorante, en la medida en que no sabe nada (a no ser por casualidad o por gusto personal) de cualquier cosa que no pueda integrarse en una concepción fuertemente restrictiva de lo que es derecho.[372]

Veamos, entonces, cómo dimensiona el autor la teoría de la prueba de los hechos.

5.1.1.- El hecho como objeto de la prueba

En Michele Taruffo, encontramos la teoría de la prueba circunscrita o en vinculación con los conceptos de hechos y verdad, medios de prueba y probabilidad. Este autor ha sido un bastión en la formación de la teoría de la prueba de los hechos:

> Uno de los cambios más importantes que ha tenido lugar en la cultura jurídica del mundo latino durante las últimas décadas ha consistido en tomarse en serio la motivación de los hechos y, en consecuencia, el problema de la argumentación en materia de prueba. En ese cambio cultural ha jugado un papel fundamental la obra desarrollada por Michele Taruffo a partir de los años setenta; sin exageración cabría decir que sus planteamientos, directa o indirectamente, están en el trasfondo de todos los (ya muchos) autores que se han ocupado de estas cuestiones en los últimos tiempos.[373]

Enseguida, expondremos el marco teórico de Michele Taruffo:

Medio de prueba

Cualquier elemento que pueda ser usado para establecer la verdad acerca de los hechos de la causa[374]. Partiendo de la base de que en el litigio existe una "controversia de hechos", cuya disputa corresponde dilucidar al tribunal, cuando establece la verdad sobre los hechos motivo de esta.

Prueba y verdad

---

[372] *Idem*.
[373] Atienza, Manuel, *Curso de Argumentación Jurídica*, Trotta, Madrid, 2013, p. 477.
[374] Taruffo, Michele, *La prueba*, Marcial Pons, 2008, p. 15.

En el fondo de las concepciones insertadas en los distintos ordenamientos, existe la idea de que las pruebas sirven para establecer si determinados hechos han ocurrido o no[375].

Hecho

Se define como el antecedente de una consecuencia jurídica. Un hecho en litigio es aquél que sólo se puede identificar de acuerdo con la norma jurídica que se usa como criterio para decidir. Podemos distinguir, entonces, entre formas positivas/negativas, descriptivas/valorativas y simples/relacionales de definir los hechos por medio de las normas jurídicas[376]. Existe una concepción generalizada según la que los elementos de prueba constituyen un medio para establecer la verdad de los hechos objeto de litigio.

El hecho como objeto de prueba

La prueba sirve para establecer la verdad de uno o más hechos relevantes para la decisión, lo que guarda como nota común y recurrente en las diversas culturas jurídicas que el hecho es el objeto de la prueba o su finalidad fundamental, en el sentido de que *es lo que es* probado en el proceso[377]. Es el derecho el que define y determina lo que en el proceso constituye el "hecho", lo que envuelve la siguiente problemática:

> …no es necesario discutir en términos generales la distinción hecho/derecho sino que hay que tomar en consideración las distintas modalidades con las que el hecho, destinado a constituir el objeto y la finalidad de la prueba, es identificado a través de las normas aplicables al caso específico. Se trata, en fin, de entender correctamente en qué consiste la denominada «calificación jurídica del hecho» y de qué forma condiciona la identificación del hecho del que es necesario determinar la verdad.[378]

El "hecho" también se encuentra envuelto en la problemática que implica la extrema variabilidad e indeterminación de los fenómenos del mundo real, por ende, será la calificación jurídica de los hechos, mediante la dimensión jurídica la que permita identificar el "hecho de la causa". De ahí que no puede haber una definición simple

[375] Taruffo, Michele, *La prueba de los Hechos*, ob. cit., p. 21.
[376] Taruffo, *La prueba*, ob. cit., pp. 16-17.
[377] Taruffo, *La prueba de los Hechos*, ob. cit. p. 89.
[378] *Idem*, p. 92.

y unitaria de lo que representa el "hecho" en el ámbito del proceso y en cuanto "objeto de la prueba", siendo en cambio una noción muy variable y problemática[379].

5.1.1.1.- La individualización del hecho

Cuestiona Taruffo "cómo puede ser identificado el hecho", si ninguna proposición descriptiva, *a priori*, es la más adecuada para describirlo, en cambio, son posibles las distintas descripciones de la misma situación. Será el contexto el que determine la descripción (el tipo de descripción) apropiada para un hecho determinado. "En el ámbito del proceso, el *contexto* en función del cual se determina cuál es la descripción apropiada del hecho y, por tanto, cómo se define el objeto de la prueba, es el de la decisión"[380]. La hipótesis que asume el autor es que la determinación del hecho se sitúa en el interior de la decisión judicial y que la prueba está dirigida a la determinación del hecho; de lo que deriva que el objeto apropiado de la prueba es el hecho que debe ser determinado, es decir, el hecho que es objeto de decisión.

La individualización del contexto de la decisión permite determinar dos perspectivas de definición del hecho; la primera referida directamente al contexto de la decisión y permite obtener de él las coordenadas que definen teóricamente el objeto de la prueba (hecho); mientras que la segunda perspectiva a las modalidades mediante las cuales el hecho es concretamente individualizado y fijado en el proceso (concreto supuesto de hecho controvertido). "Desde esta perspectiva, el contexto de referencia es también la decisión específica que deberá ser tomada por el juez, pero es sobre todo el procedimiento que concluye con la decisión y que comprende la deducción, la admisión y la asunción de las pruebas"[381]. Ambas perspectivas son distintas, pero convergentes.

5.1.1.2.- Relevancia jurídica

En la decisión todos los hechos que se deben determinar son aquéllos a los que se aplica la norma usada como criterio jurídico de la decisión, esto es lo que Taruffo considera como concepto de relevancia jurídica[382]. El objeto de la decisión es el

---

[379] *Idem*, pp. 91-92.
[380] *Idem*, p. 95.
[381] *Idem*, p. 96.
[382] "Determinar el hecho en el contexto de la decisión significa esencialmente definir cuál es el hecho concreto o histórico al que se aplica la norma idónea para decidir el caso o bien, pero no es lo mismo,

hecho que la norma define y califica como relevante, al que le atribuye determinadas consecuencias jurídicas. La norma aparece como criterio de selección de cierta clase de hechos (insertos en los infinitos sucesos del mundo real), que adquieren relevancia específica para su aplicación, con la única condición que refiere Taruffo: "Sí y sólo sí en la concreta situación planteada en juicio, este criterio funciona con resultados positivos, entonces la norma es aplicable a ese hecho y éste es objeto de la decisión y, por tanto, objeto de prueba"[383].

La cuestión va más allá de la concepción silogística de la aplicación de la norma, porque en ésta se da por descontado aquello que sería necesario explicar, es decir, la identificación del significado de la norma concreta respecto de la definición del supuesto de hecho abstracto y la calificación jurídica del hecho concreto que permita establecer si éste entra o no en el campo de aplicación de aquella norma.

> La individualización del hecho jurídicamente relevante está evidentemente dentro de la «preparación de las premisas» de la decisión y no deriva de un simple juego deductivo sino de una compleja operación que lleva a la «construcción del caso», es decir, a la individualización del hecho que constituye el objeto específico de la decisión. Esta operación versa sobre la conexión entre norma y hecho, pero no en el sentido de limitarse a constatar una correspondencia (que en realidad no existe de por sí), sino en el sentido de pretender constituir una correspondencia entre hecho y norma que permita decir que esa norma, en uno de sus significados resultantes de la interpretación, califica jurídicamente ese hecho, que es relevante respecto a esa norma y que fundamentará la decisión en la medida en que resulte probado en juicio.[384]

La conexión (entre norma y hecho) a la que se alude, se basa en la fijación de premisas (de hecho y de derecho) entre las que se dé la correlación lógica que funda la deducción silogística, y es ahí donde radica el verdadero problema, porque el esquema silogístico no brinda respuesta para esa fijación de premisas; la cual es producto de la interpretación humana[385]; cuestión de suyo compleja, por las

---

establecer cuál es el hecho controvertido para después decidir cuál es la norma que debe serle aplicada", *idem*, p. 96.

[383] *Idem*, p. 97.

[384] *Idem*, p. 99.

[385] "En el praxis cognitivo-comunicativa del hombre, el hecho es una de las instancias de relativa certeza en la que el actor humano puede confiar; no es necesario decirlo: a falta de algo mejor, al mismo tiempo que actualiza y, por lo tanto, también reproduce su propio conjunto de paradigmas", en Csaba Varga, "On Judicial Ascertainment of Facts", *Ratio Juris,* Vol. 4 No. 1 March 1991, p. 61 (traducción libre del autor), consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://www.researchgate.net/publication/285803870_On_Judicial_Ascertainment_of_Facts

particularidades de la concepción del mundo de vida de cada sujeto, tal como lo concibe Schutz:

> La conducta de un semejante no es, digamos, un suceso espacio temporal, sino más bien una acción "como la mía". Es decir, está sumergida para él en contextos de sentido, y está subjetivamente motivada e intencionalmente articulada de acuerdo con sus intereses particulares y con lo que le resulta factible…El sentido no es una cualidad de ciertas vivencias que emergen nítidamente en el flujo de la conciencia, es decir, de las objetividades constituidas dentro de este. Es más bien el resultado de mi explicitación de vivencias pasadas que son captadas reflexivamente desde un ahora actual y desde un esquema de referencia actualmente válido.[386]

Los contextos de interpretación son cruciales para definir la relevancia jurídica del hecho y no es una operación nada sencilla, "no sólo supone las operaciones hermenéuticas que han sido apenas mencionadas, sino que, implica también delicadas y complejas operaciones lingüísticas de paso y traducción entre lenguajes distintos, que además asumen configuraciones muy distintas en función de los contextos culturales, además de institucionales y procesales, en que se sitúan"[387].

5.1.1.3.- Identificación normativa

Para resolver la cuestión relativa a *qué hecho debe ser probado* como presupuesto para la aplicación de una determinada norma, deben despejarse dos interrogantes, a saber: ¿cómo las normas definen los hechos? y, por tanto, ¿cómo es individualizado el hecho que sirve de base para la decisión?, sin embargo, ello presupone ciertas dificultades:

La primera, indica Taruffo, es la vaguedad del lenguaje jurídico, especialmente en la parte de la norma referida a la individualización del hecho, la que depende del grado de precisión y claridad del lenguaje usado, además del grado de concreción/genericidad de las determinaciones fácticas[388]. El autor ejemplifica lo anterior señalando que una norma que hable de «automóviles», es más específica y menos vaga que una norma que hable de «vehículos», pero -más allá del hecho de que obviamente tienen distintos campos de aplicación- ambas normas siguen siendo (en distintos grados) vagas (quedando, por ejemplo, por determinar si, y en qué casos, una ambulancia es un automóvil y si, y en qué casos, un cochecito para

[386] Schutz, Alfred, *Las estructuras del mundo de la vida*, Amorrortu, Buenos Aires, 2001, p. 35.
[387] Taruffo, *La prueba de los Hechos*, ob. cit., p. 104.
[388] *Idem*, p. 108.

niños es un vehículo). Se obtiene de ello que un aspecto esencial para la identificación de aquello que debe ser probado para que pueda aplicarse una determinada norma consiste en la reducción de la vaguedad referida a la individualización de los presupuestos fácticos:

> Toda norma existente es indeterminada en el sentido de que es dudoso, controversial, qué supuestos de hechos quedan comprendidos en su campo de aplicación. Esto depende de la ineludible vaguedad de los predicados de cada lenguaje natural.
> De hecho, todos los predicados tienen una referencia dudosa o abierta (open textured, como se suele decir), de manera que padecen de vaguedad extensional. Por otro lado, la vaguedad extensional depende de la incertidumbre acerca de los atributos que un objeto debe poseer para pertenecer a aquella determinada clase: es decir, depende de la vaguedad intencional del predicado en cuestión.
> En consecuencia, dada una norma cualquiera, hay supuestos de hecho a los que ciertamente esta es aplicable, supuestos de hecho a los que ciertamente no puede ser aplicada y, por último, casos dudosos o difíciles (hard cases, como se suele decir) para los que la aplicabilidad de las normas es discutible.[389]

La segunda dificultad deriva de la falta de especialización del lenguaje jurídico[390]:

> Consiste en el hecho de que no existe una clara distinción entre «lenguaje ordinario» y «lenguaje jurídico», ni siquiera en lo que concierne a la individualización de los presupuestos fácticos de la aplicación de las normas. Por un lado, es verdad que muy a menudo el lenguaje de las normas «tomas prestadas» expresiones del lenguaje común: es más, esto sucede típicamente en el ámbito de la determinación de los hechos por parte de las normas.[391]

Si, por ejemplo, una norma se refiere a la posesión de una casa por un cierto período de tiempo, parece claro que prevalece el concepto técnico-jurídico de posesión y no la idea corriente de posesión que determina su significado en el lenguaje común.

---

[389] Guastini, Riccardo, *Teoría Analítica del Derecho*, Perú, 2017, pp. 102-103.

[390] Este tipo de problemática delimita, inclusive, el debate de los grandes temas filosóficos como el de la verdad: "Muchos debates del siglo XX han estado consagrados a mostrar que nos encontramos frente a un simple enredo lingüístico, y al intento de aclararlo…La primera distinción que vale la pena hacer es entre los estudios que dan preponderancia el uso lingüístico real de las expresiones verdadero y verdad y los que se desinteresan de ese uso proponiéndose más bien objetivos normativos o de reconstrucción, que hagan necesaria una definición estipulativa o una redefinición de verdad y, quizás, la construcción de un lenguaje artificial o formalizado. Dentro de la primera orientación, podría ser oportuno distinguir todavía más entre las investigaciones que se centran en el uso de las voces verdadero y verdad en el lenguaje ordinario y las que se ocupan, no tanto del empleo corriente del lenguaje, cuanto de la lengua natural, es decir, de las características estructurales de aquél, que son independientes del modo en que es utilizado por una comunidad de hablantes en un cierto tiempo y lugar", en Pintore Anna, *El Derecho sin Verdad*, Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas, Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson, Madrid, 2005, pp. 13-14.

[391] *Idem*, p. 109.

En resumen, parece que los significados del lenguaje común pueden sólo servir (manteniéndose el lenguaje «común» como «común») en los casos, poco frecuentes, en que la expresión usada para identificar un hecho no tenga (o no tenga todavía) un significado «jurídico».

Cuando el hecho puede identificarse a través del lenguaje común, es definible como hecho bruto, caso contrario, a través del lenguaje jurídico, se trata pues de un hecho institucional.

> Hay, sin embargo, un punto muy importante que debe precisarse desde la perspectiva que interesa principalmente en este momento, es decir, desde el punto de vista de la forma en que las normas condicionan la individualización de los hechos destinados a ser objeto de prueba. El punto, quizás banal pero que merece ser subrayado, es que es necesario distinguir entre la forma en que las normas individualizan el hecho y el hecho mismo que es individualizado. Esto es, debe quedar claro que no sólo se habla del hecho cuando la norma emplea el lenguaje común -por decirlo así- «en estado puro» (admitido que esto suceda) y, por tanto, define un hecho hipotéticamente «bruto». También cuando la norma emplea el lenguaje jurídico y, por tanto, individualiza «hechos institucionales» o «hechos jurídicos» (en el sentido de que son necesarios conceptos jurídicos para establecer su significado), se hace siempre referencia a hechos, es decir, a ocurrencias del mundo extrajurídico cuya verificación es, en todo caso, condición para la aplicación de la norma al caso concreto[392].

La distinción que apunta Taruffo sobre hechos “bruto” e “institucionales”, la encontramos ya desde las perspectivas, por ejemplo, de Ota Weinberger, quien a su vez retoma el constructo conceptual de John Searle, en su obra *The Construction of Social Reality*[393], con la única distinción entre ambos de que este último en lugar de referirse a los hechos “bruto”, adopta más bien un enfoque deliberada y conscientemente naturalista[394].

---

[392] *Idem*, p. 111.

[393] En la base de la teoría de Searle, a su vez, encontramos las teorías pragmatistas del lenguaje, como las de J.L. Austin, L. Wittgenstein y E. Anscombe; teorías que entienden al lenguaje y las prácticas sociales como convenciones, precisamente las que dan lugar a la calificación de los hechos en el binomio de hechos brutos e institucionales.

[394] Refiere Weinberger: “Searle habla de ‘hechos brutos’ con lo que contrasta los ’hechos institucionales’. La traducción alemana de su libro tradujo estos términos como 'naturliche Tatsachen' (hechos naturales) e 'institutionelle Tatsachen' ('hechos institucionales'), me gustaría evitar la expresión "hechos naturales", para no dar la impresión de que los otros hechos son antinaturales o no pertenecen al mundo natural. Por el contrario, me preocupa resaltar que lo humano, lo institucional y lo psíquico deben ser comprendidos como partes constitutivas del mundo real de la naturaleza. En consecuencia, prefiero utilizar el término ‘rohe Tatsachen' ('hechos brutos') para traducir los 'hechos brutos' de Searle…”, en *Facts and Facts-Descriptions (A Logical and Methodological Reflection on a Basic Problem for the Social Sciences)*, by Ota Weinberger, p. 77 ss., Chapter III, *An Institutional*

Este enfoque naturalista, lo confirma el propio Searle cuando brinda su respuesta a los comentarios de Barry Smith, sobre su obra *The Construction of Social Reality*, expresando que:

> Estoy muy agradecido a Barry Smith por sus detallados comentarios sobre mi libro *The Construction of Social Reality*. Creo que al final plantea muchos puntos útiles, pero también creo que me malinterpreta en ciertos aspectos muy profundos. Creo que sus malentendidos se derivan del hecho de que aborda este tema con un conjunto de preocupaciones que son fundamentalmente diferentes a las mías y, en consecuencia, tiende a tomar mis puntos de vista como intentos de responder a sus preguntas en lugar de intentos de responder a las mías. Escribí un libro que en su mayor parte no trata sobre objetos sociales, ni siquiera sobre hechos sociales, sino que está dedicado principalmente al análisis de hechos institucionales. Sostengo que éstos son cuestiones de función de estatus, y que estas funciones de estatus en general implican poderes deónticos. Si leyeras el artículo de Smith, no entenderías que estoy escribiendo sobre funciones de estatus y poderes deónticos. Además, todo mi enfoque es deliberada y conscientemente naturalista.
>
> Es decir, veo la capacidad humana de crear dinero, propiedades, gobierno y matrimonio como una extensión de fenómenos biológicos más básicos, como la capacidad de los seres humanos para participar en un comportamiento cooperativo y su capacidad innata para el simbolismo lingüístico. Mi preocupación, en resumen, es la realidad institucional, que es un caso especial de la realidad social. Es una cuestión de funciones de estatus, se trata de los poderes deónticos inherentes a las funciones de estatus, y es completamente naturalista.[395]

En suma, siempre hay un *hecho histórico*, detrás o en la base de la aplicación de la norma, producto de su individualización, con independencia del lenguaje que se haya empleado para la construcción de aquélla, sea ordinario o técnico jurídico. Esto es trascendente en la teoría de Taruffo, porque da cuenta, finalmente, de que una de las grandes razones de ser del derecho es coordinar las acciones de las personas en el mundo real[396].

Theory of Law, Neil MacCormick and Ota Weinberger, Springer Science + Business Media, B.V., 1986.

[395] Smith Barry y Searle John. “The Construction of Social Reality”, *American Journal of Economics and Sociology*, 62:2, 2003, p. 299-300 (traducción libre del autor), consultado el primero de julio de dos mil veinticuatro en: https://ontology.buffalo.edu/smith/articles/searle.pdf.

[396] No olvidemos que en la definición de derecho para Del Vechio, implica: “La coordinación objetiva de las acciones posibles entre varios sujetos, según un principio ético que las determina excluyendo todo impedimento”, en Del Vecchio, Giorgio, *Filosofía del Derecho,* trad. Luis Legaz y Lacambra, Bosch, España, 1980, p. 237.

5.1.2.- Hechos y enunciados sobre hechos

Esta distinción que marca Taruffo realmente toca una fibra sensible de las ciencias sociales, porque tenemos la falsa creencia entre los abogados que trabajamos con “hechos”, cuando en realidad el abogado no trabaja con “hechos” como con “ocurrencias” de la realidad empírica, sino con enunciados que tienen como referente esas “ocurrencias”, que se supone suceden en el mundo de la realidad empírica. Los hechos del mundo real existen, según modalidades empíricas absolutamente independientes de la esfera de las determinaciones conceptuales, valorativas o normativas[397].

> Los acontecimientos y los estados de cosas ocurren y tienen una existencia independientemente de la observación humana; las afirmaciones verdaderas son declaraciones que se corresponden con hechos, es decir, acontecimientos y estados de cosas reales en el mundo exterior.[398]

De ahí que lo que es el objeto de la construcción, definición o identificación, son sólo los enunciados de los hechos y no éstos “en sí”, los cuales suceden de forma absolutamente independiente a la valoración o calificación que se realice de los mismos[399].

Siempre el concepto de hecho en el contexto de las discusiones en las ciencias sociales ha derivado en interrogantes como, "¿Qué es un hecho histórico?", "¿Qué es un hecho social?". El punto esencial de estas especulaciones es explorar ciertas cuestiones de gran importancia para la metodología de la investigación histórica y social. El punto de partida para responder esa cuestión inicia explicando qué son los hechos y cómo se pueden describir, antes de determinar la relevancia de los elementos particulares de información en el contexto de una situación determinada[400].

---

[397] *Idem*, pp. 113-114.

[398] W. Twining, *The Rationalist Tradition of Evidence Scholarship*, in E. Campbell and L. Waller (eds.), Well and Truly Tried. Essays on Evidence, Sydney, The Law Book Cy, 1982, p.244 (traducción libre del autor).

[399] “…el proceso normativo de toma de decisiones es, desde esta perspectiva, básicamente una especie de reacción práctica a alguna afirmación de hechos y, luego, poner a prueba tanto esta afirmación como la reacción ante ella en un proceso limitado.” En Csaba Varga, ob. cit. p. 64 (traducción libre del autor).

[400] Al respecto ver *Facts and Facts-Descriptions*, ob. cit, pp. 77 ss.

Nos parece trascendente la visión de Taruffo en cuanto a la distinción realizada sobre los hechos, porque motiva la actitud reflexiva con la que nos afrontamos a las abstracciones del lenguaje que, en ocasiones, borran muchas aristas de la realidad, que no por haber sido contempladas en una descripción normativa, por ejemplo, dejan de tener existencia en el mundo real.

5.1.2.1.- Hechos principales, secundarios e irrelevantes

Esta distinción, profundiza más en el problema de cómo se determinan los hechos por parte de las normas y está relacionada con los enunciados fácticos; distingue a los hechos principales y a los efectos de subrayar la función jurídica de las circunstancias que se indican en la prótasis de la norma aplicable y que, por tanto, representan la condición o el presupuesto para la verificación de los efectos jurídicos previstos por la norma. Y como hechos secundarios, aquéllos que no reciben calificación jurídica alguna, sino que adquieren significado en el proceso sólo si de ellos se puede extraer algún argumento acerca de la verdad o falsedad de un enunciado sobre un hecho principal[401].

Tenemos en el proceso como punto de partida, las alegaciones de las partes, constituida por un conjunto de enunciados relativos a circunstancias de hechos que afirman la verdad o falsedad de éstos, y que se presumen relevantes para la aplicación de la norma, lo que sirve para conjeturar la aplicabilidad de ésta:

> Se ponen así en evidencia dos tipos de hecho: el primer tipo está representado por las circunstancias del mundo material sobre las que versan las alegaciones; el segundo tipo está representado por el supuesto de hecho delineado por la norma que se conjetura aplicable. El primer tipo de hecho consta de enunciados que versan sobre eventos concretos y particulares que se sostiene que han ocurrido con ciertas modalidades materiales. El segundo tipo de hecho consta de una identificación realizada en términos generales, es decir, referida a una clase o categoría de hechos: se trata de un criterio de atribución de relevancia jurídica y, por tanto, de selección de circunstancias fácticas que asumen significado a los efectos de la eventual aplicación de la norma.[402]

En este momento de conjeturas, los hechos son afirmados como verdaderos, y su determinación, como tales, queda latente, así como la posible aplicación de la norma, por parte del criterio de selección de hechos del juez y su contraste con esa

[401] Taruffo, *La prueba de los Hechos*, ob. cit., p. 119-120.
[402] *Idem*, pp. 121-122.

norma; operación que involucra hechos de la naturaleza de los “principales” a los que se hizo anterior referencia. Cuando esa conjetura es superada y los hechos concretos alegados por las partes quedan probados, estaremos hablando de conjeturas verificadas, porque así lo confirmaron las pruebas ofrecidas por las partes:

> Queda aún una ulterior categoría de «hechos», en la que se incluyen todas aquellas circunstancias que pertenecen empírica o históricamente a la situación de hecho controvertida, pero que -sobre la base de los criterios aplicados- resultan jurídica o lógicamente irrelevantes, dado que no integran ningún hecho principal y tampoco resultan útiles a los efectos probatorios que caracterizan el hecho secundario. Precisamente porque son irrelevantes, estas circunstancias no están destinadas a desarrollar papel alguno en la decisión de la controversia y, por esta razón, normalmente no son tomadas en cuenta.[403]

Respecto de la calidad de hechos irrelevantes[404], a nuestro parecer, es el resultado de la discriminación de hechos primigenia que realiza el juez, en la que después de apuntar la mira hacia los hechos primarios relevantes y los secundarios, los demás hechos que circundan la realidad de la situación fáctica que se somete a conocimiento del juez, aparecen como irrelevantes.

Desde luego, esta clasificación pierde su eficacia pragmática, en la misma proporción que represente la tangibilidad o intangibilidad de la descripción de las hipótesis normativas.

Taruffo, destaca una nota muy importante en el sentido de que, en algunas hipótesis, el “hecho negativo” o el “hecho complejo” no son determinables directamente como eventos específicos pertenecientes a la realidad empírica, del mismo modo en que esto sucede para el hecho simple y positivamente determinado. En estos casos, el hecho jurídicamente relevante es únicamente individualizable (al menos en parte) como esquema formal, como enunciación no directamente descriptiva de un correlato empírico especifico[405].

---

[403] *Idem*, p. 124.

[404] “Un hecho puede tener un efecto legal, esto es servir como carácter de prueba, de un modo directo ó indirecto: directo si está inmediatamente enlazado con el hecho que se quiere probar; indirecto, si no lo está tanto”, en Bentham M. Jeremías, *Tratado de las pruebas judiciales*, Tomo Primero, Bossange Freres, París, 1825, p 26.

[405] *Idem*, pp. 125-126.

La precisión anterior cobra significado en el caso del objeto que nos ocupa en el presente trabajo, porque, precisamente, el caso de las presunciones que parten de un hecho negativo base, como la presunción de inexistencia de operaciones, éstas se tornan como hechos complejos que no tienen referente empírico, empero, se formulan como parte de un esquema formal en el que los hechos descriptivos de la realidad de los gobernados cobra referencia empírica dentro del proceso mismo, pues, a partir de sus alegaciones y pruebas ofrecidas, el juez decidirá si existen hechos relevantes efectivamente insertos en la realidad (sustancia económica, por ejemplo) o si, finalmente, su realidad, al igual que el hecho negativo presumido (inexistencia de operaciones), se encuentran en un plano de simulación dentro de un esquema formal de hechos, sin referente empírico.

5.2.- Teoría de la prueba de Marina Gascón Abellán

Esta autora tiene un especial interés por los problemas que plantean los "hechos" y el "juicio de hecho", influenciada también por Perfecto Andrés Ibáñez, Taruffo y Ferrajoli, entre otros, y sus esfuerzos se condensaron en el trabajo de investigación que presentó para la oposición a cátedra en 1998 y que un año después sería publicado como un libro titulado *Los hechos en el Derecho. Bases argumentales de la prueba*. Ha puesto énfasis en los hechos y la importancia de integrarlos en la argumentación, sin perjuicio de los avances en esta materia logrados por otros autores dedicados a la teoría de la argumentación (por ejemplo, Robert Alexy y MacCormick).

> El esfuerzo más notable por dotar de racionalidad los espacios de decisión no reglada es sin duda el desarrollado en las últimas décadas desde la teoría de la argumentación jurídica. Sin embargo, estos estudios se han centrado prevalentemente en la vertiente normativa de la decisión judicial y han mostrado una escasa preocupación por los problemas relativos a la prueba. Como si el juicio de hechos no planteara problemas; o -lo que resulta más inquietante- como si, planteándolos, fuera un espacio de decisión abocado sin remedio a la discrecionalidad extrema, cuando no a la pura y simple arbitrariedad.[406]

Veamos enseguida los principales postulados del enfoque sobre los "hechos" en la teoría de la prueba de la autora:

[406] Gascón Abellán, Marina, *Cuestiones Probatorias*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2012, p. 9.

Marco teórico

Marina Gascón, para explicar la verdad como propiedad de ciertos enunciados, tiene diversas teorías[407]:

a).- Semánticas de la verdad como correspondencia: la verdad de un enunciado consiste en su adecuación a la realidad (o estado de cosas) a que se refiere, en su correspondencia con los hechos.

b).- Sintácticas de la verdad como coherencia: la verdad de un enunciado consiste en su pertenencia a un conjunto coherente de enunciados.

c).- Pragmatistas de la verdad: la verdad de un enunciado se concibe en términos de aceptabilidad justificada. Un enunciado es verdadero si está justificado creer que es verdadero, porque sirve a algún fin (versión instrumentalista) o porque es aceptado (versión consensualista). Un enunciado no está justificado porque sea verdadero, sino porque está justificado, es decir, porque el criterio para aceptarlo como verdadero (el criterio de verificación) está justificado.

El método que propone para acercarse a la fijación de los hechos es el modelo cognoscitivista, mismo que se apega a las teorías semánticas de la verdad. El concepto correspondencial de verdad, en tanto que implica la verdad de un enunciado, se adecua a una realidad objetiva o independiente, presupone un cierto realismo epistemológico asentado en dos tesis: una metafísica (consistente en presuponer que existe un mundo real, independiente del sujeto cognoscente) y otra cognoseológica (consistente en presuponer que podemos conocer ese mundo real, aunque sea de forma imperfecta).

5.2.1 Quaestio Facti: hechos externos, hechos psicológicos y juicios de valor

Los juristas suelen reconstruir el procedimiento judicial como un silogismo práctico en el que la premisa mayor es una norma que asigna una consecuencia jurídica (C), a un supuesto de hecho (H) y la premisa menor es el enunciado resultante de un razonamiento -la calificación jurídica de los hechos- según el cual los hechos enjuiciados y probados F constituyen un caso particular de H.

[407] Gascón Abellán, Marina, *Los hechos en el Derecho. Bases argumentales de la prueba*, Marcial Pons, 3a, Madrid, 2010, p. 51.

Marina Gascón afirma que las realidades con las que se configura el supuesto del hecho legal pueden ser de tres tipos: hechos externos, hechos internos o psicológicos y conceptos que han de ser llenados de contenido por el juez mediante juicios de valor y los define del siguiente modo[408]:

1).- Hecho externo: son acontecimientos que se producen en la realidad sensible, sea con la intervención humana (hechos externos humanos), sea sin la intervención humana (hechos externos naturales). En ocasiones, estos hechos aparecen definidos en relación con el derecho (hechos institucionales) y no en términos puramente fácticos, por lo que remiten a una comprobación de hechos externos descritos en otra norma:

> Algunos hechos operativos son puramente fácticos (por ejemplo, el nacimiento, la muerte, un incendio, un choque en alta mar); otros están jurídicamente condicionados, lo que significa que están definidos en relación con el derecho la caracterización de una persona como "casado" o como "propietario" hace referencia a ciertos hechos (celebración de matrimonio, compra u otra adquisición de la propiedad) que están definidos jurídicamente como productores de los efectos jurídicos que constituyen "matrimonio" y "propiedad".[409]

Por lo general, un hecho externo es relevante jurídicamente al definir las notas distintivas del supuesto del hecho y que constituyen el objeto de la prueba; éstos, constituyen alteraciones producidas en el mundo de la realidad sensible. Destaca Marina Gascón que si todos los hechos relevantes para la fijación de la premisa menor tuviesen un claro referente empírico (descartando a los hechos psíquicos y juicios de valor), entonces no habría dificultad para afirmar el carácter descriptivo de la misma y todos los problemas relativos a la fijación o a la prueba de los hechos se les resumirían en dificultades de determinación de la verdad de los enunciados fácticos mediante juicios empíricos.

2).- Hechos internos o psicológicos: son aquéllos que denotan los motivos, intenciones o la finalidad de una conducta, o el conocimiento de un hecho por parte de alguien:

> Se trata, esencialmente, de hechos que pertenecen a la esfera psicológica, sentimental o volitiva de determinados sujetos y

[408] *Idem*, pp. 69 y ss.
[409] Ross, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, 5a, Universitaria de Buenos Aires, Argentina, 1994, p. 211.

> consisten en sentimientos, valoraciones, actitudes, preferencias, intuiciones o voluntades.[410]

La condición no-observable de los hechos psicológicos (intenciones, deseos, quereres, conocimientos) ha llevado a considerarlos, en la práctica forense, como juicios de valor y no como auténticos hechos, siendo por ello revisables en casación como una forma de error *iuris*. Sin embargo, que los hechos psicológicos sean internos o no-observables no significa que no sean auténticos hechos y, por lo tanto, comprobables mediante juicios descriptivos. Significa tan sólo que, a diferencia de los hechos externos que, al menos, en el momento en que se producen, son directamente constatables[411]; los hechos psicológicos son de más difícil averiguación pues, por definición, requieren siempre ser descubiertos (o inferidos) a partir de otros hechos externos.[412]

Por ejemplo:

*.- Es razonable probar la voluntad negocial de un sujeto a partir de lo que ha declarado o aceptado en las estipulaciones del contrato;

*.- O pensar que *A* provocó la muerte de *B* "intencionalmente", porque le asestó varias puñaladas en el corazón, como también habría razones para presumir el dolo, si esa ejecución aconteció después de varias amenazas de muerte y tras preparar un metódico plan.

Sobre este tipo de hechos, Taruffo expresa:

> Es probablemente más realista pensar que ese hecho psíquico no es en realidad determinado; es más bien sustituido por una constelación de indicios que se consideran típicamente equivalentes al mismo y que representan el verdadero objeto de la determinación probatoria. En resumen, el hecho psíquico interno no existe como objeto de prueba y su definición normativa es sólo una formulación elíptica cuyo significado se reduce a las circunstancias específicas del caso concreto.[413]

---

[410] Taruffo, Michele, *La prueba de los Hechos*, ob. cit., p. 159.

[411] Cabe apuntar que, al igual que los hechos psicológicos, los hechos externos también son el fruto de un conocimiento indirecto, la diferencia radica en el grado de dificultad, pues, "en principio, son más difíciles de acreditar las intenciones, conocimientos y elementos anímicos de los agentes que los hechos externos; y ello tal vez contribuya a que también el grado de certeza de los enunciados sobre hechos psicológicos sea tendencialmente menor que el de los enunciados sobre hechos externos", en Gascón Abellán, Marina, ob. cit., p. 72.

[412] *Idem,* p. 71.

[413] Taruffo, Michele, *La prueba de los Hechos*, ob. cit., p. 165.

3).- Los hechos cuya constatación presupone un juicio de valor son cualificaciones de una conducta o de un estado de cosas que deben ser llenadas de contenido mediante juicio valorativos.

En ocasiones, el supuesto fáctico legal otorga relevancia a este tipo de hechos cuya comprobación ha de hacerse mediante una serie de -más o menos inseguras- pautas de interpretación de la conducta humana. Éstos cualifican la voluntad de un individuo (si tuvo intención de realizar una conducta, si hubo ánimo de lucro, ánimo de engañar, etc.) o determinan su conocimiento acerca de un hecho (por ejemplo, si conocía el origen ilícito de los objetos en el delito de receptación); este tipo de hechos son particulares de la materia penal en la que hay tipos penales que no existen sin culpa o dolo, lo que siempre debe aparecer como hecho probado.

5.2.2.- Modelo cognoscitivista de fijación judicial de los hechos

En la visión de Marina Gascón se adopta el modelo cognoscitivista, entendiendo como tal, a aquél en el que los procedimientos de fijación de los hechos se dirigen a la formulación de enunciados fácticos que serán verdaderos si los hechos que se describen han sucedido y serán falsos en caso contrario. El concepto de verdad, requerido por este modelo, es el semántico de la correspondencia y, el principal criterio de verdad, el de la contrastación empírica[414]:

> ...los conceptos coherentista y pragmatista de verdad se desconectan del objetivo del proceso de fijación judicial de los hechos, que no es otro que la reconstrucción de los hechos, tal y como sucedieron. Cuando el juez declara que ciertos hechos son verdaderos no pretende con ello formular un enunciado que sea coherente con otros o que pueda ser aceptado por cualquier razón. Lo que pretende es reconstruir la realidad, aportada una "información empírica" sobre los hechos en cuestión. Muy simplemente: pretende decir que la realidad es -o ha sido- como describe el enunciado; lo que por cierto es común al concepto de verdad usado en las múltiples facetas de la vida cotidiana.[415]

Como vemos, el objetivo del proceso de fijación judicial de los hechos es la reconstrucción de los hechos, tal y como sucedieron. De este modo, Marina Gascón apuesta a la recuperación de una epistemología mínimamente realista, como núcleo

[414] *Idem*, p. 49.
[415] *Idem*, pp. 59-60.

básico de un modelo epistemológico congnoscitivista, con las características siguientes[416]:

a).- Los enunciados fácticos se conciben como descripciones de hechos que tienen una existencia independiente de esos enunciados; es decir, los enunciados fácticos proporcionan información sobre los hechos, no los constituyen. La pretensión de quien los formula es referirse a una realidad externa.

b).- Si decir que un enunciado fáctico es verdadero significa que los hechos que describe han sucedido, el concepto de "verdad" requerido por el cognoscitivismo es el semántico de la verdad como correspondencia o adecuación, no el de "verdad como coherencia" o como "aceptabilidad justificada". Estos últimos pueden ser una prueba o un criterio de verificación, pero no son la *verdad*.

Menciona la autora dos buenas razones para optar por ese modelo: la primera porque se corresponde con posiciones epistemológicas de alcance más general y permite mantener la esperanza en un conocimiento objetivo.

> La justificación objetiva supone la noción de verdad en dos sentidos. En primer lugar, la noción de "verdad" y su correlativa de "realidad" son necesarias para comprender el concepto de "objetividad". Una justificación sólo es objetiva si permite a cualquier sujeto aseverar que el objeto de su creencia tiene existencia real y le garantiza, por ende, la verdad de lo que cree... Por otra parte, las nociones de "realidad" y de "verdad" son indispensables para explicar la objetividad de la justificación. Según vimos, la objetividad supone la coincidencia de juicio de una comunidad de sujetos epistémicos. En lo que respecta a los juicios de hecho, la mejor explicación de esa coincidencia es la existencia real, independiente de los sujetos, de los hechos juzgados.[417]

La segunda razón de la conveniencia del modelo cognoscitivista que menciona la autora es que, en el plano de la fijación judicial de los hechos, el cognoscitivismo resulta particularmente adecuado desde un punto de vista conceptual, práctico y valorativo. Lo primero, porque el concepto de verdad, como correspondencia, es el que más se adecua a las intuiciones de los hablantes (a un testigo, por ejemplo, cuando se le pide que diga la verdad, no se le pide que diga lo que estima útil o coherente, sino que describa los hechos, tal y como sucedieron). Resulta práctico porque, en el procedimiento judicial de fijación de los hechos, lo que interesa de los

---

[416] *Idem*, p. 60.

[417] Villoro, Luis, *Creer, Saber, Conocer*, 15a, SXXI, México, 2002, p. 181.

enunciados fácticos es la información empírica que proporcionan (por ejemplo, en el delito de homicidio, interesa saber el referente empírico de si *A* mató o no a *B*).

Por último, resulta valorativamente adecuado porque es necesario que los presupuestos fácticos sean verdaderos en el sentido de la correspondencia con los hechos y porque la concepción de la verdad, como correspondencia, es la única que se acomoda a una actitud epistemológica no dogmática, a diferencia de concepciones alternativas que no permiten pensar que una hipótesis coherente o cuya aceptación esté justificada sea falsa:

> En el mundo del derecho, y en general de la práctica, una decisión puede en cambio revelarse útil o satisfactoria y ser por tanto aceptada o justificada en algún sentido de estas palabras, incluso prescindiendo de la verdad de sus motivaciones y hasta de su capacidad para ser calificadas como verdaderas o como falsas. Consiguientemente, los criterios de la coherencia y de la aceptabilidad justificada valen en aquél como criterios de decisión no sólo sobre la verdad, sino también -e incluso predominantemente- sobre otros valores...A la inversa, semejantes modelos de justificación son inaceptables en la jurisdicción, y más que nunca en la jurisdicción penal. Para justificar las decisiones que concluyen un juicio penal no basta -si se adhiere a una opción garantista- que tengan éxito o que genéricamente satisfagan las funciones de prevención y de seguridad que también son propias del derecho penal. Ni basta que reciban el concenso de la comunidad: ni una amplísima mayoría y ni siquiera la totalidad de los consensos pueden justificar que se acepte como presupuesto de una decisión penal una tesis no probada o no sometible a prueba.[418]

5.2.3.- Terminología del modelo cognoscitivista

En el marco del modelo cognoscitivista que propone Marina Gascón, se esboza la siguiente terminología que considera más significativa y adecuada, teniendo en cuenta que el principal criterio de verdad es la contrastación empírica[419]:

1).- Primera distinción. Contexto de descubrimiento-contexto de justificación: medios de prueba, procedimientos probatorios y pruebas en sentido estricto.

Prueba en el contexto de descubrimiento de los hechos: hace referencia al iter que conduce a la formulación de enunciados asertivos como verdaderos (o al proceso de verificación de enunciados asertivos previamente formulados); por consiguiente, al descubrimiento o conocimiento de los hechos que hacen verdaderos a esos

[418] Ferrajoli, Luigi, *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*, Trotta, Madrid, 1995, p. 68.
[419] *Idem*, pp. 76 y ss.

enunciados. Probar un enunciado verdadero sobre los hechos significa conocer los sucesos que lo hacen tal.

Prueba en el contexto de justificación: hace referencia a la justificación de esos enunciados; es decir, a las razones que permiten mantener que esos enunciados son verdaderos. Probar un enunciado sobre hechos significa, aquí, justificarlo.

El término «prueba» se usa tanto en el sentido de que se conocen o descubren los hechos (o se formulan o verifican los enunciados que los describen), cuanto en el sentido de que se justifican los enunciados sobre hechos. Y en el vocabulario jurídico-procesal, el término «prueba» es doblemente polisémico, pues, éste puede aludir aún a distintos aspectos del fenómeno probatorio: en concreto, a los medios de prueba, al procedimiento probatorio o a los resultados del mismo[420].

«Prueba» como medio de prueba. Esta acepción del término denota todo aquello que permite conocer los hechos relevantes de la causa, es decir, lo que permite formular o verificar enunciados asertivos que sirven para reconstruir esos hechos. Constituyen, así, pruebas, en este sentido, la declaración de los testigos, la aportación de documentos, los informes periciales, el reconocimiento judicial, etcétera.

«Prueba» como resultado probatorio. Ésta es el resultado que se obtiene a partir de los medios de prueba, o sea, el conocimiento ya obtenido del hecho controvertido o el enunciado fáctico verificado que lo describe. Las pruebas, en este segundo sentido, desempeñan una función justificatoria, pues son elementos para elegir racionalmente entre las diversas aserciones formuladas en el proceso, confirmándolas o refutándolas. Así, son pruebas los enunciados «había un arma en el domicilio del acusado», «*A* amenazó a *B* en repetidas ocasiones», «*A* preparó un plan para matar a *B*», «*C* pagó una cantidad *X* de dinero a *D*», «*E* conocía el estado financiero de su empresa», etcétera.

«Prueba» como procedimiento probatorio: es la que conecta los dos sentidos anteriores del término: los medios de prueba y la aserción (verificada) sobre el

[420] En general, esta distinción goza de amplio conceso, vid. Almagro, J. *et al*., *Derecho Procesal*, vol. I, T. I, 3a, Tirant lo Blanch,Valencia, 1988, p. 373; Taruffo, Michele, *La prueba de los Hechos*, ob. cit., pp. 421 y ss.; y Rosenberg, L., *Tratado de Derecho Procesal Civil*, T. II, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires.

hecho. El término «prueba», en la acepción comentada, es el procedimiento intelectivo (una constatación o una inferencia) mediante el cual, a partir de los medios de prueba, se conocen hechos relevantes para la decisión, es decir, se formulan o verifican enunciados asertivos sobre esos hechos. El procedimiento probatorio desempeña una función cognoscitiva, por cuanto permite al juez conocer o «descubrir» los hechos, o sea, formular la prueba (como resultado probatorio), a partir de los elementos probatorios o de conocimiento introducidos por los medios de prueba.

2) Segunda distinción. Tipos de procedimientos probatorios: prueba directa, prueba indirecta y prueba deductiva. Quizá la distinción más consagrada en la literatura procesal y en la jurisprudencia sea la existente entre «prueba directa» y «prueba indirecta» (o «indiciaria» o «circunstancial» en el ámbito penal).

Pueden detectarse, al menos, tres criterios en los que se funda esta distinción:

a).- La distinción entre prueba directa e indirecta se funda, a veces, en el carácter mediato o inmediato del conocimiento de los hechos que se prueban (o de la verificación de los enunciados sobre esos hechos). Si se quiere, se funda en la divergencia o coincidencia entre el hecho que resulta probado y el hecho percibido por el juez. La *prueba directa* es entonces el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que ese enunciado se refiere. Prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial[421].

[421] Respecto de esta distinción clásica, existen autores que la ponen en duda como González Lagier, Daniel, en *Quaestio facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, ob. cit. p. 82, al referir que "no tiene sentido acentuar la distinción entre prueba directa y prueba indirecta. En sentido estricto, la única prueba directa es la observación inmediata por el juez"; o Andrés Ibáñez, Perfecto, en "En materia de prueba: Sobre algunos cuestionables tópicos jurisprudenciales", *Quaestio facti*, *Revista Internacional sobre Razonamiento Probatorio*, n. 1, 2020, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, pp. 88-89, al referir que "Hay muchas sentencias de la sala Segunda del Tribunal Supremo en las que se lee que «en la valoración de la prueba directa [hay] un primer nivel dependiente de forma inmediata de la percepción sensorial, condicionado a la inmediación y por tanto ajeno al control en vía de recurso». Tal es aquel en el que discurriría la llamada prueba «directa». Mientras existe —se dice— «un segundo nivel, necesario en ocasiones, en el que la opción por una u otra versión de los hechos no se fundamenta directamente en la percepción sensorial derivada de la inmediación, sino en una elaboración racional o argumentativa posterior, que descarta o prima determinadas pruebas aplicando las reglas de la lógica, los principios de la experiencia o los conocimientos científicos...». Este modo de operar sería el propio de la prueba indirecta o indiciaria... Lo que

b) La distinción se funda otras veces en la diferente estructura lógica de la inferencia en que consiste el procedimiento probatorio. Se habla de prueba directa, o de prueba, sin más, cuando en la inferencia se utilizan leyes lógicas y científicas (no probabilísticas) que conducen a resultados necesarios. Se habla de prueba indirecta (o de prueba indiciaria), cuando en la inferencia se usan simples máximas de experiencia (o en todo caso leyes probabilísticas) que conducen a resultados sólo posibles. Es decir, la distinción entre prueba directa e indirecta dependería de que el resultado de la inferencia sea necesario o sólo probable.

La distinción, basada en la estructura lógica de la verificación, tiene también relevancia epistemológica, aunque sólo sea en principio, respecto a una diferente calidad de certeza: una certeza absoluta en la prueba directa y la simple probabilidad, en la prueba indirecta o inductiva.

c) La que podríamos llamar concepción canónica de esta distinción, por ser la normalmente usada por la doctrina y, sobre todo, por la jurisprudencia, y entiende por ambos tipos de prueba lo siguiente: Primero, la prueba directa, que se identifica con la histórica, es aquélla en la que el hecho que se quiere probar surge directa y espontáneamente, sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o fuente de prueba y es capaz, por sí sola, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, pues —hay que suponer, aunque no siempre se diga— que la prueba versa directamente sobre el referido hecho. Así, por asimilarse la prueba directa a la histórica, los casos típicos de prueba directa son la testifical y la documental. La prueba indirecta o crítica o circunstancial o indiciaria es aquélla, primero, en la que el hecho que se quiere probar no surge directamente del medio o fuente de prueba, sino que se precisa además del razonamiento y, segundo, es incapaz por sí sola de fundar la convicción judicial sobre ese hecho.

d) Finalmente, la distinción entre procedimientos probatorios, que a juicio de Marina Gascón tienen relevancia epistemológica y que, por ello, propone que se base en un criterio equivalente al de la primera [a)], pero integra también el criterio de la

---

subyace a ese modo de razonar es una grave confusión acerca de la calidad de conocimiento que permite el proceso penal, que no es sino un saber sobre hechos pasados al que sólo cabe llegar por comprobación. Esto es, haciendo uso de la misma clase de recursos cognoscitivos que (porque no existen otros), son los que se emplean en la obtención de conocimiento empírico."

segunda [b)]. En otras palabras, el elemento clave es la posibilidad o no de la contrastación empírica observacional, pero —allí donde esto no es posible— se tiene en cuenta el carácter seguro o meramente probabilístico de la inferencia. Desde el punto de vista de la estructura del procedimiento probatorio, distinguiremos entre:

1. Prueba directa: es el procedimiento de conocimiento de hechos (o de la verificación de los enunciados fácticos) y está basado en la observación del sujeto juzgador.

2. Prueba deductiva: es el procedimiento del conocimiento de los hechos (o de la verificación de los enunciados) y está basado en una inferencia deductiva dada a partir de otras aserciones verificadas.

3. Prueba indirecta o inductiva: es el procedimiento del conocimiento de los hechos (o de la verificación de los enunciados) y está basado en las inferencias de carácter inductivo a partir de otras aserciones verificadas.

3) Tercera distinción. Son los tipos de pruebas en sentido estricto: a) constataciones, conclusiones e hipótesis; b) pruebas y enunciados probatorios; c) pruebas plenas y pruebas no plenas.

a) Dentro de las pruebas en sentido estricto, es decir, de los enunciados asertivos verificados, cabe hacer una primera distinción, dependiendo del tipo de procedimiento probatorio que haya conducido a ellas. Si la distinción tiene interés epistemológico, es precisamente por la diferente calidad de certeza que arrojan «en principio» los distintos procedimientos probatorios. Diferenciamos así entre:

— Las constataciones o enunciados de observación son el resultado de un procedimiento de prueba directa. Si pudiera sostenerse que no ha habido errores de percepción, su calidad epistemológica puede considerarse absoluta, por ser el resultado de la observación del juzgador.

— Las conclusiones son las pruebas obtenidas mediante la prueba deductiva a partir de otras pruebas (enunciados probatorios). Su calidad epistemológica está siempre y necesariamente condicionada a la verdad de las premisas. No obstante, si pudiera sostenerse que las premisas son verdaderas, su calidad epistemológica podría considerarse absoluta, por ser el resultado de una deducción.

— Las hipótesis son las pruebas obtenidas mediante la prueba indirecta o indiciaria a partir de otras pruebas (enunciados probatorios). Su calidad epistemológica es siempre y necesariamente relativa, pues es el resultado de una inferencia inductiva cuyos resultados sólo pueden ser juzgados probables.

b) Dentro aun de las pruebas en sentido estricto, cabe hacer otra distinción, dependiendo de que se considere la prueba como el resultado de un procedimiento probatorio o como un enunciado fáctico verificado que es usado como premisa en el curso de un procedimiento probatorio. Diferenciamos, así, entre:

— La prueba, a secas que es el enunciado fáctico resultante de un procedimiento probatorio.

— El enunciado probatorio que es el enunciado fáctico verificado que es usado en el curso de un procedimiento probatorio, como premisa para la prueba de otros enunciados fácticos; cuando el procedimiento probatorio en cuestión es el de prueba indirecta o indiciaria, el enunciado probatorio suele ser llamado indicio. Los enunciados probatorios constituyen, por lo tanto, razones para la prueba de otros enunciados y, por ello, se denominan, a veces, «elementos de prueba».

c) Finalmente, dentro de la categoría de las pruebas es posible establecer aún otra distinción, en función de que éstas tengan valor probatorio suficiente para fundar la decisión judicial sobre el hecho que se pretende probar o, por el contrario, que operen sólo como un elemento probatorio más en un procedimiento inferencial inductivo o de prueba indirecta. Así, la autora diferencia entre pruebas plenas y pruebas no plenas:

— La prueba plena es la prueba (sea constatación, conclusión o hipótesis) que tiene valor probatorio suficiente para fundar por sí sola la decisión judicial sobre el hecho que se pretende probar: 1) bien directamente, cuando la prueba verse sobre el hecho que se pretende probar, 2) bien operando como premisa en un procedimiento probatorio inferencial, cuando la prueba verse sobre un hecho distinto.

— La prueba no plena: es la prueba (sea constatación, conclusión o hipótesis) que no es idónea ni suficiente para fundar por sí sola la decisión judicial sobre los hechos que se pretenden probar, sino que opera, juntamente con otros enunciados probatorios, como un elemento más que permite al juez inferir una hipótesis sobre

esos hechos mediante un procedimiento de prueba indirecta o inductiva. Por ello, las pruebas no-plenas sólo pueden coadyuvar a la decisión en calidad de indicios.

5.3.- La teoría de la prueba de Daniel González Lagier

Éste es un autor más que se suma por no dejar del lado los problemas que giran alrededor del terreno de los "hechos":

> Yo llamaría la "falacia normativista", y consiste en actuar como si los problemas fundamentales de la teoría del Derecho fueran casi exclusivamente los planteados por las normas y los sistemas normativos: el concepto, la estructura y los tipos de normas, las características de los sistemas normativos, los aspectos dinámicos del Derecho, los problemas de interpretación, etc., son cuestiones que giran alrededor de las normas y ocupan mayoritariamente nuestra agenda. Sin embargo, hay otro núcleo de problemas, relativamente independiente del anterior, que gira alrededor de los hechos, y cuya importancia no me parece menor. Algunos ejemplos de este segundo tipo de problemas son los siguientes: ¿Qué clases de hechos son más relevantes para el derecho? ¿Cómo se relacionan los hechos con las normas? ¿Qué es una acción? ¿Y una omisión? ¿Cuándo hay una y cuándo varias acciones?¿Cómo podemos determinar la existencia de una relación de causalidad entre dos sucesos? ¿Son los hechos objetivos y neutros o están cargados de teoría? ¿Qué consecuencias tiene esto para la prueba en el proceso? ¿Puede separarse realmente entre quaestio irus y quaestio facti? ¿Cómo se debe argumentar en materia de hechos? ¿Cuándo está suficiente probado un hecho? ¿En qué consiste motivar los hechos?.[422]

Al igual que con los dos autores que nos preceden (Taruffo y Marina Gascón), el papel de los "hechos" sigue siendo preponderante en la teoría de la prueba de Lagier, y aparecen al inicio y final del razonamiento probatorio que propone el autor:

> En el ámbito latinoamericano la teoría de la prueba ha pasado en pocos años de ser un tema escasamente tratado por los juristas y filósofos a constituir un campo de estudio floreciente, muy activo y pujante, con importantes avances y propuestas muy sugerentes (en el ámbito anglosajón este desarrollo fue muy anterior). Sin embargo, me parece que -como en toda disciplina en expansión- para poder asentarse de una manera consolidada es necesario contar con una terminología precisa que no dé lugar a graves equívocos y compartir un conjunto de conceptos que nos permitan plantear de manera clara los problemas y evitar confusiones debidas, no ya a la dificultad intrínseca de los problemas abordados, sino a la falta de univocidad en el lenguaje usado.[423]

Para nuestro autor, de los muchos sentidos de la palabra "prueba", uno de ellos es la "prueba como razonamiento". Desde este punto de vista, "probar" consiste en

---

[422] González Lagier, Daniel, "Hechos y Argumentos (Racionalidad epistemológica y prueba de los hechos en el proceso penal)" (I), vol. 46, en *Jueces para la Democracia*, 2003, p. 17.
[423] *Idem*. pp. 79-80.

construir un argumento que trata de justificar determinada hipótesis como premisa fáctica de la decisión judicial. Este tipo de razonamiento siempre consiste en correlacionar dos tipos de hechos (o enunciados sobre hechos): los hechos que queremos probar y los hechos que usamos para probarlos (los elementos de juicio). Por tanto, este argumento se compone de un conjunto de premisas (los elementos de juicio), una conclusión (la hipótesis sobre los hechos que queremos probar) y una conexión o relación entre las premisas y la hipótesis. Este enlace o conexión entre los elementos de juicio y la hipótesis puede tener carácter empírico, normativo o conceptual[424].

Marco teórico

5.3.1.- El hecho

[**HECHO**, La palabra viene del latín *factum*, -us, y este del verbo *facere* (hacer). Al igual que en las palabras hervir de *fervere*), hierro (de *ferrum*), harina (de *farina*), perdió la **F** inicial, por aspiración.
La palabra **hecho** viene indudablemente de *factum*, forma participal de *facere*. Se cumplen todas las reglas:

1. f- pasa a h-,
2. -ct- pasa a -ch- como en *nocte* (noche), *octo* (ocho) o *tectum* (techo)
3. la vocal -a- se cierra en -e- por efecto de la palatalización de -ct-

Etimología de HECHO, consultada el dos de enero de dos mil veinticinco en: https://etimologias.dechile.net/?hecho]

"Hecho", es un término sumamente ambiguo. Algunos autores llaman "hechos" a todo aquello que existe en el mundo espaciotemporal, distinguiendo como dos tipos de "hechos" a los eventos y a los objetos. Parece, sin embargo, que el sentido con el cual emplean los juristas la palabra "hecho" (al menos en la teoría de la prueba), es más restringido y viene a coincidir con la idea de "evento". Una noción de "hecho" como "evento" es la que asume, por ejemplo, Bertrand Russell, al definir a los "hechos" como aquello que hace verdaderas o falsas a nuestras proposiciones o creencias[425].

---

[424] González Lagier, Daniel, "¿Es posible formular un estándar de prueba preciso y objetivo? Algunas dudas desde un enfoque argumentativo de la prueba", *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, no. 23, 2020, p. 80, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: http://www.rtfd.es/numero23/04-23.pdf.

[425] González Lagier, Daniel, *Quaestio Facti*. *Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, Palestra; Temis, Lima; Bogotá, 2018, p. 2.

Desde esta aproximación, los hechos y los objetos físicos son cosas distintas, porque estos últimos no resultan aptos para determinar la verdad o falsedad de nuestras creencias:

> Dado que los objetos no pueden hacer verdaderas o falsas a nuestras creencias, esto es, dado que nuestras creencias no versan directamente sobre objetos (sino sobre la existencia de un objeto, o sobre la pertenencia de cierta propiedad al mismo, etc.), y dado que por medio de la prueba las partes pretenden suscitar ciertas creencias (el convencimiento) u otras actitudes psicológicas en el juez, entonces los objetos no son materia de prueba. Lo que puede probarse es la existencia de un objeto, esto es, un hecho (o, si se prefiere, la afirmación acerca de la existencia de un objeto), pero no el objeto en sí. Una pistola no puede probarse, pero sí que esa pistola estaba en posesión de un sujeto.[426]

Probar un hecho consiste en mostrar que, a la luz de la información que poseemos, está justificado aceptar que ese hecho ha ocurrido. Se trata, por tanto, de un tipo de razonamiento en el que podemos distinguir varios elementos: el hecho que queremos probar, la información (acerca de otros hechos más o menos directamente vinculados con el primero) de la que disponemos (que podemos llamar los "indicios" o las "pruebas") y una relación entre el hecho que queremos probar y los indicios[427].

En ocasiones, el enlace consiste en una máxima de experiencia, esto es, en una generalización a partir de vivencias previas que asocian hechos del tipo del que queremos probar con hechos del tipo de los que constituyen las pruebas o los indicios. Estas máximas de experiencia, por lo tanto, tienen como fundamento la observación de una asociación más o menos regular entre dos hechos y su finalidad es tratar de aproximarse en la mayor medida posible -dadas las circunstancias de la prueba- a la verdad sobre los hechos que se infieren. Su fuerza la determina la solidez del argumento inductivo en el que descansa. En otras ocasiones se trata de reglas dirigidas al juez, las que le obligan a aceptar como probados ciertos hechos, cuando se dan ciertos hechos previos (es el caso de las pruebas legal o jurisprudencialmente tasadas). Estas reglas pueden tener como fundamento la

---

[426] González Lagier, Daniel, *Hechos y Argumentos (Racionalidad epistemológica y prueba de los hechos en el proceso penal)* (I), ob. cit., pp. 18-19.

[427] González Lagier, Daniel, "Hechos y Conceptos", *Cuadernos electrónicos de filosofía del derecho*, núm. 15, 2007, p. I, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2260171.

observación de una asociación regular entre los hechos (en cuyo caso son similares a las máximas de la experiencia, pero con un rango normativo) o de algún valor o principio que se considera relevante (por ejemplo, el de seguridad, el de protección de los intereses de la parte más débil, etc.). En el primer caso, su finalidad es también la averiguación de la verdad; en el segundo caso, su finalidad es la protección de ese valor o principio. Ahora bien, dado que son reglas o normas, en uno y otro caso, su fuerza la determina -al menos en un primer momento- el carácter normativo del derecho[428].

5.3.1.1.- Hechos genéricos y hechos individuales

Podemos distinguir entre "hechos genéricos" (esto es, son las clases de hechos como las erupciones volcánicas, el descarrilamiento de trenes, las batallas o los dolores de muelas); y los "hechos individuales" (estos son el hecho particular ocurrido en un momento y un espacio determinado, como la erupción del Etna en julio de 2001; el descarrilamiento del expreso de Irún; la batalla de Trafalgar o mi dolor de muelas toda esta semana). Cuando decimos que un hecho ha sido probado, o debe ser probado, en un proceso judicial, entonces nos referimos al segundo sentido de "hecho", el "hecho individual". Cuando hablamos de los hechos descritos en las normas como desencadenantes de una consecuencia jurídica, nos referimos al primer sentido de "hecho" ("hecho genérico"). Lo que se debe constatar en un proceso judicial es, en primer lugar, si un "hecho individual" ha tenido lugar y, en segundo lugar, si es un caso de un "hecho genérico" descrito en una norma. El primer paso suele llamarse "prueba" de un hecho y el segundo "calificación normativa"[429].

Lagier ofrece, de modo indicativo (y para tener una idea de la diversidad de lo que se denominan “Hechos” en el derecho), la siguiente clasificación de los hechos en el derecho[430]:

A) Hechos externos:

1. Son independientes de la voluntad:

1.1. Estados de cosas ("la puerta estaba abierta").

---

[428] *Idem*, p. II.
[429] González Lagier, *Quaestio facti*, ob. cit., p. 3.
[430] *Idem*, pp. 3-4.

1.2. Sucesos ("la puerta se cerró").

1.3. Acciones involuntarias: actos reflejos ("Dio un manotazo dormido") y omisiones involuntarias ("se quedó dormido y no me despertó").

2. Dependientes de la voluntad:

2.1. Son acciones positivas:

2.1.1. Acciones intencionales ("se compró un coche deportivo").

2.1.2. Acciones no intencionales ("atropelló a un peatón por conducir excesivamente rápido").

2.2. Omisiones.

2.2.1. Omisiones intencionales ("Juan decidió no bajarse del árbol y nunca más lo hizo").

2.2.2. Omisiones no intencionales ("olvidó cerrar el grifo de la bañera mientras cocinaba").

B) Hechos internos o psicológicos:

1. Son estados mentales

1.1. Voliciones: Deseos ("deseaba ser rico") e intenciones ("tengo la intención de matarlo para heredar su fortuna").

1.2. Creencias ("creía que podría envenenarlo con pequeñas dosis de cianuro").

1.3. Emociones ("sentía una gran animadversión hacia su vecino").

2. Acciones mentales ("calculó mentalmente las consecuencias", "decidió hacerlo").

3. Relaciones de causalidad ("la ingestión de aceite de colza fue la causa del síndrome tóxico").

Además, los estados de cosas, los sucesos y las acciones y omisiones pueden ser naturales (cuando es posible dar una descripción de ellas sin referencia a reglas o convenciones, como en los ejemplos señalados) o institucionales (cuando no es posible dar una descripción de ellas sin referencia a reglas o convenciones, como "estar casado", "alcanzar la mayoría de edad" o "jugar al ajedrez").

5.3.1.2.- Qué hechos deben ser probados

Para Lagier, la prueba es un tipo de argumento o razonamiento que está sujeto a los principios de la teoría de la argumentación (bajo la óptica de que un argumento es un conjunto de razones (premisas), que apoyan una determina conclusión). A su vez, las premisas de un argumento pueden ser la conclusión de otro u otros

argumentos, formándose cadenas de argumentos, de modo que un aspecto básico o de la argumentación es que no todo puede ser justificado o apoyado en otro argumento, sino que debemos adoptar determinados puntos de partida o presupuestos[431].

En la prueba de los hechos ocurre algo parecido: hay que adoptar determinados presupuestos que permiten avanzar en la argumentación. Por tanto, aunque el principio general es que hay que probar todos los hechos relevantes para llegar a establecer la verdad acerca de los hechos del caso, normalmente en los distintos sistemas procesales quedan fuera de esta necesidad determinados hechos:

a) Los primeros que quedan excluidos de esta necesidad de prueba son los hechos que, siendo relevantes para la decisión del juez, no son controvertidos (con la excepción del proceso penal, en el que todos los hechos pueden considerarse controvertidos, sea cual sea la posición que las partes asuman sobre ellos), es decir, son aquéllos admitidos por ambas partes y que no son objeto de discusión.

b) Los segundos son los hechos notorios, es decir, son aquéllos que son conocidos (o pueden llegar a serlo) por las partes y el juez, en tanto que son miembros de una comunidad en la que éstos son públicos y forman parte de la cultura social media.

c) En ocasiones se dice que también quedan fuera de la necesidad de ser probados, al menos en cierto sentido, aquellos hechos que se presumen en virtud de alguna regla de presunción.

Por tanto, los hechos que deben ser probados en el proceso, son todos aquéllos que son relevantes para resolver el caso y aquéllos que permiten presumir los hechos relevantes, salvo los hechos no controvertidos por las partes y los hechos notorios. Ahora, frente al cuestionamiento de cómo sabemos qué hechos son relevantes para el caso, explica Lagier: los hechos “relevantes para el caso” son los hechos que permiten afirmar que se han dado en el supuesto del hecho previsto por la norma. Por esta razón, determinar qué hechos son relevantes para cada caso es algo que sólo puede establecerse a partir de las normas aplicables al mismo. Una

[431] González Lagier, Daniel, *Apuntes Sobre Prueba y Argumentación jurídica*, 2014, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/37145/1/apuntes_sobre_prueba_y_argumentacion_juridica.pdf, pp. 13 y ss.

herramienta que puede ser útil para determinar qué hechos son relevantes es la que distingue entre hechos constitutivos, extintitivos, impeditivos, modificativos y excluyentes[432]; la que, si bien fue desarrollada para el proceso civil, también puede hacerse extensiva a otros ámbitos del derecho.

5.3.2.- El objetivismo ingenuo

En la concepción de Lagier, podemos afrontar el problema del conocimiento de los hechos desde dos aristas, con un "objetivismo ingenuo"[433] o un "escepticismo radical". Llama, por lo primero, a una imagen muy extendida acerca del mundo, seguramente asumida de manera implícita por la mayoría de los juristas. De acuerdo con esta concepción, los hechos -y, en general, la realidad- son plenamente objetivos y los conocemos porque "impactan" en nuestra conciencia. Esta concepción puede precisarse por medio de dos tesis:

> a) Tesis de la objetividad ontológica: El mundo es independiente de sus observadores. Esto es, las cosas son como son, con independencia de lo que sabemos de ellas y de cómo las vemos.
> b) Tesis de la objetividad epistemológica: Por medio de los sentidos normalmente tenemos un acceso fiel a esa realidad.
>
> Para esta imagen del mundo, los hechos son datos brutos, evidentes y no problemáticos ofrecidos por la realidad. Si dudamos acerca de si un hecho ocurrió, nuestra duda se deberá a un problema de falta de información: si no podemos establecer la verdad de la proposición "Pedro mató a Juan", es simplemente porque carecemos de evidencias (no lo vimos o no encontramos las huellas de Pedro en el lugar del crimen). Pero si conocemos los hechos, entonces comienza el verdadero trabajo de los juristas: Narra mihi factum, dabi tibi ius, dice el brocardo latino.[434]

---

[432] *Idem*, p. 14.

[433] "Buena parte de nuestra visión del mundo depende de nuestro concepto de objetividad y de la distinción entre lo objetivo y lo subjetivo... Para nuestra presente discusión, dos sentidos resultan cruciales: un sentido epistémico de la distinción objetivo-subjetivo y un sentido ontológico. Epistémicamente hablando, «objetivo» y «subjetivo» son básicamente predicados de juicios. A menudo hablamos de juicios que nos resultan «subjetivos» cuando queremos decir que su verdad o falsedad no puede fijarse «objetivamente» porque la verdad o falsedad no es una simple cuestión de hecho, sino que depende de ciertas actitudes, sentimientos y puntos de vista de los proferidores o de los oyentes del juicio en cuestión... En el caso de juicios objetivos de este tipo, los hechos en el mundo que los convierten en verdaderos o falsos son independientes de las actitudes o de los sentimientos que cualquiera puede albergar respecto de ellos... En el sentido ontológico, «objetivo» y «subjetivo» son predicados de entidades y tipos de entidades, e imputan modos de existencia. En sentido ontológico, los dolores son entidades subjetivas, porque su modo de existencia depende de que sean sentidos por los sujetos. Pero las montañas, por ejemplo, a diferencia de los dolores, son ontológicamente objetivas porque su modo de existencia es independiente de cualesquiera perceptores o de cualquier estado mental." En Searle John R., *La construcción de la Realidad Social*, Paidós, Barcelona, 1997, p. 27.

[434] González Lagier, *Quaestio facti*, ob. cit., pp. 4-5.

Esta concepción de los hechos no toma en cuenta una ambigüedad importante de la palabra “hecho”, usada indistintamente para referirse a un hecho externo, a su percepción o su interpretación. Apunte que descansa sobre las siguientes definiciones:

> Para deshacer la ambigüedad, llamaré hecho externo al hecho como acaecimiento empírico, realmente ocurrido, desnudo de subjetividades e interpretaciones; hecho percibido al conjunto de datos o impresiones que el hecho externo causa en nuestros sentidos; y hecho interpretado a la descripción o interpretación que hacemos de tales datos sensoriales, clasificándolos como un caso de alguna clase genérica de hechos.[435]

En este apartado, Lagier destaca problemas de percepción de hechos y problemas de interpretación.

5.3.2.1.- Problemas de percepción de los hechos

Estamos frente a problemas de percepción cuando dudamos acerca de si el hecho percibido refleja fielmente las propiedades (o algunas de éstas) del hecho exterior, esto es, cuando nos preguntamos si nuestras percepciones son correctas. Así, podemos distinguir cuatro fuentes de duda de la fiabilidad de nuestras percepciones:

> 1) Su relatividad general respecto de los órganos sensoriales: La primera fuente de duda tiene que ver con el hecho de que las características de nuestros órganos sensoriales condicionan la manera de percibir el mundo, por lo que no todos los animales tienen la misma imagen del mismo. El mundo percibido por un murciélago es probablemente muy diferente del percibido por nosotros. 2) La posibilidad de ilusiones: Nuestra percepción de un hecho no es un todo unitario, sino que está constituida por un conjunto de experiencias sensoriales de diversa naturaleza: visuales, táctiles, auditivas, etc. En algunas ocasiones, el conjunto de experiencias que esperamos que se refiera a un mismo hecho externo no es coherente en un determinado lapso de tiempo. Es lo que ocurre, por ejemplo, cuando vemos como doblado un lápiz con un extremo dentro de un vaso de agua. Si lo tocamos, podemos comprobar que el lápiz en realidad no está roto o doblado. En aquellos casos en los que las experiencias sensoriales que componen una percepción no son coherentes, se dice que sufrimos una ilusión. 3) La posibilidad de alucinaciones: En otras ocasiones, el problema de la percepción consiste en que el hecho percibido no parece corresponderse con ninguna propiedad del hecho externo. Hay algo que causa nuestra percepción, pero no es el hecho externo que creemos estar percibiendo. Esto es lo que ocurre en los casos de alucinaciones, como cuando ando sediento por el desierto y creo ver un oasis. 4) La interrelación percepción-interpretación: La percepción y la interpretación de un hecho no son procesos totalmente independientes, sino que se condicionan

[435] *Idem*, p. 5.

> mutuamente. Por un lado, las interpretaciones se basan en los datos sensoriales que recibimos de los hechos pero, por otro lado, nuestra red de conceptos, categorías, teorías, máximas de experiencia, recuerdos, etc. dirigen de alguna manera nuestras percepciones y actúan como criterio de selección de los datos sensoriales que recibimos. Esta dependencia de la percepción respecto de factores socio-culturales ha sido señalada frecuentemente por los psicólogos, que han demostrado que la percepción no depende sólo de la naturaleza de los estímulos, sino que sobre ella influyen los estados y disposiciones del organismo. Al igual que todo proceso, la percepción resulta afectada por el aprendizaje, la motivación, la emoción y todo el resto de características permanentes o momentáneas de los sujetos. Así, por ejemplo, el tamaño con el que vemos un objeto y la velocidad con la que lo reconocemos viene influido por el valor que le atribuimos.[436]

5.3.2.2.- Problemas de interpretación de los hechos

Hay problemas de interpretación cuando no hay criterios claros que nos sirvan de guía o cuando hay criterios que entran en conflicto entre sí o cuando no son compartidos[437].

Consideremos un ejemplo de percepción relativamente común, tal como la de ver mi máquina de escribir. Ahora bien, para ver que este objeto es una máquina de escribir no basta con que yo simplemente la mire; es necesario que yo sepa ya qué es una máquina de escribir. El simple acto de mirar a los objetos con una vista normal estimulará, sin duda, mi retina, iniciará complejos procesos electroquímicos en mi cerebro y sistema nervioso, e incluso dará lugar a algún tipo de experiencia consciente, pero no me proporcionará ninguna información significativa acerca del mundo a mi alrededor. Para deducir alguna información de la percepción, es necesario que yo sea capaz de identificar los objetos que encuentro, y para identificarlos es necesario que tenga ya disponible un cuerpo de información relevante.[438]

Bajo la precisión de que la interpretación es una especie de subsunción, que requiere de categorías, creencias, experiencias previas, presuposiciones, etc., adquiridas a lo largo de nuestro desarrollo dentro de una cultura, es a lo que Lagier

---

[436] *Idem*, pp. 5-6.
[437] González Lagier, Daniel, *Los Hechos bajo sospecha. Sobre la objetividad de los hechos y el razonamiento judicial*, P. Comanducci y R. Guastani, 2000, pp. 75 a 77.
[438] Brown, Harold I., *La nueva Filosofía de la Ciencia*, Tecnos, Madrid, 1983, p. 105.

califica como “transfondo”, usando de forma libre el concepto acuñado como tal por Searle[439]:

> Ahora bien, este proceso de interpretación puede plantear algunas dificultades. Algunas fuentes de duda acerca de la corrección de nuestras interpretaciones de los hechos pueden ser las siguientes:
> 1) La relatividad de las interpretaciones respecto del transfondo: En primer lugar, si la interpretación de un hecho depende de la información previa que podamos tener, entonces es un proceso que difícilmente escapa a cierta relatividad. Es obvio que no todas las culturas comparten exactamente el mismo transfondo, y es obvio que no lo hacen ni siquiera todos los individuos de una misma cultura. Qué nos asegura que sujetos distintos, pertenecientes a distintas culturas o incluso a una misma, hagan interpretaciones coincidentes de un mismo hecho.
> 2) La ausencia o vaguedad de los criterios de interpretación: En segundo lugar, un hecho puede tener varias interpretaciones, por lo que necesitamos criterios para decidir qué interpretación es más correcta que otra, si no queremos arrojar el conocimiento a la arbitrariedad. Estos criterios no siempre existen o no siempre son claros (piénsese, por ejemplo, en las dificultades para establecer responsabilidad por acciones no intencionales, que muchas veces se deben a las dudas acerca de cómo interpretar el hecho: como una acción, intencional o no, como un acto reflejo, etc.).
> 3) La dificultad intrínseca a algunas interpretaciones: En tercer lugar, las distintas interpretaciones de un hecho se pueden situar en niveles distintos, cada vez más profundos. No es lo mismo interpretar un movimiento corporal como flexionar un dedo, como disparar un arma o como una venganza. En un primer nivel, las interpretaciones pueden ser evidentes, pero a medida que las interpretaciones son más profundas su complejidad aumenta, se distancian más de la mera percepción, involucran más información y su corrección depende más de la posibilidad de aportar buenas razones en un proceso argumentativo.[440]

Es necesaria una enorme red de conocimientos para realizar la subsunción a la que se refiere Lagier, porque si bien, en ocasiones, la interpretación es un proceso automático, una operación psicológica no consciente, pero en otras requiere la aplicación o, incluso, la elaboración de complejas teorías científicas, o "bucear" en los motivos, razones e intenciones profundas de un agente. Así, el autor distingue

---

[439] “Qué es el trasfondo y cómo funciona. En mis escritos sobre temas de filosofía de la mente y filosofía del lenguaje he argüido en favor de lo que llamo la tesis del trasfondo: los estados intencionales sólo funcionan dado un conjunto de capacidades del trasfondo, capacidades que no consisten ellas mismas en fenómenos intencionales. Así, por ejemplo, las creencias, los deseos y las reglas sólo determinan condiciones de satisfacción -condiciones de verdad para las creencias, condiciones de cumplimiento para los deseos, etc.- dado un conjunto de capacidades que no consisten en fenómenos intencionales. Así, he definido el concepto de «trasfondo» como el conjunto de capacidades no intencionales o preintencionales que hacen posibles los estados intencionales de función. Pero en esta definición hay cuatro conceptos difíciles: «capacidades», «hacer posible», «estados intencionales» y «función».”, en Searle, ob cit., pp. 140-141.

[440] González Lagier, *Quaestio facti*, ob. cit., p. 7.

algunas fuentes de duda acerca de la corrección de nuestras interpretaciones de los hechos.

5.3.3.- Escepticismo radical

Esta postura, ocasionalmente ha negado la tesis de la objetividad ontológica, aseverando que el mundo no es en absoluto independiente de los observadores, o bien, *siendo independiente*, resulta por completo inaccesible a nuestro conocimiento, porque nuestra percepción e interpretación de éste, está cargada de subjetividad (negación de la tesis de la objetividad epistemológica). Esta actitud de considerar a los hechos fuera de nuestro alcance no es exclusiva de los filósofos. Entre los procesalistas, existe una discusión en cuyo transfondo parece estar este mismo escepticismo (debido a que los hechos siempre están mediatizados por el lenguaje y a que los hechos relevantes para el proceso son hechos irrepetibles del pasado)[441].

El escepticismo puede tener raíces muy diversas. Se puede defender, por ejemplo, aludiendo a la circunstancia de que sabemos que nuestros sentidos nos engañan en ocasiones (como cuando tenemos alucinaciones) y no tenemos la seguridad de que no lo hagan siempre: el mundo, lo que creemos percibir de él, podría no ser más que un sueño o una alucinación. Pero el argumento que mayor repercusión ha tenido en la reciente filosofía de la ciencia ha consistido en sostener que el conocimiento objetivo es imposible porque los hechos que percibimos, o tal y como los percibimos, están "cargados de teoría" y son relativos a nuestros esquemas conceptuales y valoraciones. Según estas teorías filosóficas, no hay "hechos brutos" o "puros", sino sólo "hechos teóricos", esto es, hechos interpretados a partir de teorías y/o valoraciones. Para los más radicales, los hechos son completamente construcciones del observador[442].

Señala Lagier (de forma correcta) que, tras este tipo de afirmaciones los autores restablecen la conexión entre hechos y afirmaciones, sobre los hechos (tal como lo hace José María Ascencio), sosteniendo que "la convicción judicial sobre la base

---

[441] *Idem,* p. 9. Sobre autores afines al escepticismo ver Asencio Mellado, José Maria, *Prueba prohibida y prueba presconstituida*, Trivium, Madrid, 1989, p. 15 y Miranda Estrampes, M., *La mínima actividad probatoria en el proceso penal*, J.M. Bosch, Barcelona, 1997, pp. 34-35.

[442] González Lagier, Daniel, *Apuntes Sobre Prueba y Argumentación jurídica*, 2014, ob. cit.,

de la prueba emanará de un juicio de verosimilitud de la afirmación en relación con el hecho que constituye su fundamento", o que la convicción del juez es "un juicio de probabilidad, de mayor o menor acercamiento entre la afirmación y el hecho acaecido"[443].

5.3.4.- Objetivismo crítico

Frente a las dos posturas antes analizadas, Lagier se inclina por sostener un objetivismo crítico, que sea consciente de las dificultades para el conocimiento de los hechos, pero que no caiga, tampoco, en la desilusión radical acerca de la posibilidad de aprehender datos (suficientemente) objetivos de la realidad. Por ello, el objetivista crítico debe someter los hechos a un riguroso análisis para determinar en qué medida son independientes y en qué medida son construcciones del observador, así como en qué casos podemos conocerlos con objetividad[444]. Y refiere que una herramienta fundamental para mantener esta actitud es la distinción entre los hechos externos, los hechos percibidos y los hechos interpretados:

“1) Los hechos externos son objetivos en el sentido ontológico, esto es, su existencia no depende del observador. Quizá no hay un argumento definitivo a favor de esta tesis, pero es un presupuesto de nuestra vida tal como la desarrollamos. Como señala Searle, es una creencia arraigada en el transfondo de la que depende nuestra comprensión del mundo. Pero esta objetividad es insuficiente desde el punto de vista del conocimiento, pues no asegura que nuestro conocimiento de los hechos externos sea objetivo.

2) Los hechos percibidos son epistemológicamente subjetivos, en el sentido de que son relativos a una determinada capacidad sensorial. Pero como nuestras capacidades y limitaciones de percepción son compartidas, son características de nuestra especie, podemos convertir este defecto en virtud y hablar, no de subjetividad, sino de intersubjetividad. No es demasiado grave que nuestras percepciones sean de esta manera relativas, porque todos compartimos las mismas limitaciones. Este es el tipo de subjetividad del que habla Frank cuando advierte que hay que distinguir -entre otras- la subjetividad que deriva "de las singulares actitudes

[443] *Idem*, p. 10.
[444] González Lagier, Daniel, *Quaestio facti*, ob. cit., p. 11.

y reacciones de determinados hombres, de sus singulares perspectivas individuales", la que deriva "de las divergentes herencias sociales de diversos grupos sociales" y "la subjetividad que proviene de las limitadas y finitas capacidades de toda la humanidad" (las podríamos llamar, para abreviar, "subjetividad individual, "cultural" o "de especie", respectivamente). A un observador inmerso en esa "subjetividad de especie" no tiene por qué preocuparle este último tipo de subjetividad de los hechos percibidos (salvo quizá para el conocimiento científico). Por lo que respecta a las ilusiones y alucinaciones, la posibilidad de explicación causal de las percepciones desviadas y el examen de la coherencia de los datos sensoriales dotan de cierta guía a la hora de detectarlas y decidir si dar por probados determinados hechos percibidos.

3) Los hechos interpretados son epistemológicamente subjetivos, en el sentido de que son relativos al transfondo, y éste puede variar de cultura a cultura y de individuo a individuo. La subjetividad que afecta a la interpretación de los hechos es relativa a un grupo social e incluso a un individuo. Sin embargo, si no abandonamos el sentido común, esto no tiene por qué conducirnos necesariamente a la desesperación. Si dentro de una misma cultura, o incluso entre culturas distintas, podemos comunicarnos en nuestra vida cotidiana, es porque nuestras interpretaciones de los hechos externos son suficientemente análogas o compartidas y, por tanto, existe suficiente base intersubjetiva como para poder juzgar cuándo una interpretación es correcta y cuándo no. Por supuesto, existe un amplio margen para la divergencia de interpretaciones. Por ello, en aquellos casos en los que esté en juego algo más relevante que la mera comunicación cotidiana (como en un proceso judicial), es necesario reforzar esta intersubjetividad, y para ello parece que el mejor medio es el de la explicitación de los criterios de interpretación. En parte ésta es una labor científica -de sociólogos y psicólogos- y filosófica; pero también es una labor de cada participante en el proceso de interpretación en sus interacciones con los demás. En este último caso es una labor que se puede realizar por medio de la argumentación, esto es, dando razones que fundamenten nuestras interpretaciones. Por esto precisamente es tan importante que un juez motive sus decisiones acerca de los hechos: esto no sólo permite un

mayor control intersubjetivo, sino que contribuye a explicitar y a construir la "gramática" de la interpretación de hechos.[445]

Hasta este momento, hemos dado cuenta parcial del marco teórico que rige en materia de “hechos”, conforme al enfoque contemporáneo de la teoría de la prueba de los autores que hemos estudiado. En el siguiente capítulo completaremos este análisis, respecto de las teorías de la prueba de Jordi Ferrer Beltrán, Perfecto Andrés Ibañez y Luis Muñoz Sabaté, quienes, se reitera, comparten también la preocupación por el estudio del terreno de los “hechos” y de la motivación de cualquier “juicio de hecho” que sustente un fallo jurisdiccional. Hemos de mencionar que esta labor se encamina, finalmente, a sentar el terreno teórico metodológico sobre el cual identificaremos los hechos específicos que se deben probar en la materialidad de operaciones y en qué “materia física” los podríamos rastrear.

5.4.- Conclusiones

A).- Al ser el concepto de materialidad de las operaciones un estadio probatorio (acreditada la existencia de operaciones), al que debe aspirarse para destruir la presunción de inexistencia de operaciones, debemos tener en cuenta que, probatoriamente, se inserta en el terreno de los hechos y en su espectro fáctico convergen tanto eventos de naturaleza tangibles, (como la entrega de bienes derivada de una compraventa o la construcción de un edificio), pero también otros intangibles (como la prestación de servicios profesionales de capacitación o de asesoría); por lo que la captación de esos eventos en las cosas, objetos y la memoria de aquéllos que los presencian, está condicionada por la capacidad reflexiva de estos. Sin dejar a un lado que es, en esa materialidad, donde finalmente ocurre la *sinapsis* con la sustancia económica y la razón de negocios de las operaciones.

B).- Para facilitar la tarea de probar la materialidad de operaciones y la descomposición de los hechos relevantes involucrados en ella, resulta conveniente introducirnos en la noción del “hecho” y en sus componentes estructurales, conforme a los teóricos europeos contemporáneos de la concesión racionalista de la prueba, entre los que destacan Michele Taruffo, Marina Gascón Abellán, Jordi

[445] *Idem*, pp. 11-12.

Ferrer Beltrán, Perfecto Andrés Ibañez, Daniel González Lagier y Luis Muñoz Sabaté, además de que el campo de los hechos es un área del derecho relativamente descuidada por los operadores del derecho.

Michele Taruffo

C).- Una nota común y recurrente en las diversas culturas jurídicas consiste en que el hecho es el objeto de la prueba o su finalidad fundamental, en el sentido de que es lo que es probado en el proceso, mientras que la prueba sirve para establecer la verdad de uno o más hechos relevantes para la decisión y es el derecho el que define y determina lo que en el proceso constituye el hecho, a través de la individualización del hecho en la decisión judicial, porque ésta es su contexto.

D).- La individualización del hecho está determinada por la relevancia jurídica de los hechos, en la medida en que son a los que se les aplica la norma (criterio de selección), porque ésta les atribuye determinadas consecuencias jurídicas, pero esa maniobra va más allá de la concepción silogística de la aplicación de la norma, porque en ésta se da por descontado aquello que sería necesario explicar, es decir, la identificación del significado de la norma concreta respecto de la definición del supuesto de hecho abstracto y la calificación jurídica del hecho concreto que permita establecer si éste entra o no en el campo de aplicación de aquella norma (en uno de sus significados resultantes de la interpretación humana).

E).- Para resolver el problema de qué hecho relevante debe ser probado para la decisión del caso, existen dificultades como la vaguedad del lenguaje jurídico con el que es redactada la norma, en cuanto al grado de precisión y claridad del lenguaje que usa y el grado de concreción/genericidad de las determinaciones fácticas. Otra dificultad la constituye la falta de especialización del lenguaje jurídico, en la que converge el lenguaje común (caso de hechos brutos) y el lenguaje técnico-jurídico (caso de hechos institucionales).

F).- Es una falsa creencia que los abogados trabajamos con hechos, cuando en realidad lo hacemos con enunciados sobre los hechos. Los hechos del mundo real existen (cuando existen), según las modalidades empíricas absolutamente independientes de la esfera de las determinaciones conceptuales, valorativas o normativas; lo que es objeto de la construcción, definición o identificación de los

enunciados de los hechos, los que, para su identificación, se clasifican en hechos principales, secundarios e irrelevantes.

Marina Gascón Abellán

G).- Para explicar la verdad como propiedad de ciertos enunciados sobre los hechos, existen varias teorías: las teorías semánticas de la verdad como correspondencia (adecuación del enunciado a la realidad a que se refiere); las teorías sintácticas de la verdad como coherencia (es pertenencia del enunciado a un conjunto congruente de otros enunciados); y las teorías pragmáticas de la verdad (esta aceptabilidad justificada o porque sirve a algún fin).

H).- Las realidades con las que se configura el supuesto del hecho legal pueden ser de tres tipos: los hechos externos (producidos en la realidad sensible); los hechos internos o psicológicos (estos denotan los motivos, las intenciones o la finalidad de una conducta, o el conocimiento de un hecho por parte de alguien) y los conceptos que han de ser llenados de contenido por el juez mediante juicios de valor (que son las cualificaciones de una conducta o de un estado de cosas que deben ser llenadas de contenido mediante juicios valorativos).

I).- En la visión de Marina Gascón se adopta el modelo cognoscitivista, entendiendo como tal a aquél en el que los procedimientos de fijación de los hechos se dirigen a la formulación de enunciados fácticos, que serán verdaderos si los hechos que se describen han sucedido y falsos en caso contrario. El concepto de “verdad”, requerido por este modelo, es el semántico de la correspondencia y el principal criterio de verdad es el de la contrastación empírica.

J).- En el modelo cognoscitivista, la prueba de los hechos puede distinguirse: a) por el contexto de descubrimiento-contexto de justificación: medios de prueba, procedimientos probatorios y pruebas en sentido estricto; b) por los tipos de procedimientos probatorios: prueba directa, prueba indirecta y prueba deductiva y c) por los tipos de pruebas en sentido estricto: a) constataciones, conclusiones e hipótesis; b) pruebas y enunciados probatorios; c) pruebas plenas y pruebas no plenas.

Daniel González Lagier

K).- Una noción de "hecho" como "evento" es la que asume, por ejemplo, Bertrand Russell, al definir a los "hechos" como aquello que hace verdaderas o falsas nuestras proposiciones o creencias, pero en esta categoría no entran los objetos, porque estos no resultan aptos para determinar la verdad o falsedad de nuestras creencias y, por ello, los objetos no son materia de prueba. A su vez, probar un hecho consiste en mostrar que, a la luz de la información que poseemos, está justificado aceptar que ese hecho ha ocurrido. Se trata, por lo tanto, de un tipo de razonamiento en el que podemos distinguir varios elementos: el hecho que queremos probar, la información (acerca de otros hechos más o menos directamente vinculados con el primero) de la que disponemos (que podemos llamar los indicios o las pruebas) y una relación entre el hecho que queremos probar y los indicios.

L).- Podemos distinguir entre "hechos genéricos" y "hechos individuales", además, entre hechos externos (dependientes e independientes de la voluntad), e internos o psicológicos (estados mentales y acciones mentales).

M).- Para Lagier, la prueba es un tipo de argumento o razonamiento que está sujeto a los principios de la teoría de la argumentación, por lo que al igual que en la argumentación, en la prueba de los hechos hay que adoptar determinados presupuestos de hecho que no son relevantes y que no requieren de prueba (los no controvertidos, los notorios y algunas presunciones legales). Por tanto, los hechos que deben ser probados en el proceso son todos aquellos que son relevantes para resolver el caso y aquellos que permiten presumir los hechos relevantes, salvo los hechos no controvertidos por las partes y los hechos notorios.

N).- En la concepción de Lagier, podemos afrontar el problema del conocimiento de los hechos desde dos aristas, con un “objetivismo ingenuo” o “escepticismo radical”. En la primera concepción, los hechos -y, en general, la realidad- son plenamente objetivos y los conocemos porque "impactan" en nuestra conciencia y en la segunda, el mundo no es en absoluto independiente de los observadores, o bien, siendo independiente, resulta por completo inaccesible a nuestro conocimiento, porque nuestra percepción e interpretación de éste está cargada de subjetividad (negación de la tesis de la objetividad epistemológica). Entre los procesalistas existe

una discusión en cuyo transfondo parece estar este mismo escepticismo (debido a que los hechos siempre están mediatizados por el lenguaje y a que los que son relevantes para el proceso, son hechos irrepetibles del pasado).

O).- Frente a las dos posturas antes analizadas, Lagier se inclina por sostener un objetivismo crítico que sea consciente de las dificultades para el conocimiento de los hechos, pero que no caiga, tampoco, en la desilusión radical acerca de la posibilidad de aprehender datos (suficientemente) objetivos de la realidad. Por ello, el objetivista crítico debe someter a los hechos a un riguroso análisis para determinar en qué medida son independientes y en qué medida son construcciones del observador, así como en qué casos podemos conocerlos con objetividad. Y refiere que es una herramienta fundamental, para mantener esta actitud, distinguir entre hechos externos, hechos percibidos y hechos interpretados.

6.- CAPÍTULO SEXTO. LA PRUEBA DE LOS HECHOS. SEGUNDA PARTE

En este punto del trabajo, tal como anticipamos en la parte final del capítulo anterior, completaremos nuestro marco teórico en materia de “hechos”, conforme al enfoque contemporáneo de la teoría de la prueba elegidos, aquí nos referimos a Perfecto Andrés Ibáñez, Jordi Ferrer y Luis Muñoz Sabaté, quienes, se reitera, comparten también la preocupación por el estudio del terreno de los “hechos” y por la motivación de cualquier “juicio de hecho” que sustente un fallo jurisdiccional.

Sin perder de vista, que la finalidad de este par de capítulos es asentar el terreno teórico metodológico sobre el cual podamos construir algunas pautas para la identificación y búsqueda de los hechos específicos que se deben probar en la materialidad de operaciones, nos apoyaremos en los avances sobre el concepto de materialidad que propusimos en el capítulo tercero.

De igual modo, una vez reconocidos esos “hechos”, podremos encauzar la identificación de la “materia física” (medios de prueba), donde es factible rastrear su búsqueda, lo que es una labor constructiva que, finalmente, haremos en nuestro capítulo final.

El motivo más profundo que subyace en este trabajo es el de fomentar, en el operador del derecho, una labor reflexiva sobre la actitud con la que afrontamos los problemas jurídicos contemporáneos, no sólo el de la materialidad de operaciones, sino de cualquier otra, en la que, en lo concerniente a los “hechos” se nos presenta como algo *ya dado*. Debemos perseguir el equilibrio en la batalla que, hasta el día de hoy, vence la argumentación retórica sobre la argumentación demostrativa, o, dicho de otro modo, debemos redeterminar nuestra concepción de los “hechos” sobre el derecho, con el ánimo de suprimir cualquier tipo de desprecio por lo “empírico”.

6.1.- Teoría de la prueba de Perfecto Andrés Ibáñez

Dentro del campo de estudio abarcado de este autor, (incluyendo temas como las garantías en el derecho penal), se destaca su trabajo sobre la prueba de los

hechos[446] e influenciado por las obras de Michele Taruffo y Luigi Ferrajoli[447] tiene muy clara la idea de que la inducción probatoria ha de practicarse conforme a ciertas reglas, no jurídicas, sino las reglas propias del método hipotético-deductivo, y que permiten introducir un alto coeficiente de racionalidad en la tarea central de la jurisdicción[448], son ideas que él condensa de forma muy práctica cuando esboza los elementos que, a su consideración, debe contener la sentencia (como veremos más adelante).

Para Andrés Ibáñez, la *quaestio facti* y su tratamiento en la sentencia, más que cobrar otro sentido, pueden llegar a adquirir el reconocimiento explícito del que efectivamente, tienen: que es en el momento del ejercicio del poder judicial por antonomasia, puesto que es en la reconstrucción o en la elaboración de los hechos donde el juez es más soberano, más difícilmente controlable y, donde, por ende, puede ser, como ha sido y, no en pocas ocasiones, sigue siendo: más arbitrario[449] :

> …la motivación constituye precisamente la parte razonada de la sentencia, que sirve para demostrar que el fallo es justo, y para persuadir a la parte vencida que su condena ha sido el necesario punto de llegada de un meditado razonamiento y no el fruto improvisado de la arbitrariedad y de la fuerza.[450]

Acerca del contenido de la motivación sobre los hechos, en opinión de nuestro autor se identifican dos propuestas: la primera con la «individualización del *iter* lógico-jurídico, mediante el que el juez ha llegado a la decisión»; ésta es una actividad de tipo prevalentemente descriptiva. Y otro punto de vista es el que atribuye a la

---

[446] Su primer artículo sobre la prueba de los hechos apareció publicado en 1992 en la Revista *DOXA*: *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, con el título "Acerca de la motivación de los hechos en la sentencia penal", núm. 40, Marcial Pons, Madrid, 2017, p., consultada el de diciembre de dos mil veinticuatro en: http://doxa.ua.es

[447] Expresa Perfecto Andrés: "Por fortuna, hubo un momento, en el que, a partir de los imprescindibles trabajos de Taruffo y Ferrajoli, fue posible comprender que la valoración de la prueba en régimen de libre convicción no era cosa de olfato, una suerte de *motus animae*, inspirada por el carisma o algo así; ni la apreciación de las declaraciones de los imputados y testigos un fenómeno oracular basado en la lectura de su lenguaje gestual, en el marco de eso que he llamado la 'mística —es decir, un mal entendimiento— de la inmediación," en "Entrevista a Perfecto Andrés Ibáñez, Jueces para la Democracia, Información y Debate", núm. 90, diciembre 2017, p. 19, consultado el primero de junio de dos mil veinticuatro en: https://www.juecesdemocracia.es/wp-content/uploads/2018/01/revista-90-diciembre-2017.pdf.

[448] *Idem*.

[449] Andrés Ibáñez, Perfecto, "Acerca de la motivación de los hechos en la sentencia penal. *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, no. 12, 1992, p. 261.

[450] Calamandrei, Piero, *Proceso y Democracia*, (traducción de Héctor Fix Zamudio) Edicios Jurídicas Europa América Buenos Aires, 1962, pp. 116-117.

motivación un carácter más bien justificativo y que opera como una racionalización, *a posteriori*, de la decisión previamente tomada[451].

Veamos, a continuación, el tratamiento con el que aborda nuestro autor la prueba de los hechos en su obra.

6.1.1.- Hechos

En términos generales, Perfecto Andrés, más que una definición del concepto de "hecho" denuncia el descuido sobre la motivación de lo que habitualmente se conoce como "lo fáctico", o "los hechos", en las sentencias que dictan los jueces y también se lee en la mayoría de las teorías sobre la interpretación, dejándola al abandono de la subjetividad del intérprete. Incluso, apunta (citando a J. Frank), la discrecionalidad es una cuestión que ha pasado inadvertida para la mayoría de los juristas en los juzgados de primera instancia, en cuanto a su soberanía virtualmente incontrolada e incontrolable para determinar los hechos relevantes que deciden el fallo:

> La "discrecionalidad en cuanto a los hechos" de este último tribunal se encuentra, pues, virtualmente incontrolada en la mayoría de los pleitos: cuando hay algún testimonio oral sustancial que, si se lo considera verdadero, sirve de apoyo a la determinación de hechos explícita o supuesta del tribunal de primera instancia, el tribunal superior usualmente la acepta, aunque exista otro testimonio oral sustancial contradictorio que si fuera considerado verdadero desautorizaría esa determinación de los hechos…La extensa facultad del tribunal de primera instancia, que resulta de esta actitud, ha sido llamada su "soberanía".
>
> Esta "discrecionalidad en cuanto a los hechos" o "soberanía" virtualmente incontrolada e incontrolable, ha sido pasada por alto por la mayoría de los juristas.[452]

El tratamiento judicial, que habitualmente reciben los *hechos*, suele reflejar una consideración de estos como entidades naturales, previa y definitivamente constituidas desde el momento de su producción, y que sólo se trataría de identificar en su objetividad: se nos presenta como algo ya *dado*[453], como algo ajeno al sujeto cognoscente (libre de subjetivismo). Sin embargo, apunta Perfecto Andrés que, en la moderna filosofía de la ciencia, tiene carta de naturaleza la idea de que se da

---

[451] Andrés Ibáñez, Perfecto, *Los hechos en la sentencia penal*, Fontamara, México, 2007, p. 47.

[452] Frank, Jerome, *Derecho e Incertidumbre*, Fontamara, 3a, México, 2001, pp. 75-76.

[453] J. Frank, refiere que una de las definiciones de "hecho" es la siguiente: "a). es un acontecimiento tal como ocurrió en todos sus aspectos, desde todas las perspectivas concebibles; por ejemplo, como aparecería ante un ser omnisciente", en *idem*, p. 70.

cierta intimidad conceptual entre lo que consideramos hechos y el lenguaje en el que los afirmamos:

> Las construcciones lingüísticas con la conjunción "que" están siempre cerca de toda articulación de lo que los hechos son; y de un modo necesario. Esto debe sugerir cierta intimidad conceptual entre lo que consideramos hechos y el lenguaje en que los afirmamos, o al menos entre los hechos y los tipos de entidad lógica que designamos como "enunciados"….*Los hechos son aquello que afirman los enunciados verdaderos*.[454]

Hasta lo aquí expuesto, podemos ver que en la tónica de los autores que hemos analizado (Taruffo, Lagier, Marina Gascón y ahora Perfecto Andrés), subyace este nuevo paradigma, en el sentido de que el proceso cognoscitivo de los hechos se encuentra regido por los enunciados de los hechos[455] y no por éstos "en sí". Esta distinción, menciona Perfecto Andrés, bajo su apariencia de obviedad, tiene implicaciones prácticas de extraordinaria relevancia que no pueden pasar desapercibidas, porque sobre el proceso del conocimiento de los hechos pesa la misma carga de relativismo, incertidumbre y ambigüedad, como en todos los demás casos en que media el lenguaje. Y destaca que el lenguaje observacional, que caracteriza los hechos, se encuentra cargado conceptualmente de preconceptos y perjuicios (de teoría)[456]:

> Las observaciones que se efectúan en los laboratorios nunca son triviales ni inmediatas: requieren unos conocimientos previos…Por tanto, la observación científica no es inmediata ni ingenua. Está cargada conceptualmente y determinada por el contexto en el cual tiene lugar.[457]

Siguiendo a Perfecto Andrés, en el caso del juez, esa mediación discursiva se da no como mera *descripción* aséptica de lo que ya *existe* al margen de la actividad del

---

[454] N. R., Hanson, *Patrones de descubrimiento. Observación y explicación*, Alianza, Madrid, 1977, pp. 16-17.

[455] Lo que en palabras de Teun A. Van Dijk, se denomina "HECHOS cognoscitivos": "Escribimos este término con mayúsculas para poder distinguirlo del uso cotidiano de la palabra "hecho", que denota algo que acaece en el mundo (real). Un HECHO es una representación cognoscitiva de lo que interpretamos como, en algún contexto, un hecho, por ejemplo, una acción particular, un evento o un estado.", en *Estructuras y Funciones del Discurso*, SXXI, 7a, traducción de Myra Gann y Martí Mur, México, 1996, p. 81.

[456] "En cierto sentido, entonces, la visión es una acción que lleva una "carga teórica". La observación de x está moldeada por un conocimiento previo de x. El lenguaje o las anotaciones usados para expresar lo que conocemos, y sin los cuales habría muy poco que pudiera reconocerse como conocimiento, ejercen también influencia sobre las observaciones." en N. R., Hanson, *Patrones de descubrimiento. Observación y explicación*, ob. cit., p. 99.

[457] J. Echevarría, *Introducción a la metodología de la ciencia. La filosofía de la ciencia en el siglo XX*, Cátedra, Madrid, 1999, pp. 79-81.

operador; sino como un proceso de *construcción* del supuesto del hecho, construcción a la que el juez contribuye activamente, *desde dentro*. Y en ella está presente toda la carga de subjetivismo que acompaña a cualquier actividad interpretativa. Lo que, a su parecer, exige un control y un máximo de conciencia posible de todos los factores y contenidos de memoria que inciden en la actividad del juez, en la misma proporción que lo exige la actividad interpretativa de las normas[458]. Aquí el reto del juez estriba en ser capaz de tratar el material empírico que se le suministra por terceros con el máximo de neutralidad y de distancia respecto del derecho sustantivo de eventual aplicación, evitando caer en el riesgo fácil de producir un caso *ad hoc*.

6.1.2.- Reconstrucción judicial de los hechos

Para Perfecto Andrés existen dos modelos o puntos de referencia metodológicos que pueden ser analógicamente explicativos de la naturaleza del trabajo del juez para acercarse a los hechos: el del "historiador" y el del "detective", veamos a qué se refiere cada uno de ellos.

6.1.2.1.- El historiador

Nos dice nuestro autor que la asimilación del trabajo del juez en la *quaestio facti* al del historiador ha sido una constante a partir de un conocido trabajo de Calamandrei[459], de quien destaca el señalamiento de importantes similitudes y diferencias en el modo de proceder de ambos operadores[460]:

a).- uno y otro estarían llamados a indagar sobre los hechos del pasado y a declarar la verdad sobre los mismos mediante una obra de elección y construcción sobre 'datos' "preexistentes", también, tanto el historiador como el juez se encuentran con el hecho no como una realidad ya existente, sino como algo a reconstruir, sin embargo;

---

[458] Andrés Ibáñez, Perfecto, *Acerca de la motivación de los hechos en la sentencia penal*, ob. cit., p. 265.

[459] Ver Calamandrei, P., *El juez y el historiador, en Estudios sobre el proceso civil*, trad. de S. Sentís Melendo, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1961; Ginzburg, Carlo, *El juez y el historiador*, Anaya & Mario Muchnik, Madrid, 1993; Taruffo, Michele, "El Juez y el historiador: consideraciones metodológicas", *Doxa* (44), 2021, pp. 13-39.

[460] Andrés Ibáñez, Perfecto, *En torno a la jurisdicción*, Editores del Puerto Buenos Aires, Argentina, 2007, p. 191.

b).- mientras el juez tiene limitadas, también normativamente, las fuentes de conocimiento (es el caso, por ejemplo, de la "ciencia propia"), el historiador no sabría resignarse nunca a cerrar los ojos a la verdad, únicamente porque el sendero que le ha conducido hasta ella no esté indicado en los mapas oficiales;

c).- el historiador podría, legítimamente, expresar una actitud de incertidumbre, mientras que el juez estaría siempre obligado a toda costa a llegar a una certeza oficial;

d).- la orientación del juez es de carácter eminentemente práctico, dirigida a la obtención de la verdad (sin un carácter puramente gnoseológico), para la solución de conflictos;

e).- la búsqueda de la verdad, por parte del juez, está interferida por un marco normativo que lo obliga a conducirse por causes más o menos predeterminados; y en la dimensión fáctica, la cuestión sobre la que está obligado a pronunciarse, está teñida de aspectos de valor y la indagación judicial siempre se da en función de una hipótesis necesariamente normativa.

Pese a estos matices comparativos, subyace un aspecto de fondo puesto de manifiesto por Taruffo y destacado por Perfecto Andrés, en el sentido de que las similitudes apuntadas no ofrecen:

> ninguna indicación acerca del procedimiento a través del cual se materializa la indagación, ni precisa las características de aquello que constituye el objeto de dicha indagación, ni aclara en qué consisten los datos en los que se funda. Además, si bien es cierto que se reconoce la necesidad de que el juicio de hecho sea racional y objetivo, no se indica ningún criterio con base en el cual puedan identificarse estas características en su real naturaleza. En otros términos, la tesis que se ha expuesto constituye sólo en apariencia una solución al problema del juicio de hecho, porque en realidad no analiza la estructura lógica del procedimiento con el que llega a formularse.[461]

Al parecer de Perfecto Andrés, ese paso lo ha dado Ferrajoli, quien sostiene que el juez tiene que vérselas con una forma particular de verdad histórica, puesto que no está a su alcance la observación directa de las conductas objeto de enjuiciamiento. Y, señala, "la investigación judicial no consiste sólo en la recogida de datos y piezas de convicción, sino sobre todo en producir nuevas fuentes de prueba…Sin embargo,

[461] Taruffo, Michele, *El Juez y el historiador*, ob. cit., p. 20.

lo que el juez produce no son los hechos delictivos objeto del juicio, sino sus pruebas"[462]. Esto es, el intento de determinación de los hechos "probados" del pasado, a través del análisis de *hechos* "probatorios" *del presente*, confiere a la actividad las características de la *inferencia inductiva*.

6.1.2.2.- El detective

Además de la asimilación de la labor del juez con la del historiador, Perfecto Andrés también destaca su cercanía con el detective, como punto de referencia metodológico para comprender la naturaleza del trabajo de aquél en materia de hechos. Menciona nuestro autor que la investigación judicial parte de la constatación empírica de que se ha producido un determinado resultado. Un resultado anómalo, es decir, que rompe la normalidad. Desde esa evidencia primaria, llevada al juez habitualmente con un conjunto de otros datos, éste tratará de reconstruir el caso en la totalidad de sus elementos integrantes y que este modo de proceder, a partir de indicios, guarda relación con el modelo de la semiótica médica de Sabaté (donde el «indicio» es el «síntoma»), pero presenta también una cierta homología con el «razonar hacia atrás» de Sherlock Holmes[463]. Incluso, filósofos y semiólogos se han ocupado del método de investigación criminal del personaje de Doyle con profundo interés, creyendo haber encontrado en él una expresión del pensamiento de Ch. S. Peirce acerca de la hipótesis o abducción[464].

En este planteamiento, el juez opera en su averiguación a partir del conocimiento del resultado y de una *regla* que actúan como premisas. Ahora bien, tal regla no es equivalente a la ley general del razonamiento deductivo (bien determinada y que contiene en sí misma toda la información relevante); así, operar la subsunción del caso concreto es una simple aplicación, que, si se hace con el necesario rigor formal, garantiza la validez del resultado. Pero no produce aumento del saber empírico, es decir, no permite ir hacia adelante en el conocimiento, descubrir algo

[462] Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Trotta, Madrid, 1995, pp. 52-53.
[463] Andrés Ibáñez, Perfecto, *Acerca de la motivación de los hechos en la sentencia penal*, ob. cit., p. 274.
[464] Ver Eco Umberto y A. Sebeok Thomas, *El signo de los tres. Dupin, Holmes, Peirce*, Lumen, España, 1989, pp. 273 y ss.

nuevo. Para aclarar la idea de la abducción, respecto de la deducción y la inducción, sigamos al propio Pierce, con quien comulga también Perfecto Andrés:

> **11.** Hay tres tipos de razonamiento: deducción, inducción y abducción. En la deducción, o razonamiento necesario, partimos de un estado hipotético de cosas que definimos en ciertos aspectos abstractos. Entre las características a las que no prestamos atención alguna en este modo de argumento, está la de si la hipótesis de nuestras premisas se conforma, o no, más o menos al estado de cosas del mundo exterior. Si consideramos este estado hipotético de cosas y llegamos a la conclusión de que, con independencia de lo que pueda ser del universo en otros aspectos, siempre y cuando pueda verificarse la hipótesis será invariablemente verdadera alguna otra cosa no supuesta explícitamente en esta hipótesis. Nuestra inferencia será válida si y sólo si hay realmente una tal relación entre el estado de cosas supuesto en las premisas y el estado de cosas enunciado en la conclusión…
> **20.** La inducción consiste en partir de una teoría, deduciendo de la misma predicciones de los fenómenos, y observando estos fenómenos con vistas a comprobar lo *aproximadamente* que concuerdan con la teoría. La justificación para creer que una teoría experiencial que ha sido sometida a un determinado número de tests experimentales quedará también corroborada en el futuro cercano como lo ha sido hasta ahora por otros tests como éstos, es la de que mediante la prosecución constante de este método a la larga tenemos que averiguar el estado real de la cuestión… Así, la validez de la inducción depende de la relación necesaria entre lo general y lo singular. Es precisamente esto lo que constituye el soporte del pragmatismo.
> …
> **21.-** Hay poco que decir en relación a la validez de la inferencia abductiva, aun cuando este poco es pertinente al problema que tenemos entre manos.
> La abducción es el proceso de formar una hipótesis explicativa. Es la única operación lógica que introduce alguna idea nueva; pues la inducción no hace más que determinar un valor, y la deducción desarrolla meramente las consecuencias necesarias de una pura hipótesis.
> La deducción prueba que algo *tiene que ser*; la inducción muestra que algo *es actualmente* operativo; la abducción sugiere meramente que algo *puede ser.*
> Su única justificación es la de que a partir de su sugerencia la deducción puede extraer una predicción que puede comprobarse mediante inducción, y que, si podemos llegar a aprender algo o a entender en absoluto los fenómenos, esto tiene que conseguirse mediante la abducción.
> Por lo que puedo saber, no puede darse ninguna razón cualquiera que sea a favor de la misma; y no necesita razón alguna, ya que sólo ofrece sugerencias.[465]

[465] Charles S. Peirce, “Lecciones de Harvard sobre el pragmatismo, Lección IV: Tres tipos de inferencia”, 1903, Traducción Castellana y notas: José Vericat, 1988, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: http://www.unav.es/gep/OnThreeTypesReasoning.html, puntos 2.11, 3.20 y 4.21.

Respecto de la abducción, precisa Perfecto Andrés[466] que en ésta lo primero que se conoce es la conclusión (f*ulano* ha sido hallado con un cuchillo clavado en el corazón), que es justamente el punto de arranque del razonamiento. Se tiene o se puede llegar, además, al conocimiento de ciertas reglas (máximas de experiencia) -sobre cuyas particularidades se hablará más adelante- que pueden hallarse más o menos codificadas, ser más o menos precisas, ser más o menos experimentadas, de mayor o menor nivel de generalidad. Pero de su aplicación, una vez identificadas, no se deriva una conclusión necesariamente válida, sino sólo probable.

También apunta sobre la abducción que aquello que *puede ser,* está referido a una relación histórica, puesto que está referida a un momento pasado, y es la que se trata de establecer entre un hecho y el acto causal (en su ejemplo del sujeto hallado con un cuchillo clavado, éste sería el hecho, y el acto causal, la hipótesis explicativa, o sea, quién fue el sujeto que ejecutó ese acuchillamiento):

> La abducción arranca de los hechos, sin tener, al inicio, ninguna teoría particular a la vista, aunque está motivada por la sensación de que se necesita una teoría para explicar los hechos sorprendentes. La inducción arranca de una hipótesis que parece recomendarse a sí misma sin tener al principio ningún hecho particular a la vista, aunque con la sensación de necesitar de hechos para sostener la teoría. La abducción busca una teoría. La inducción busca hechos. En la abducción, la consideración de los hechos sugiere la hipótesis. En la inducción, el estudio de la hipótesis sugiere los experimentos que sacan a la luz los hechos auténticos a que ha apuntado la hipótesis.[467]

Al trasladarlo al caso del juez, Perfecto Andrés[468] señala que es cierto que su inferencia lleva de un caso particular a otro caso particular, de un hecho a otro hecho. Pero, en el punto de partida, existe ya una hipótesis (la hipótesis acusatoria) y que avanza una propuesta de interpretación del hecho motivador de la apertura del proceso. Y, desde luego, la indagación judicial no lleva a la construcción de teorías. Concluyendo: el modelo de abducción resulta útil en la descripción de momentos diversos y anteriores respecto al de la valoración de las pruebas, pero de forma limitada.

---

[466] Andrés Ibáñez, Perfecto, *Acerca de la motivación de los hechos en la sentencia penal*, ob. cit., p. 275.
[467] Ch. S. Perice, cit. por Eco Umberto y A. Sebeok Thomas, ob. cit., p. 47.
[468] *Idem*, pp. 276-277.

6.1.3.- Inferencia inductiva del juez

La inferencia mediante el silogismo[469] (de carácter deductivo), refiere Perfecto Andrés, aunque sigue formando parte del bagaje cultural de no pocos profesionales del derecho, ha sido eficazmente cuestionada en su capacidad descriptiva del modo de operar judicialmente en la elaboración de la sentencia. Nuestro autor retoma la siguiente cita de Taruffo:

> Hablar de función ideológica de la teoría silogística del juicio significa poner en evidencia que ésta tiende a acreditar una determinada imagen del juez, más que del juicio, destinada no tanto a delinear una realidad concreta, como a indicar cuál debería ser tal realidad. En efecto, la doctrina del silogismo judicial, más que describir el juicio, construye un modelo abstracto e ideal de juicio: se plantea una situación en la que la norma es un dato preexistente, en un ordenamiento positivo completo y sistematizado, cuya interpretación en vista de la aplicación al caso concreto consiste en una actividad esencialmente cognoscitiva de carácter sistemático. Se presupone además que una actividad de este género es en todo caso necesaria y suficiente, sin que deban intervenir operaciones y apreciaciones no reducibles dentro del módulo del polisilogismo.[470]

Ese cuestionamiento también lo ha encabezado Ferrajoli, quien propone un modelo alternativo de comprensión del modo de operar jurisdiccional y sostiene que ninguna de las dos operaciones, mediante las que se obtiene la verdad procesal, responde al esquema del silogismo: ni la inducción representada por la prueba de los hechos ni la deducción que califica jurídicamente de los mismos, tienen la forma de las proposiciones normativas, de proposiciones asertivas, es decir, relativas a la existencia o inexistencia de determinados hechos y preceptos legales. En uno y otro caso se tratará de enunciados de los que puede predicarse verdad o falsedad. Siguiendo a Ferrajoli:

> El razonamiento judicial… se compone en suma no de una sino de tres inferencias, de las que cada una es lógicamente antecedente de las otras: 1) una inferencia inductiva (prueba o inducción fáctica), cuya conclusión de hecho, CH, es que «Ticio ha cometido el hecho H» (por ejemplo, ha ocasionado a Cayo heridas curadas en más de

[469] Su forma más acabada se encuentra en la formulación de Beccaria: “En todo delito debe hacerse por el juez un silogismo perfecto. Pondráse como mayor la ley general; por menor la acción conforme o no con la ley, de que se inferirá por consecuencia la libertad o la pena” en *Tratado de los Delitos y de las Penas*, Alban, Madrid, 1822, p. 15, consultado el primero de julio de dos mil veinticuatro en: http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080097388/1080097388_MA.PDF

[470] Taruffo, Michele, *La Motivación del la Sentencia Civil*, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México, 2006, p. 150., consultado el primero de julio de dos mil veinticuatro en: https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/5446-la-motivacion-de-la-sentencia-civil-coleccion-tepjf

> cuarenta días) y cuyas premisas son el conjunto de las pruebas recogidas; 2) una inferencia deductiva (subsunción o deducción jurídica), cuya conclusión de derecho, CJ, es que «Ticio ha cometido el delito G» (en nuestro caso, «lesiones graves») y cuyas premisas son la tesis CH y la definición jurídica (parcial) «el hecho H (por ejemplo, de quien causa a otros heridas curadas en más de cuarenta días) configura (conforme al art. 590 del código penal) el delito G (en nuestro ejemplo lesiones graves)»; 3) un silogismo práctico (o disposición), cuya conclusión dispositiva CD es la norma «Ticio debe ser castigado con la pena P» y cuyas premisas son la tesis CJ y la norma «el que cometa el delito G debe ser castigado con la pena P».

En términos de Perfecto Andrés[471], acoger metodológicamente el carácter de inferencia inductiva en la averiguación de los hechos, supone, a la vez, asumir algo que, no obstante, su aparente obviedad, tiene una relevancia que no debe desconocerse. Se refiere al dato de que, con ello, se sitúa reflexivamente el quehacer cognoscitivo del juez respecto de los hechos en el ámbito de las explicaciones probabilísticas, que son las que permiten afirmar algo, pero sólo y si la derivación es correcta, con un alto grado de probabilidad, y quizá con certeza práctica[472].

> De ello se sigue una consecuencia que no debe perderse de vista: probabilidad implica un margen de incertidumbre y de libertad de elección entre opciones; cuando ésta conduce a decisiones que afectan a bienes personales extraordinariamente sensibles, la incertidumbre implica a su vez una forma de *poder*. Un poder que, como inevitablemente discrecional en algún grado, nunca será del todo controlable.[473]

Y especial énfasis tiene el hecho de que para que esos márgenes de incertidumbre puedan reducirse tanto como sea posible, es fundamental que la inferencia judicial tenga siempre un referente empírico bien identificado, y que haga posible afirmar, con rigor, si las proposiciones relativas a él son verdaderas o falsas, evitando que, bajo la apariencia de enunciados descriptivos, se formulen sólo juicios de valor.

La inferencia judicial tiene su punto de partida en un acaecimiento humano que rompe, de algún modo, la normalidad, de tal forma que interesa al ordenamiento

---

[471] Andrés Ibáñez, Perfecto, *Acerca de la motivación de los hechos en la sentencia penal*, ob. cit., p. 282.

[472] "Por esta razón, con frecuencia se dice que las premisas de una inferencia inductiva implican la conclusión sólo con un grado más o menos alto de probabilidad, mientras que las premisas de una inferencia deductiva implican la conclusión con certeza.", en Carl G., Hempel, *Filosofía de la Ciencia Natural*, Alianza, 2003, p. 27.

[473] *Idem*, p. 283.

penal. Ello da lugar a la formulación de una hipótesis susceptible de contrastación[474] (poner a prueba su valor explicativo), mediante el desarrollo de la actividad probatoria.

Perfecto Andrés resalta que la fecundidad de una hipótesis requiere[475]:

a).- Que la misma sea confirmada por más de un hecho;

b).- Que sea resistente a las contrapruebas aportadas por la defensa;

c).- Una sola contraprueba eficaz basta para desvirtuar una hipótesis: si la coartada es verdadera, la hipótesis es falsa;

d).- Tienen que resultar también desvirtuadas todas las hipótesis alternativas;

e).- Cuanto mayor es la distancia y, por tanto, mayor es el número de inferencias que han sido necesarias para derivar de los hechos probatorios el *thema probandi*, menor es el grado de probabilidad de la inducción probatoria;

f).- Prueban más las pruebas que son más ricas en contenido empírico. Por eso, si concurren varias hipótesis alternativas, se ha de optar por la más simple;

g).- Cuando al final de ese proceso de conocimiento, el juez aventura unos hechos como probados, habrá formulado, a su vez, una hipótesis acerca de la forma en que los mismos tuvieron lugar. Una hipótesis probabilística, como consecuencia de que en la inferencia inductiva la conclusión va más allá de las premisas, aporta algo que no está contenido necesariamente en éstas y supone, en esa medida, un cierto salto hacia adelante;

h).- La inferencia inductiva permite ir del *thema probandi*, descrito en la hipótesis acusatoria, a los hechos *probatorios* que son su explicación. Ahora bien, una vez realizada aquélla, puede dársele la vuelta, puede invertirse su curso, tratándola como si fuera una inferencia deductiva;

i).- En la inferencia deductiva anterior, los hechos probatorios constituirán una primera premisa que, puesta en relación con otra: alguna(s) ley(es) o generalización(es) empírica(s) comúnmente aceptada(s) -máximas de

---

[474] "Como hemos hecho antes, emplearemos la palabra «hipótesis» para referirnos a cualquier enunciado que esté sometido a contrastación, con independencia de si se propone describir algún hecho o evento concreto o expresar una ley general o alguna otra proposición más compleja."; en Carl G., Hempel, ob. cit., p. 38.

[475] Andrés Ibáñez, Perfecto, *En torno a la jurisdicción*, ob. cit., pp. 202-203.

experiencia[476] en terminología procesal-, permitirá tener como probado el hecho de que se trata. O pondrá de manifiesto que no se procedió correctamente en la inferencia previa.

Y Perfecto Andrés[477], concluye que esta ulterior manera de operar es evidente que no convierte lo obtenido, mediante ella, un conocimiento deductivo, puesto que no altera el proceso cognoscitivo como tal. No cambia, por tanto, la naturaleza probabilística del conocimiento adquirido, pero tiene indudables ventajas: desde el punto de vista del *control de la calidad*[478] del curso argumental del juez: por un lado le obliga a ordenar el material probatorio ya contrastado, a verificar la forma en que lo ha sido y a hacer explícitas las máximas de experiencia empleadas; y, por otro lado, permite también apreciar con más facilidad hasta qué punto uno y otras, en su interacción, *explican* y en qué medida o no *explican*, en el caso concreto.

6.2.- Teoría de la prueba de Jordi Ferrer

Jordi Ferrer tradujo al castellano una de las obras maestras de Michelle Taruffo[479]: *La prueba de los hechos*, y es un activo promotor de su obra, al igual que Perfecto Andrés. Algunos de los trabajos más representativos de Jordi Ferrer encontramos: *Está probado que p*; *La valoración racional sobre la prueba*; *El contexto de la decisión sobre los hechos probados en el derecho*; *Los estándares de prueba en el proceso penal español*; *La prueba es libertad, pero no tanto: una teoría de la prueba cuasibenthamiana*; *La prueba de la responsabilidad civil*; *El control de la valoración de la prueba en segunda instancia: inmediación e inferencias probatorias*;

---

[476] Este aspecto será retomado y explicado cuando se analice en el último capítulo el tema concreto de la prueba de la materialidad de operaciones.

[477] Andrés Ibáñez, Perfecto, *En torno a la jurisdicción*, ob. cit., p.

[478] Por su parte, Ferrajoli, sugiere que para tener criterios de decisión que nos permitan considerar una inferencia inductiva más razonable o plausible que otras, nos apoyemos en el modelo nomológico-deductivo de la explicación causal (elaborado por Karl R. Popper y con mayor difusión por Carl G. Hempel y P. Oppenheim), según el cual, "la inferencia inductiva, que permite ascender desde los hechos que se han de explicar o *explanandum* a los hechos que son su explicación o *explanans*, se justifica porque puede ser invertida en una inferencia deductiva, que permite descender del *explanans* al *explanandum* gracias a la inclusión en las premisas explicativas de leyes o generalizaciones empíricas aceptadas como verdaderas conforme a la experiencia pasada."; en Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, ob. cit., p. 141.

[479] Menciona Jordi Ferrer: "He aprendido mucho de TARUFFO, leyéndolo y gozando de largas conversaciones en los últimos años. Este es un trabajo en su homenaje, en el que pretendo ofrecer el mejor homenaje que se puede dar a las ideas: discutirlas."; en, Ferrer Beltrán Jordi y Vázquez Carmen (coeds). *Debatiendo con Taruffo*, Marcial Pons, 2016, p. 178.

Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba. El test case de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea, o más recientemente (2024), *La doble instancia en la jurisdicción contencioso-administrativa y el principio de inmediación: una deferencia mal entendida al juzgador de primera instancia*, entre otras.

Desde su primer libro, 2003, *Prueba y Verdad en el Derecho*, Jordi Ferrer manifestó que el abocarse al análisis conceptual de las nociones de prueba y de hecho probado, constituía un trabajo atípico y advertía que los teóricos del derecho, en general, se han preocupado más por la justificación de las decisiones judiciales, dando por descontado el problema de la selección de las premisas, o bien sólo habrían estudiado 'principalmente' las decisiones interpretativas y la selección de las premisas normativas del razonamiento judicial, relegando los problemas de la determinación de los hechos a los efectos de seleccionar las premisas fácticas[480].

Destaca su apunte en el sentido de que no hay una diferencia conceptual entre la prueba civil, penal, administrativa, laboral, etc., e, incluso, entre la prueba jurídica y aquélla que es propia de cualquier otro ámbito de la experiencia, sin dejar de distinguir que cada uno de los ordenamientos jurídicos podrá regir reglas distintas sobre la prueba (admisión o valoración), pero, sin que ello suponga, necesariamente, que la noción de prueba o la de hecho probado quede sustancialmente alterada o deba ser construida *ad hoc* para cada uno de esos ámbitos[481].

Más recientemente, en una entrevista a Jordi Ferrer en 2018, éste manifestó su interés sobre el fenómeno probatorio en el proceso judicial y donde aún queda mucha labor por hacer:

> ¿Cómo podemos hacer para maximizar las probabilidades de acierto en la decisión? Y esto quiere decir tener más y mejor información; qué mecanismos tenemos para que las partes aporten una información más rica y más fiable; para tener más información sobre la fiabilidad de los peritajes; para tener más instrumentos para forzar la aportación de pruebas al proceso…Hay un avance por hacer muy grande…de comprensión global del fenómeno de la prueba pericial…queda por hacer también un estudio más pormenorizado,

[480] Ferrer Beltrán, Jordi, *Prueba y Verdad en el Derecho*, Marcial Pons, 2a, 2005, Introducción.

[481] Al respecto, vid. Sentís Melendo, S. 1979. *La prueba*, Buenos Aires, EJEA, p. 10.; y Devis Echandía, H., 1981. Teoría General de la Prueba Judicial, t. I, 5a. ed., Buenos Aires, Victor P. de Zavalía editor, pp. 9-10.

> tipo de prueba por tipo de prueba, pericia por pericia, qué tipos de problemas presentan…Y por último un problema relativo a las reglas de decisión, a los estándares de prueba, que va vinculado también con las garantías procesales en el sistema, vincular prueba y garantías y con estándares de prueba...[482]

En la misma tónica que hemos manejado con los anteriores autores, veamos a continuación cuál es el enfoque con el que Jordi Ferrer asume el problema de la prueba de los hechos.

6.2.1.- La porosidad de la distinción hechos-derecho

Para Ferrer, en un sentido muy básico, es claro que los hechos existen en el mundo con independencia del derecho. Sólo desde posiciones radicalmente escépticas, difícilmente sostenibles, se puede negar tal afirmación. Sin embargo, a su parecer, las dificultades aparecen en el momento en que los hechos son vistos a través del derecho, puesto que se puede plantear, entonces, si esos hechos siguen teniendo autonomía y en qué medida, o si lo son ya, en todo sentido, jurídicos. Así, el derecho, al modo del rey Midas, convertiría en jurídico todo lo que toca[483].

Entonces, admitida la existencia de hechos en el mundo con independencia del derecho, es evidente que éste opera como unas gafas ideológicas mediante las que hacemos una selección de los hechos del mundo, lo que sucede, al menos, en tres sentidos:

a).- En primer lugar, no todos los hechos son relevantes jurídicamente;

b).- En segundo lugar, el derecho considera sobresaliente sólo algunas de las infinitas propiedades de los hechos jurídicamente notables (por ejemplo, un accidente de tráfico es jurídicamente importante y de él pueden derivarse distintas consecuencias jurídicas. Pero la marca de los coches implicados o si los conductores eran hombres o mujeres o la ropa que llevaban puesta, siendo también circunstancias del hecho, no tienen ningún significado jurídico (*i.e.*, no son condición de la aplicación de consecuencia jurídica alguna);

c).- En tercer lugar, el derecho califica los hechos naturales del mundo, creando categorías institucionales como robo, hurto, violación o testamento.

---

[482] Marcial Pons L., Entrevista “Jordi Ferrer”, YouTube, 13 septiembre2018, Video, 8’27’’, consultada el primero de agosto de dos mil veinticuatro en https://www.youtube.com/watch?v=eT1I3E4c-To.

[483] Ferrer Beltrán, Jordi, “Los hechos en la casación penal”, *Actualidad Penal*, núm. 48, junio 2018, p. 160.

Finalmente, Ferrer destaca otra relación ineludible entre los hechos y el derecho. Si bien es verdad que el derecho nos permite discriminar entre los hechos jurídicamente relevantes y los que no lo son; son éstos, a su vez, los que hacen posible determinar el derecho aplicable (que depende, obviamente, del caso). De este modo, se produce una relación de ida y vuelta entre los hechos y el derecho y que tiene consecuencias importantes.

6.2.2.- Los hechos y la infracción del derecho

Apunta Ferrer[484], que es imprescindible destacar, también, cómo el modo en que los errores en la determinación de los hechos ocurridos, y en el marco de un proceso judicial, impactan sobre la corrección en la aplicación del derecho. Hay que tener en cuenta esos efectos y destaca cuatro cruciales para comprender cuán difícil es, si no imposible, mantener la distinción hecho-derecho como un criterio de discriminación entre los errores en la aplicación del derecho.

1).- *Determinación de los hechos probados y estándares de prueba*. Dado que el razonamiento probatorio es siempre probabilístico, la conclusión de la valoración de la prueba no puede ser más que la atribución a las distintas hipótesis en conflicto en el proceso judicial de un cierto grado de corroboración, que habrá que determinar si es o no suficiente para considerar probadas las hipótesis. Ello depende de lo que establezcan las reglas jurídicas denominadas estándares de prueba[485]. Pues bien, si en el proceso se declaran probados hechos para los que, teniendo en cuenta las pruebas disponibles, no se alcanza el estándar de prueba aplicable (y viceversa), el error resultante, aun siendo en materia de hechos, implicará la violación del derecho, en particular, o de la regla que establezca el estándar de prueba aplicable.

2).- *Determinación de los hechos probados, cargas sobre la prueba y presunciones*. Las reglas que establecen cargas de la prueba y las presunciones (especialmente, en el proceso penal, la presunción de inocencia) establecen quién debe perder en el procedimiento si no se alcanza el grado de corroboración probatoria exigido por los estándares de prueba aplicables. Por ello, al igual que en el caso anterior, si se declara probada una hipótesis para la que no hay prueba suficiente o se declara no

[484] *Idem*, pp. 161-163.

[485] Sobre el particular, Jordi Ferrer anticipa los elementos básicos de un estándar de prueba, en Ferrer Beltrán, Jordi, *La valoración racional de la prueba*, Marcial Pones, 2007, pp. 139 y ss.

probada una hipótesis que sí contaba con una prueba suficiente, se estarían violando también las reglas jurídicas sobre la carga de la prueba.

3).- *Declaración de hechos probados y deber de motivación*. Tanto a nivel interno, como internacional, es común encontrar disposiciones jurídicas, a menudo constitucionales, que establecen el deber de la motivación de las resoluciones judiciales (que, visto desde la cara opuesta, es el derecho de los ciudadanos a obtener una resolución judicial motivada). Así, este autor asume que la motivación no es un mero ejercicio retórico, sino que consiste en la justificación explícita de las decisiones adoptadas sobre la base de las pruebas presentadas al proceso y las reglas jurídicas aplicables, resultando que, en el caso en que la decisión no esté justificada, se violaría también ese deber de motivación. Esto sucederá en todos los casos mencionados en los incisos anteriores.

4).- *Declaración de hechos probados y aplicación de normas sustantivas*. Citando a Caracciolo[486], menciona Ferrer, que aquél ha puesto de manifiesto que la expresión "decisión judicial" es ambigua. En un primer sentido, hace referencia al acto de emisión de una resolución judicial, en particular, de una norma individual. En un segundo sentido, hace referencia al resultado de ese acto, es decir, a la norma individual emitida (en palabras menos precisas, si se quiere, al contenido de la decisión). Así, cuando nos preguntemos acerca de la justificación de una decisión judicial, habrá que observar en cuál de los sentidos señalados se usa la expresión. Siguiendo a Caracciolo, la noción de justificación es relacional:

> 1. El problema de los hechos reaparece cuando se considera la exigencia de justificación de las decisiones judiciales. Lo que hay que justificar en primer lugar, son las normas individuales en que consisten sus partes resolutivas. Una sentencia no justificada es una decisión judicial arbitraria y, según el *dictum* de los tribunales superiores, *no vale* como acto jurisdiccional. Ahora bien, la noción general de "justificación" remite a la idea de "razón": para justificar algo, v.g., una acción, una norma o una creencia, hay que recurrir a razones…2. Con todo, esa remisión al "derecho vigente" muestra una importante característica estructural de la noción de justificación: se justifica en todo caso con relación a una o varias "razones". Ello quiere decir que la expresión "justificación" designa —al menos— una cierta relación entre algún componente de un conjunto de "razones" (cuya naturaleza general puede quedar

[486] Caracciolo Ricardo, "El problema de los hechos en la justificación de sentencia", *Isonomía*. *Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, núm. 38, abril 2013, p. 22, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.redalyc.org/pdf/3636/363633426002.pdf

> abierta) y algún componente de otro conjunto compuesto por aquello que hay que justificar (acciones, normas, deseos, creencias o proposiciones). Se trata de la relación que puede ser denominada "ser razón de". De manera que toda justificación es relacional.[487]

Así, la norma individual (decisión judicial), que es el contenido de la conclusión del razonamiento judicial, estará justificada sí, y sólo sí, se deriva de las premisas, fácticas y normativas adoptadas en el razonamiento. Pero, además, es también exigible que el razonamiento sea sólido, esto es, que las premisas utilizadas sean verdaderas.

> Si aplicamos esta equivalencia al término «verdadero» tal y como es predicable de la proposición fáctica y de la jurídica en las que se puede descomponer la proposición jurisdiccional «Ticio ha cometido culpablemente tal hecho denotado por la ley como delito», obtenemos por sustitución las dos siguientes equivalencias: a) «la proposición 'Ticio ha cometido culpablemente tal hecho' es verdadera si, y sólo si, Ticio ha cometido culpablemente tal hecho», y b) «la proposición 'tal hecho está denotado por la ley como delito' es verdadera si, y sólo si, tal hecho está denotado por la ley como delito». Estas dos equivalencias definen, respectivamente, la verdad fáctica y la verdad jurídica, respecto de las que sirven para aclarar las distintas referencias semánticas, que en el primer caso son los hechos ocurridos en la realidad y en el segundo las normas que hablan de ellos. Y definen, conjuntamente, la verdad procesal (o formal). Por tanto, una proposición jurisdiccional se llamará (procesal o formalmente) verdadera si, y sólo si, es verdadera tanto fáctica como jurídicamente en el sentido así definido.[488]

Para Ferrer queda claro que sólo es posible aplicar una norma general a un hecho si éste ha ocurrido realmente y, por tanto, si la premisa fáctica que lo describe es verdadera, en caso contrario, se incurre en una infracción al derecho[489].

6.2.3.- Sentido y fuerza de los enunciados probatorios

Para acercarnos a la noción de prueba, Jordi Ferrer parte de un cuestionamiento ¿Qué es lo que decimos y hacemos cuando formulamos enunciados del tipo "Está probado que Juan mató a Pedro" o "Está probado que María llamó por teléfono a Pablo a las cinco de la tarde"; en ambos enunciados subyace la forma "Está probado

[487] *Idem*, pp. 20-21.
[488] Ferrajoli, Luigi, ob. cit., pp. 48-49.
[489] "En conclusión, una norma sustantiva, como la que castiga el delito de colusión no estará bien aplicada si se utiliza para condenar a quien no ha cometido el delito en cuestión. En este sentido, pues, de nuevo el error en los hechos impacta sobre la justificación jurídica y conlleva una infracción del derecho"; en Ferrer Beltrán, Jordi, *Los hechos en la casación penal*, ob. cit., p. 163.

que *p*" y a los enunciados de esa naturaleza, nuestro autor los califica como enunciados probatorios[490]:

> La conclusión del razonamiento probatorio, de ser éste exitoso, se traduce entonces en un enunciado del tipo «está probado que p». Enunciados de este tipo, emitidos por el decisor en la decisión, son los que en adelante se identificarán como «enunciados probatorios».[491]

Además, para Ferrer es importante la distinción entre "fuerza y sentido" de un enunciado, entre qué ha hecho el juez cuando ha emitido "Está probado que *p*" y qué significa "Está probado que *p*"[492]. El sentido está relacionado con aquello que se dice al emitir un enunciado y la fuerza tiene que ver con aquello que se hace al emitirlo (prescribir una conducta, describir un estado de cosas, preguntar algo, expresar una emoción, etc.); cuestiones relacionadas con las dimensiones locutiva e ilocutiva del lenguaje:

> Así, se destacan dos posibles fuentes de interferencias en la comunicación lingüística: en la primera de ellas, el problema proviene de la incomprensión por parte del destinatario del mensaje del sentido de aquello que le ha sido dicho; en la segunda, en cambio, el problema se produce, aun estando claro el sentido, por no estar claro qué se quiso hacer al decir lo que se dijo, esto es, qué acto verbal se realizó por parte del emisor del mensaje -formuló una pregunta, un mandato, una descripción del mundo, un ruego, etc.[493]

Desde este enfoque, Ferrer presenta el análisis de los enunciados probatorios desde las dos perspectivas señaladas (fuerza y sentido), como un primer paso para el análisis conceptual de la noción de prueba.

6.2.3.1.- La fuerza de "Está probado que *p*"

A.- "**Está probado que *p* como enunciado constitutivo"**. En términos generales, la tesis de la constitutividad de las declaraciones de hechos probados se refiere a que la determinación de los hechos en el proceso es el resultado de una actividad

[490] Ferrer Beltrán Jordi, *Prueba y Verdad en el Derecho*, ob. cit., p. 19.
[491] Dei Vecchi, Diego, "Acerca de la Fuerza de los Enunciados Probatorios: El Salto Constitutivo", *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 37, diciembre 2014, p. 238.
[492] Distinción relacionada con los conceptos de significado, fuerza ilocucionaria y acto ilocucionario de J.L. Austin, vid. Ml. Valdés, Luis, "Significado, Fuerza ilocucionaria y Acto ilocucionario", *Teorema*: *Revista Internacional de Filosofía*, vol. 8, no. 2, 1978, pp. 107-130, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2045033.
[493] Ferrer Beltrán, Jordi, *Prueba y Verdad en el Derecho*, ob. cit., p. 20.

decisoria, que estaría en oposición a la actividad cognoscitiva, esto es, estaría con independencia de la verdad o falsedad de sus enunciados[494].

B.- "Está probado que *p* como enunciado normativo". La tesis de la normatividad de los enunciados declarativos de hechos probados se refiere a la fuerza normativa que, junto con una norma específica (penal, por ejemplo), conforman la obligación del juez de aplicar determinadas consecuencias jurídicas a los enunciados declarativos de hechos probados (la pena, en el caso penal). Al igual que en el caso del enunciado constitutivo, este tipo de enunciados impide la adjudicación de valores de verdad a la declaración de hechos probados.

> Más claramente, una cuestión es cómo se procede a la determinación del significado de las disposiciones jurídicas (y si esa determinación es constitutiva o no, o si hay aquí interpretación correctas e incorrectas), otra la determinación de si el hecho *h* es un caso individual del hecho genérico individualizado por la norma de acuerdo con la interpretación adoptada y otra, finalmente, la determinación de la ocurrencia en unas coordenadas espacio-temporales específicas del hecho *h*. En mi opinión, lo que se sostenga respecto de las otras dos cuestiones.
> De lo contrario, por ejemplo, deberíamos concluir que no pueden ser objeto de verdad o falsedad enunciados como "Este billete es de cinco euros", puesto que también los conceptos implicados en este último enunciado dependen de definiciones jurídicas y para la determinación del hecho en cuestión es necesaria la previa interpretación del enunciado.[495]

C.- "Está probado que *p* como enunciado descriptivo". La tesis de la descriptividad de los enunciados declarativos de hechos probados se refiere a cuando los enunciados expresan proposiciones descriptivas acerca de la ocurrencia de un determinado hecho en una realidad externa al proceso, susceptibles de verdad o falsedad, dando cauce a la falibilidad de las decisiones judiciales. Ferrer

---

[494] Al respecto, refiere Ferrer: "En primer lugar, es importante destacar que el reconocimiento de la producción de efectos jurídicos por parte de una decisión judicial, no conlleva necesariamente que deba negarse la falibilidad de esa decisión. Así, resulta perfectamente compatible decir que el juez se ha equivocado en la determinación de los hechos probados (de acuerdo con los elementos de juicio presentes en el expediente) y, a la vez, que la decisión judicial produce efectos jurídicos e, incluso, que no cabe ningún tipo de recurso para corregir el error producido….sólo si de alguna forma es la descripción de las conductas de los destinatarios de las normas lo que se incorpora al razonamiento judicial, esas conductas resultarán relevantes para la aplicación de las consecuencias jurídicas previstas en las normas; en caso contrario, si fuera el juez quien constituyera el antecedente fáctico de la aplicación de aquellas consecuencias, no podría motivarse la conducta de los ciudadanos, puesto que ésta resultaría irrelevante al efecto de esa aplicación."; en *Prueba y Verdad en el Derecho*, ob. cit., pp. 22-23.

[495] *Idem*, p. 25.

destaca, como claro exponente de esta noción descriptivista a Taruffo, con la siguiente cita:

> La hipótesis de fondo es que la decisión judicial puede, y por tanto, por las razones examinadas anteriormente, debe, basarse en una reconstrucción verdadera de los hechos de la causa. Así identificado el objetivo de la determinación de los hechos, resulta evidente que con el término «prueba» se hace referencia sintetizadamente al conjunto de los elementos, de los procedimientos y de los razonamientos por medio de los cuales aquella reconstrucción es elaborada, verificada y confirmada como «verdadera». Se recupera así, aunque en un nivel distinto de conocimiento epistemológico, el nexo instrumental entre prueba y verdad de los hechos que está en la base de la concepción jurídica tradicional de la prueba.[496]

Finalmente, la atribución de la fuerza descriptiva a los enunciados declarativos de los hechos probados no supone, necesariamente, la asimilación, sin más, de prueba y verdad, porque puede acontecer que un hecho *p* no haya sido probado en el proceso, aun cuando el enunciado que afirma su ocurrencia sea verdadero.

6.2.3.2.- El sentido de "Está probado que p"

Refiere Ferrer que para identificar cuál de los sentidos de la expresión de "prueba" (derivado de su polisemia) está implicado en el enunciado "Está probado que *p*", eso depende, fundamentalmente, del uso que en cada instancia concreta de utilización se dé al término y que, en cuanto al desarrollo de este apartado, se usa para hacer referencia al resultado conjunto de la actividad probatoria desarrollada a favor y/o en contra de la conclusión p (en atención a los distintos medios específicos de prueba aportados al proceso)[497], advirtiendo que no puede identificarse un único y homogéneo sentido para esa expresión, pero destaca tres de los más relevantes.

A.- "Está probado que p" como sinónimo de "Es verdad que p". Esta tesis se refiere a decir que algo está probado, equivale a predicar la verdad de aquello que se considera probado, con lo que no habría diferencia entre las nociones de prueba y verdad. En opinión de Ferrer, el elemento distorsionante aquí es la relación de sinónimo entre prueba y verdad. En ese sentido, la prueba de una proposición exigiría dos condiciones necesarias y conjuntamente suficientes: la presencia de elementos de juicio a su favor y la verdad de la proposición. Siguiendo a Wroblewski, citado por Ferrer: "Desde el punto de vista analítico, "la prueba del hecho F" significa

[496] Taruffo, Michele, *La prueba de los hechos*, Traducción de Jordi Ferrer, Trotta, 2a., 2005, p. 84.
[497] Ferrer Beltrán, Jordi, *Prueba y Verdad en el Derecho*, ob. cit., p. 29.

que la expresión “el hecho F existe en las dimensiones espaciotemporales ST” es verdadera o S justificada en la lengua L.”[498]

Esta visión también es coincidente con la de Marina Gascón, como apunta Ferrer, cuando aquélla adopta el modelo cognoscitivista entendiendo como tal aquél en el que los procedimientos de fijación de los hechos se dirigen a la formulación de enunciados fácticos que serán verdaderos si los hechos que se describen han sucedido y falsos en caso contrario. El concepto de verdad requerido por este modelo es el semántico de la correspondencia y el principal criterio de verdad es el de la contrastación empírica. [499]

En opinión de Ferrer, la prueba debe ser considerada como el medio por el cual el derecho pretende determinar la verdad de las proposiciones en el marco del proceso judicial (como actividad probatoria), empero, dadas las limitaciones (o imperfecciones) de ese medio, la presencia del medio (la prueba) no garantiza la obtención del fin (la verdad; como resultado probatorio)[500].

B.- “Está probado que p” como sinónimo de “El juez ha establecido que p”.

Refiere nuestro autor que ésta es la concepción de buena parte de los escépticos ante la posibilidad del conocimiento de los hechos, para quienes decir que una proposición acerca de un hecho ha sido probada, significa únicamente que ha sido incorporada en el razonamiento decisorio del juez como una premisa fáctica, o que el juez ha declarado la ocurrencia del hecho en cuestión:

> …la regulación jurídica del proceso de búsqueda de los hechos controvertidos por parte del juez, altera profundamente la función del proceso mismo, el cual no sirve en realidad para *conocer* los hechos, o sea para *establecer su verdad*, sino únicamente para *conseguir una fijación formal de ellos*.[501]

En esta visión (adoptada también por autores como Kelsen o Merkl), el máximo interés se sitúa en el reconocimiento de efectos jurídicos a la decisión adoptada por el juez y en la que el hecho está probado (jurídicamente) cuando ha sido fijado formalmente por el juez mediante el procedimiento oportuno; lo cual guarda

---

[498] Wróblewski, Jerzy, *Sentido y hecho en el derecho*, Grijley, 2a., 2013, p. 237.
[499] Gascón Abellán, Marina, *Los hechos en el Derecho. Bases argumentales de la prueba*, Marcial Pones, 3a., Madrid, 2010, p.
[500] Ferrer Beltrán, Jordi, *Prueba y Verdad en el Derecho*, ob. cit., p. 31.
[501] Carnelutti, Franceso, *La Prueba Civil*, Depalma Buenos Aires, 2a., Buenos Aires, 1982, p.52.

estrecha relación con la concepción constitutivista de la fuerza de los enunciados, analizada anteriormente, caracterizada por la percepción de infalibilidad del juez; problema que también se hace patente en la concepción que sostienen algunos autores[502] de que una proposición sobre un hecho está probada cuando el juez ha llegado a la convicción de que ésta es verdadera o, probablemente, verdadera, postura en la que Ferrer destaca que el término "convicción" no es claro, pero también puede referirse a un estado psicológico o a una creencia del juez, en cualquier caso, si la finalidad es la de alcanzar esa convicción, una vez obtenida ya no parecen posibles mayores controles racionales. En opinión de nuestro autor, la convicción psicológica es sólo una condición necesaria de la prueba a la que debe añadirse la aplicación en la formación de esa convicción de los criterios de racionalidad y de las reglas de la lógica[503].

C.- "Está probado que p" como sinónimo de "Hay elementos de juicio suficientes a favor de p"

En esta concepción, la prueba de una proposición tiene que ver con los elementos de juicio disponibles como corroboración de la hipótesis sobre los hechos que aquélla expresa, aun cuando no necesariamente resulte verdadera. Tanto esta concepción, como la concepción de la prueba como verdad, coinciden en la exigencia de los elementos de juicio, pero la que aquí se aborda no exige la verdad de la proposición para poder considerarla probada, de modo que se admite que una hipótesis sobre los hechos pueda resultar probada, aun cuando sea falsa[504].

Esta concepción guarda la característica de que sus enunciados declarativos de hechos son relacionales[505], porque la proposición de que "p" está probado acontece en relación con un determinado conjunto de elementos de juicio (medios de

[502] Destacan en esta línea Miranda Estrampes, Manuel; Serra Domínguez, M., en *La Mínima actividad probatoria en el proceso penal*, Bosch, Barcelona, 1997, pp. 155 ss., nota 504.
[503] Ferrer Beltrán Jordi, *op. cit*., p. 34.
[504] *Idem*, p. 35.
[505] "(7) Proposiciones de relación. Aproximadamente, las proposiciones relacionales tienen la siguiente forma: "La norma Nl guarda la relación R con la norma N2 en el sistema S"; en Mendonca, Daniel. *Las claves del Derecho*, Gedisa, 2009, p. 36.

prueba)[506]; delimitado por los medios de prueba admitidos y practicados en el proceso judicial y obrantes en el expediente.

También esta concepción es compatible con las diversas teorías acerca de la valoración de la prueba (por ejemplo, la del modelo matemática-estadístico que encontramos en el Teorema de Bayes o la de la prueba como probabilidad inductiva de Taruffo); aparecen aquí como teorías acerca de las condiciones de verdad del enunciado "Está probado que p" y permiten determinar cuándo se dispone de elementos de juicio suficientes en apoyo a una determinada hipótesis sobre los hechos.

> De acuerdo con la concepción del significado "Está probado que p" que se está analizando, este enunciado será verdadero cuando se disponga de elementos de juicio a su favor y falso cuando no se disponga de elemento de juicio a su favor o éstos sean insuficientes, todo ello con independencia de la verdad o falsedad de la proposición p. Puede ocurrir, por tanto, que una proposición sobre un hecho relevante para una causa judicial disponga en el proceso de elementos de juicio suficientes a su favor y que, en cambio sea falsa. Por supuesto, también puede suceder que la misma proposición sea verdadera. Y, por otro lado, puede ocurrir que una proposición verdadera sobre un hecho relevante para una causa judicial no disponga de elementos de juicio suficientes a su favor o bien que sí disponga de ellos.[507]

6.2.4.- Prueba y definición de los supuestos de hecho

En este apartado, expone Ferrer[508] la obviedad de que aquello que debe ser probado en juicio depende de los supuestos de hecho a los que las normas jurídicas atribuyen consecuencias jurídicas, lo que, trasladado al proceso indica que deberá probarse la proposición que afirma la ocurrencia del hecho previsto en aquellas normas.

Para esto, las normas definen los supuestos de hechos de formas muy distintas, las cuales han sido clasificadas por diversos autores (entre ellos Marina Gascón o Taruffo; ya analizados en el capítulo anterior), y la que le interesa a este autor es la establecida por Wróblewski, entre hechos definidos descriptivamente y hechos definidos valorativamente.

> II.- Enunciados valorativos

---

[506] Destaca Ferrer que también en la concepción escéptica que atribuye el significado al hecho probado de "El juez ha establecido que p", implica un enunciado relacional, esto es, en relación al proceso o a la decisión en la que el juez lo establece; en Ferrer, Jordi, *idem*.

[507] *Idem*, p. 36.

[508] *Idem*, p 49.

> …
> 4.- Pragmáticamente, las expresiones de un lenguaje natural utilizadas en actos concretos de discurso tienen muchas funciones. Esta multifuncionalidad depende del contexto concreto en el que se usa una expresión. No está estandarizado el catálogo de las funciones, pero hay algunas funciones típicas del lenguaje natural. Para nuestro propósito actual, basta mencionar las funciones descriptiva, emotiva (expresiva) y estimulativa (prescriptiva).[509]

En los hechos descriptivos, la identificación del supuesto de hecho se realiza a través de datos empíricos y en el caso de los hechos valorativos se utilizan términos valorativos (daño grave, justa causa, obsceno), para definir el supuesto de hecho vinculado con la norma jurídica.

Ferrer[510] acota que la noción de prueba, expuesta en apartados anteriores, no presenta problemas cuando se enfrenta con los hechos descriptivos, pero si el supuesto de hecho está definido en términos valorativos, puntualiza problemas importantes.

Si el supuesto de hecho genérico definido por la norma jurídica está definido valorativamente, entonces, en lo que el juez deberá determinar es la ocurrencia de un hecho merecedor de la valoración[511] prevista por la norma.

Ahora, en cuanto a la interrogante de si las proposiciones sobre hechos valorativos pueden ser contrastados por los parámetros de verdad y falsedad, Ferrer introduce dos matices[512]; el primero es para aquellos casos en el que es posible identificar el supuesto de hecho en dos partes: el hecho genérico y la aplicación de la consecuencia jurídica al hecho subsumible en el hecho genérico que merezca una determinada valoración (en términos valorativos). Ejemplo, en el daño grave existe la disección entre el elemento empírico y el valorativo, así, determinada la producción empírica del año, habrá de plantearse su valoración como “grave” o no para la aplicación de la consecuencia jurídica, pero esta última maniobra ya no forma parte de la prueba. Pero hay casos en los que no existe una base empírica,

---

[509] Wróblewski Jerzy, *op. cit*., p. 18.
[510] Ferrer, Jordi, *op. cit*., pp. 49 y ss.
[511] Al efecto, refiere Marina Gascón que: “los hechos cuya constatación presupone un juicio de valor son cualificaciones de una conducta o de un estado de cosas que deben ser llenadas de contenido mediante juicios valorativos”; en *Los hechos en el Derecho. Bases argumentales de la prueba*, Marcial Pons, 2a., Barcelona, 2004, p. 76.
[512] Ferrer Beltrán, Jordi, *op. cit*., pp. 51 y ss.

lo que no presupone que no haya margen para la prueba, pues en todo caso deberá probarse la ocurrencia del hecho merecedor de la valoración en cuestión.

El segundo matiz que introduce nuestro autor para los enunciados valorativos, como supuestos de hecho de la norma (contrastados con el concepto de verdad y falsedad), es que, quien formula el enunciado, califica el hecho mediante un término valorativo en la forma en que habitualmente es usado, y si ese término incluye una parte informativa (término valorativo denso); ello implica la posible formulación de un enunciado descriptivo conforme a la concepción de la comunidad lingüística, cultural y moral en la que la calificación se formula (ejemplo: un juez podrá declarar probada la ocurrencia de un acto de exhibición ante menores de edad y calificarlo de obsceno, de acuerdo con el uso común de ese término en el momento de emitir su decisión o en el momento en que el legislador dictó la norma); caso en el que declarar probado que se ha producido el acto de exhibición obscena no supone que el juez haya emitido juicio de valor alguno y no supone que valora positiva o negativamente la conducta (sino que emitirá enunciados con fuerza descriptiva).

Cuando el juez se encuentre ante un caso de vaguedad sobre el contenido informativo del término de valor introducido en la norma, cabrá únicamente que resuelva la indeterminación del uso social del término mediante la aplicación de su propia concepción valorativa y, en este supuesto, formulará un genuino juicio de valor (enunciado con fuerza normativa).

6.3.- Teoría de la prueba de Luis Muñoz Sabaté.

Desde 1967, Muñoz Sabaté mostró su interés por la prueba de los hechos, al ser el problema de más profundidad y raigambre, y puso el dedo en la llaga al considerar que *de poco puede servir a una persona hallarse en posesión del derecho más claro e incontrovertible, si en el momento procesal oportuno no logra demostrar los hechos que constituyen la hipótesis legal*[513]. Agregó que el convencimiento del juez es trascendente, prácticamente porque, de otra forma, es como si nunca se hubiese tenido el derecho. La inquietud de este autor por la similitud entre la labor del detective, la del médico y la del abogado en la investigación de los hechos, teniendo

[513] Muñoz Sabaté, Luis, *Técnica probatoria. Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*, Praxis, Barcelona, 1967. p. 34.

como punto de partida común en el ejercicio de su labor las habilidades de inferencia, lo llevaron a crear una técnica probatoria fresca e innovadora, como a continuación veremos.

6.3.1.- El nacimiento de una técnica probatoria

La originalidad de la metodología y técnica de Muñoz Sabaté (incluyendo su novedoso lenguaje a través del uso de neologismos)[514], nos parece idónea para abonar en el campo del derecho fiscal, cuando menos para llamar la atención y despabilar esa tendencia anquilosada de los abogados administrativos y fiscalistas de buscar qué conlleva la tasación de una prueba documental pública,[515] frente al resto de las pruebas.

En las siguientes líneas, analizaremos la forma en que Sabaté afronta los hechos en uno de sus trabajos más significativos, 1967, *Técnica probatoria*. *Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*, y en sus obras *Introducción a la probática*, 2007 y *Curso de probática judicial*, 2009, donde el autor introduce el concepto de "probática", ya como ciencia, y la define como *la ciencia aplicada a la prueba de los hechos en el proceso, si bien este encuadre requiere un* plus *de precisión en el sentido de que el objeto de la prueba no son realmente los hechos, sino las afirmaciones que de los mismos hacen las partes en el proceso*"[516].

A esto se les ha llamado ciencias praxiológicas e implican tanto una actividad (enseña cómo probar), como un cuerpo de conocimientos (observa, describe, define y clasifica los hechos y fenómenos que maneja); también estudian los procesos de decisión y selección y evalúa la pertinencia de los conocimientos disponibles para la solución de un determinado problema.

---

[514] En cuanto a terminología se refiere, Sabaté precisa que: "…el empleo de una terminología puramente técnica no debe considerarse como vana erudición sino como un deseo de precisar conceptos y obtener una mayor comunicabilidad científica… La probática no trata en este sentido de hacer sustituciones diletantes sino de dar nombre a conceptos nuevos u omitidos", en *Curso de probática judicial*, La Ley, Madrid, 2009, pp. 17-18.

[515] Basta echar una mirada a la fracción I, del artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, conforme a la cual, los hechos legalmente afirmados por autoridad en documento público hacen prueba plena.

[516] Muñoz Sabaté, Luis, *Introducción a la probática*, Bosch, Barcelona, 2007, p. 11.

6.3.2.- El hecho

Comenzaremos definiendo el concepto de "hecho", en la línea de pensamiento de la "probática", para lo cual Sabaté comienza puntualizando una analogía entre lo que constituye el elemento basal de la física (el átomo), de la química (la molécula) y de la médica (la célula) y lo que constituye el elemento basal en la probática que es precisamente el *hecho*. Refiere que "hecho es lo sucedido o situado en la naturaleza. Tan *hecho* es una colisión entre dos automóviles como una finca o la fisonomía de una persona o el plagio de una obra literaria"[517], pero el "*hecho histórico*, lo *histórico* no es aquí adjetivo, sino consustancial al hecho, pues el átomo, la molécula o la célula también son hechos"[518].

La concepción del hecho, así dimensionada por Sabaté, desde luego, no descarta por su precisión la definición de "hecho" de Bunge, que es "todo aquello de lo que se sepa o se suponga que pertenece a la realidad"[519].

Las notas esenciales del hecho (desde la perspectiva probática) son las siguientes:

1.- El hecho es siempre una entidad física, estática o dinámica, a veces perceptible por los sentidos cuando se exterioriza (la colisión de automóviles), e incluso, cuando se interioriza propioceptivamente (la sensación de dolor) y, a veces, sólo es perceptible con la ayuda de instrumentos y manipulaciones científicas. El llamado hecho psíquico es también, en el fondo, un hecho físico cuya distinción está en la facilidad o dificultad de acceder a su percepción y conocimiento.

2.- El hecho es siempre algo pasado; es algo ya sucedido cuando llega al proceso, y por eso se le denomina "hecho histórico", quedando situado dentro de un eje de coordenadas tempo-espaciales, y a una determinada distancia o alejamiento del tiempo y lugar donde tendrá efecto su reproducción, por medio de la prueba, con lo que se perpetúa en el proceso:

> Es mi propósito, también hacer ver que la teoría de la prueba judicial guarda relación estrecha con la llamada metodología de la historia y con los métodos de otras diversas ciencias afines, haciéndose así posible comprender todas ellas en una teoría más amplia, general y mejor fundada que sería la metodología de las ciencias que pudieran llamarse *reconstructivas*.[520]

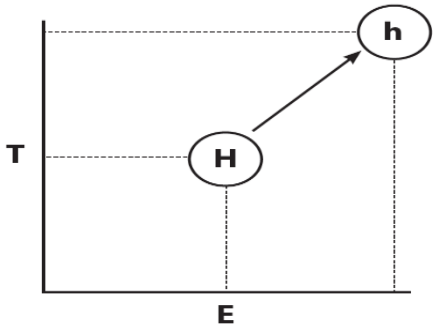
---

[517] *Idem,* p. 51.
[518] Muñoz Sabaté, Luis, *Curso de probática Judicial*, ob. cit., p., 63.
[519] Bunge, Mario, *La investigación científica*, Ariel, Barcelona, 1985, p. 717.
[520] Dellepiane Antonio, *Nueva Teoría de la prueba*, Temis, Bogotá Colombia, 2000, p. 3.

Traemos a colación el Esquema del Anexo 1 de *Curso de Probática Judicial de Sabaté*[521]*:*

ANEXO I

El paradigma historicista



En el esquema mostrado (aplicación del paradigma historicista a la prueba judicial), es obligada la exposición de tres secuencias tempo-espaciales:

a).- La de estampación o grabación del hecho (H) en la materia física, ya sea ésta de naturaleza real o personal; **b).-** La de traslación de dicha materia desde T-E a t-e, es decir, desde el tiempo-espacio real (T-E) al tiempo-espacio judicial (t-e); y **c).-** la reproducción o reconstrucción del hecho (h) a la presencia judicial.

Dentro de este eje de coordenadas, la ubicación y la datación del hecho poseen una primordial relevancia no sólo por lo que significan, sino por el nutrido haz de correlaciones que pueden establecer para dar vida a otros indicios.

3.- El hecho histórico no es por regla general un hecho, sino un suceso (secuencia de hechos). En un contexto espaciotemporal, no se sitúa un solo hecho, sino varios, cuando menos, los que resultan sustanciales para el proceso. Existirán así, un hecho nuclear (*Tatbestand*[522]) y una serie de hechos periféricos. Lo anterior lo ejemplifica del siguiente modo Sabaté:

> Tomemos como ejemplo la lluvia. La lluvia es un fenómeno meteorológico cuya génesis pertenece a la física. Pero supongamos el caso de unas planchas de hierro transportadas en la cubierta de un buque y que han llegado corroídas a su destino. Tan pronto surja el dilema atributivo, es decir, si la mojadura causada por la lluvia ha

[521] Muñoz Sabaté, Luis, *Curso de probática Judicial*, ob. cit., p., 68.

[522] Refiere Sabaté que "El hecho jurídico en estado puro es el que viene descrito en la norma y que podría formular del modo siguiente «si es H) es C». Quiero decir que debe tratarse, necesaria pero no exclusivamente, de un hecho que sea presupuesto de la norma jurídica (los alemanes, con una expresión muy familiar ya entre nosotros lo denominan *Tatbestand*)", en *Curso de Probática Judicial*, ob. cit., p. 56.

> sido causa de aquella corrosión, el hecho de la lluvia deja de preocupar sobre su naturaleza meteorológica y la cuestión se traslada al campo jurídico; en este caso, concretamente, al campo de los daños y de la responsabilidad. La lluvia (H1), como cualquier hecho se sitúa en un eje de coordenadas determinado por el espacio (E) y el tiempo (T). Espacio y tiempo constituyen la primera determinación del hecho histórico de la lluvia. Llovió en determinada fecha y en determinado lugar por donde navegaba el buque. Se trata del hecho nuclear porque si no hubiera llovido en el eje de coordenadas por donde navegaba el barco la narrativa del hecho tendría posiblemente otro sentido atributivo. Admitiendo sin embargo H1 nos encontraremos con otros hechos relevantes a medida que expandamos el núcleo y nos vayamos a la periferia. Por ejemplo: la mercancía viajó desde la fábrica al muelle de embarque en camión cubierto (H2), se embarcó sin protestas (H3); la mercancía fue depositada en la cubierta del buque carente de toldo que la recubriera (H4); cuando llegó a su destino el consignatario denunció que estaba averiada (H5)[523]

Cabe precisar que también existen hechos que pueden producirse en el propio proceso y en presencia del juez (incluyendo los naturales), los que, si bien no tienen la característica de ser pasados (adquiridos procesalmente mediante la "demostración"), su adquisición procesal puede alcanzarse a través de la "mostración", sin que por ello desaparezca su potencialidad de causar evidencia; la conducta procesal de las partes, que da lugar a los llamados indicios endoprocesales, es una buena muestra de ello.

4.- El hecho goza de la propiedad ineludible de la estampación en el medio.

Todo hecho es algo que impresiona o estampa la realidad circundante y que deja como resultado de dicha estampación lo que vulgarmente se denomina huella o rastro.

> La verdad acerca de cualquier fenómeno sobrevenido no puede establecerse más que con la ayuda de los trazos y huellas que todo lo que acontece deja sobre las cosas, los objetos, así como en la memoria de aquellos que los han presenciado. Este conocimiento indirecto es posible gracias a la aptitud de las cosas y de los fenómenos del mundo material a reaccionar frente a la acción exterior producida por ellos, es decir, su capacidad reflexiva[524].

Esta estampación, comenta Sabaté, no siempre es espontánea, sino que, a veces, obedece precisamente al propósito de preconstituir la prueba del derecho en un posible y posterior proceso. A dicha preconstitución la llama *suspectiva* o *insuspectiva,* en razón particularmente de la concurrencia de dos indicios: el *tempus*

[523] *Idem*, p. 53.
[524] Troussov, *Introduction a la théorie de la preuve judiciaire*, Moscou, 1965, p. 29.

y la *cognitio* (tiempo sospechoso y conocimiento del evento)*;* consideración que conduce a una clasificación de los hechos, según la circunstanciación de la huella[525]: Hechos ***antiguos*** (aptos para el testimonio de referencia), hechos ***íntimos*** (que legitiman el testimonio de los más allegados), hechos ***psíquicos*** (la mayoría conceptualizados, como el *animus* o la *intentio*), hechos ***negativos*** (que se prueban a través del hecho positivo antagónico), hechos ***indefinidos negativos***, que no tienen fácil prueba sin una inversión del *onus*) y hechos ***ocultos***, que a veces añaden a esa oclusión un carácter marcadamente delictivo.

Apunta nuestro autor que el rastreo de las huellas es diferente en cada una de las categorías de hechos mencionadas, resultando más complejo en los hechos ocultos delictivos, porque poseen una intencionalidad que moviliza toda una serie de coartadas, sin menoscabo que éstas, a su vez, movilizan otros hechos que pasan a convertirse en indicios de éstas (indicios *ICO*).

Finalmente, para Sabaté, un hecho se presenta siempre a nivel ***molar***, de un modo integral o como un todo dotado de sentido, pero puede descomponerse a nivel ***molecular***, desarticulándolo en los elementos más simples que lo componen, descubriendo todo un universo factual, como si estuviéramos mirando a través de un microscopio.

> En el caso anterior de la compraventa nos bastará poner como ejemplo la entrega del automóvil. En una primera aproximación las partes de esa descomposición podrían ser: sacar el coche del garaje, abrir las puertas, ponerlo en marcha, llevarlo al domicilio del comprador, avisarlo por teléfono móvil de que baje a la calle, saludarlo y hacerle entrega de las llaves.
>
> Con una lente de aumento superior llegaríamos a percibir, ciñéndonos por ejemplo a una sola secuencia, los movimientos de músculos, huesos, articulaciones y tendones, que han producido, a través de descargas eléctricas en los nervios de la vía eferente la maniobra del antebrazo y la mano con el objeto el que las llaves del coche pasaran de una persona a otra. He aquí una visión *molecular* del hecho, que no es diletantismo fisiológico sino un experimento que cada uno se hace a la altura de su imaginación y conocimientos para poder penetrar con más hondura en el hecho histórico y «pescar» elementos para la prueba.[526]

Apunta nuestro autor que no debemos confundir la descomposición del hecho con el secuenciado de un suceso, en el que lejos de la descomposición del hecho habría

[525] Muñoz Sabaté, Luis, *Introducción a la probática*, ob. cit., p. 55.
[526] *Idem*, p. 68.

que hablar de su *amplificación*, porque ninguno de los hechos que lo componen puede ser visto como partícula de un hecho singular.

6.3.3.- La transfiguración jurídica del hecho

Nos comenta Sabaté que, si en la naturaleza el hecho se estampa, en el derecho, el hecho se *transfigura*, lo que acontece en dos momentos: cuando se transfigura en descriptor (haya o no proceso o litigio) y cuando lo hace en narrativa dentro ya de un proceso.

a).- Primer estadio: el hecho dentro de la descripción normativa. Se refiere al hecho jurídico en estado puro, el que viene descrito en la norma y puede formularse del modo siguiente: "si es H es C". Refiere nuestro autor que debe tratarse, necesaria pero no exclusivamente, de un hecho que sea presupuesto de la norma jurídica que deba ser aplicada en el proceso y que viene descrito en la norma de un modo explícito o implícito, sincopado o extenso.

Aquí, nos explica Sabaté, que tiene lugar o cabida el centraje del *thema probandi*:

> Consiste en una operativa destinada a concretar y definir definitivamente el objeto de prueba en el proceso. En esta operativa pueden concentrarse distintos saberes, jurídicos y no jurídicos, que clarifiquen el exacto perfil del *thema*. Calcúlese la importancia que tiene para un abogado alcanzar un correcto centraje, que no solo le permita encontrar lo que realmente es útil y pertinente, sino que le reduzca el riesgo de ciertos olvidos"[527].
>
> Centraje del *thema probandi* consistente en desarrollar un acercamiento al hecho o hechos que se consideran decisivos para la litis, escarbando en su contenido esencial, sin olvidar las pertinentes consideraciones y referencias al derecho sustantivo de fondo, cuyos descriptores, de los cuales vamos a extraer el hecho constitutivo o extintivo, son a veces de difícil interpretación, pero que resultan necesarios para suministrar orientaciones o insinuaciones sobre cuestiones probáticas y muy particularmente las referentes a la carga de la prueba.[528]

En esta labor de centraje, este autor nos advierte la distinción entre el lenguaje material y el formalizado con el que se elabora la norma para describir las cosas, y que el centraje del *thema probandi* para su posterior prueba, se hace a nivel de lenguaje material (o común), ejemplo, el vocablo "fraude" (lenguaje formal), se sustituye por la idea de venta irreal o venta no necesitada de hacerse.

---

[527] Muñoz Sabaté, Luis, *Introducción a la probática*, ob. cit., p. 57.
[528] Muñoz Sabaté, Luis, *Curso de probática Judicial*, ob. cit., p. 29.

A nuestro parecer, lo que califica centrar el *thema probadi* está íntimamente relacionado con la clasificación del hecho, explicada con gran brillantez por Michele Taruffo, entre hechos principales, secundarios e irrelevantes[529]. Empero, Sabaté aporta detalles prácticos para dar cauce a esta distinción doctrinal:

> de nuestra perspectiva probática, tener que sustituir la voz «fraude» por la idea, por ejemplo, de venta irreal o venta no necesitada de hacerse. El centraje de este hecho para la posterior prueba del mismo –lo que llamamos centraje del thema probandi– dependerá muchas veces de esta acomodación a lo material y además de una labor previa a la prueba cual es la hermenéutica. Si la norma habla, por ejemplo, de nave, antes de probar si la nave fue autorizada para determinada actividad (autorización: hecho pasado) deberemos entrar en la interpretación de si un bote de remos es una nave a los efectos normativos.
>
> El hecho o los hechos contenidos en la norma jurídica, al activarse en el proceso suele recibir el nombre de hecho principal, conducente, operante, relevante o nuclear. pero conviene saber que el descriptor que contiene la norma para presentar el hecho principal, además de ser genérico y necesitado a veces de interpretación, puede llegar a ser un descriptor complejo que al descomponerse revela, en forma de círculos concéntricos o –en– cadena, la existencia de varios hechos principales y no solo uno. El descriptor, trato degradante, concretado, por ejemplo, en una bofetada, se descompone como mínimo en tres hechos principales que deberán ser probados por quién corresponda: el hecho de una presión muscular de la mano de uno sobre la mejilla del otro; el hecho de la intención o animus de ocasionar un daño u ofensa y el hecho del gesto provocativo de la persona agredida. Todos estos tres hechos son hechos principales, e incluso, en ocasiones menos unívocas que la tomada como ejemplo, puede que cada uno de dichos hechos precise para su prueba reglas y estrategias distintas.[530]

b).- Segundo estadio: el hecho dentro de la narrativa procesal. Esta fase tiene lugar cuando el hecho histórico se representa o se reproduce en el proceso, a través de una narrativa que descansa en las alegaciones de las partes (llámese demanda o contestación)[531].

En esta fase sugiere dicho autor[532]:

- Relatar los hechos de forma ordenada y clara. Sólo de esta forma se podrán localizar y distinguir los hechos principales de los secundarios y se facilitará la admisión o rechazo de los mismos por la otra parte contrincante.

---

[529] Distinción que se analizó en el apartado 1.2.1 del Capítulo Quinto de este trabajo.
[530] Muñoz Sabaté, Luis, *Introducción a la probática*, ob. cit., p. 58.
[531] *Idem*.
[532] *Idem*, pp. 59-62.

- Si el alegante produce una afirmación anormal, ambigua o lacunar necesitada de mayor soporte narrativo para ser tenida como probable, es evidente que, o bien se está perjudicando a sí mismo, o está perjudicando a la otra parte.
- Tampoco debe limitarse la exposición a conceptualizar simplemente el hecho, porque eso no sería una concreción, sino una evasiva. Psicológicamente, los rasgos de la personalidad se definen por los hechos concretos de conducta y es a éstos a los que debe referirse la narrativa.
- No caben las llamadas *infitiatios* o negativas genéricas. Como aquella clásica dicción de «niego todos los hechos de la demanda que se opongan a lo que seguidamente se dirá».
- La admisión tácita por antonomasia es el *silencio,* aunque a su lado coloca también las respuestas evasivas. Pero existen igualmente otro tipo de admisiones que en el lenguaje de la lógica podríamos denominar admisiones implícitas o por implicación (ejemplo, protestar los honorarios de un abogado por excesivos implica, aunque nada se alegue, haber contratado sus servicios).
- El valor probático de la narrativa no se acaba, empero, con el fenómeno de las admisiones. La narrativa suele ser fértil en brotes indiciarios y además puede llegar a desplegar un efecto reactivo importante, porque los mismos hechos y argumentos, expuestos de manera diferente, producen respuestas o efectos distintos.

Concluye Sabaté que la narrativa, en cuanto que integra la motivación de la prueba en la sentencia, cobra también su importancia frente a su posible impugnación.

6.3.4.- *Difficilioris probationes* (DP)

En la óptica de Muñoz Sabaté, está presente que la palabra prueba viene del latín *probonus*, de ahí que no le extraña que cuando pretendemos probar, intentamos hacer buena o que se tenga por buena una afirmación realizada en el proceso, así también considera, como los demás autores, que hemos analizado, el carácter polifacético o poliédrico del significado de “prueba”, y hace mención, por ejemplo, a que Devis Echandia enumera hasta seis concepciones: 1) como un hecho

supuestamente verdadero que se presume de servir de motivo de credibilidad sobre la existencia o inexistencia de otro hecho; 2) como medio que sirve para conocer cualquier cosa o hecho; 3) como la convicción que con ella se produce en la mente del juez; 4) como el conjunto de motivos o razones que nos suministran el conocimiento de los hechos, para los fines del proceso, que de los medios aportados se deducen; 5) se habla de prueba identificándola con la materia que debe probarse o el objeto de la prueba y 6) como actividad de comprobación de los sujetos procesales o de terceros y el procedimiento en que se desarrolla la prueba[533]:

> Considerada desde el punto de vista de su aportación al proceso, como actividad convencimiento del juzgador sobre la existencia o inexistencia y las características de los hechos sobre los cuales debe proferir su decisión, las pruebas son actos jurídicos procesales, porque en ellas interviene la voluntad humana…desde el punto de vista del resultado que con ella se persigue, es decir, del convencimiento del juez sobre los hechos del caso, lo que implica una actividad síquica de éste, aparece igualmente claro su carácter de acto jurídico procesal.[534]

Sabaté adopta lo que denomina un concepto bastante omnicomprensivo de prueba, atribuido a Sentis Melendo, por el que la prueba es la "verificación de afirmaciones formuladas por las partes, relativas, en general, a hechos y excepcionalmente a normas jurídicas, que se realizan utilizando fuentes, las cuales se llevan al proceso por determinados medios"[535]; concepto que, a su juicio, condensa los tres enfoques habituales de la prueba: como resultado (equivalente a evidencia), como medios (como instrumentos) y como actividad (búsqueda de las fuentes y desarrollo y optimización de los medios).

Ahora, en la técnica de nuestro autor, la dificultad para probar un hecho es lo que se denomina *difficilioris probationes* (DP)[536], y que guarda una estrecha relación con la factibilidad heurística de la norma, como requisito condicionante de la eficacia de la norma, en la proporción en que los hechos previstos en la misma sean

---

[533] Devis Echandia, H. *Teoría General de la Prueba Judicial*, T. I, Víctor P. de Zavala Editor, Buenos Aires, 1972, pp. 21 a 27.
[534] *Idem*, p. 19.
[535] Sentis Melendo, *La prueba. Los grandes temas del derecho probatorio*, Ejea, Buenos Aires, 1978, p.16.
[536] Para Sabaté: "La cuestión de hecho en los casos complicados, difíciles o embrollados de sustancia fáctica acaparan una serie infinita de materias calificadas por la doctrina como *probatios diabolicas* o *difficiliores probationes* capaces incluso de arruinar todo proyecto serio de acercarse a la verdad histórica…", en *Curso de Probática Judicial*, ob. cit., p 18.

susceptibles de probarse. A nuestro parecer, las cuestiones difíciles de probar denotan un menor grado de factibilidad heurística, y esa dificultad puede emerger desde el nacimiento mismo de la norma, ya que, en palabras de Muñoz Sabaté, "puede darse el caso de que algunas de tales hipótesis, previstas en abstracto por la mente del legislador, contemplen situaciones fácticas de difícil impresión y traslación ante el juez"[537], esto es traducido como una patología jurídica que desemboca en una imposible aplicación de la consecuencia o en el efecto previsto en la norma, por falta de prueba.

Por citar algunos ejemplos de *difficiliores probationes*, Sabaté enlista los siguientes[538]:

> 1. Cómo probar que un padre simuló vender a sus dos hijos acciones de una sociedad para perjudicar cuando muriese la legítima de un hijastro.
>
> 2. Cómo probar que el dinero depositado en una caja fuerte de un banco que ha sido desmantelado por los ladrones ascendía a la cantidad existente en ella.
>
> 3. Cómo demostrar que al adquirir un terreno el comprador conocía que el mismo había sido vendido años atrás en documento privado a un tercero, sin constancia registral de todo ello.
>
> 4. Cómo probar que un billete de lotería premiado correspondía a su comprador que lo extravió luego del sorteo.
>
> 5. Cómo demostrar que la recalificación de unos terrenos realizada por un alcalde se debió al dinero que ilícitamente le pagó el propietario del mismo.
>
> 6. Cómo demostrar que se depositó subrepticiamente en la mochila de un obrero una cantidad de botellas de aceites esenciales fabricados por la empresa para sorprenderle a la salida del recinto acusándolo de sustracción.
>
> 7. Cómo identificar a la persona que proporcionó a los ladrones la clave de la alarma y la clave de la caja de caudales.
>
> 8. Cómo probar que el dinero detectado en la cuenta de un individuo no se debió, en contra de lo que él afirma, a un premio de lotería.
>
> 9. Cómo probar que el origen de unos residuos contaminantes en un río provienen de determinada empresa cuando en su cauce se ubican otras empresas.
>
> 10. Cómo probar que los ingresos declarados oficialmente por un individuo propietario de un restaurante para hacer frente a una

[537] Muñoz Sabaté, Luis, *Técnica probatoria. Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*, ob. cit., p. 35.
[538] Muñoz Sabaté, Luis, *Curso de Probática Judicial*, ob.cit., pp. 18-19.

demanda de alimentos son muy inferiores a los que realmente percibe. ¿Y cómo aproximarse a su quántum?

11. Cómo probar que una obrera despedida por falta de rendimiento laboral fue forzada en los dos años anteriores a continuos acosos sexuales por parte del jefe de personal.

12. Cómo probar el destino de una importante cantidad de dinero que niega haber adquirido un alto cargo del departamento dispensador de licencias de transporte.

13. Cómo probar que la persona que percibe una pensión de invalidez realiza trabajos físicos incompatibles con la misma.

14. Cómo probar que el asegurado provocó intencionadamente el incendio de su industria para cobrar la indemnización correspondiente.

15. Cómo demostrar que el traslado de un obrero a otro puesto de trabajo lo ha sido por discriminación laboral.

16. Cómo probar que un individuo que alardea de insolvencia tiene dinero depositado en un banco residenciado en un «paraíso fiscal».

17. Cómo probar que un individuo es el verdadero dominus negotti de cinco sociedades anónimas en las cuales no figura ni como accionista ni como administrador.

18. Cómo demostrar que es falso que un extranjero otorgante de un documento desconocía el idioma español, pese a que ahora lo alegue en juicio y solicite incluso un intérprete para su declaración.

19. Cómo probar que un determinado producto de marca que vende una tienda no ha sido adquirido al representante del fabricante que tiene su exclusiva.

20. Cómo probar que un paciente intervenido quirúrgicamente conocía todos los riesgos que comportaba dicha intervención pese a no haber firmado el documento de «consentimiento informado».

21. Cómo probar que alguien ha escrito un correo electrónico amenazante.

22. Cómo probar que un directivo ha introducido ficheros comprometedores en el ordenador de un empleado.

Resulta evidente que esta dificultad probatoria no estaba dimensionada en su justa proporción, porque, pese a que en la dogmática tradicional se acudió a la doctrina de la carga de la prueba para intentar resolver el problema de lo que Sabaté denomina las materias “difficiliotis probationes”, esta teoría, en realidad, nos remite únicamente a las consecuencias de la falta de aportar pruebas[539].

[539] Refiere Sabaté que “a medida que la prueba se vaya estudiando más detenidamente…desaparecerá el mito del *onus probandi* como base del sistema heurístico”, en *Técnica Probatoria*, ob. cit., p. 48.

En este entramado de materias de difícil prueba, el juez finalmente adquiere la convicción sobre el acontecimiento probable de las alegaciones de las partes, teniendo a la prueba como única forma de hallar un nivel o medida con la cual podamos dar por lograda la evidencia judicial. En el entendido de que la prueba judicial tiende a formar convicción, a un nivel de *certeza judicial*, sin que sea admisible hablar de verdad absoluta[540]:

> Ahora bien; lo que, objetivamente considerado, se llama verdad histórica, desde un punto de vista subjetivo es certeza. Después de lo dicho, no puede causar sorpresa la aproximación entre verdad y certeza. De la verdad se habla siempre, bien o mal, en sentido objetivo. La certeza, en cambio, es un estado de conocimiento individual; es la configuración subjetiva de la verdad. Por consiguiente, relativa en cuanto puede ser distinta para cada uno de los seres dotados de conocimiento.[541]

Es precisamente en este camino sinuoso de las *difficilioris probationes (DP),* donde se encuentra inserto nuestro objeto de estudio: "probar la materialidad de operaciones" (por las razones expuestas en el capítulo tercero, en cuanto a la vaguedad del concepto), término acuñado en el foro jurisdiccional con motivo de la introducción de la presunción de inexistencia de operaciones en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Como se había mencionado antes, las *difficilioris probationes (DP)*, pueden ser encausadas mediante un acercamiento de su factibilidad heurística y las otras disciplinas; ámbito que necesita ser nutrido de patrones generales de interconexión[542]. Apunta Sabaté:

> ¡Cuántos errores y disparates de interrogación a los peritos por parte de jueces y abogados y cuantas divagaciones y esoterismos en las respuestas de aquellos podrían ahorrarse en aras a la resolución de un problema de prueba si se diera un mínimo implante cognitivo entre ambas especialidades! ¿Cuántos operadores jurídicos han adquirido la fina puntería para acertar en sus requerimientos o respuestas y no malgastar la munición? …
> La afirmación o afirmaciones nucleares en el proceso, es decir, aquellas que mayor conexión guardan con dicho supuesto normativo, suelen contenerse en los escritos de alegaciones. Para que las mismas valgan y produzcan efecto (sean buenas) se debe

[540] *Idem*. pp. 60-61.
[541] Furno Carlo, "Teoría de la Prueba Legal", *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1954, p. 17.
[542] Señala Muñoz Sabaté que: "Faltan libros que faciliten esta comunicación de saberes orientada a una adquisición ágil y comprensible de conocimientos científicos o técnicos con vistas a las pruebas. Sobre todo, se nota en falta la confección de unos patrones generales sobre cada materia, merced a los cuales pudiera el jurista orientar su interrogatorio a los peritos", en *Introducción a la probática*, ob. cit., p. 15.

> emprender una labor retrodictiva consistente en intentar hallar la coincidencia o similitud de la afirmación de hecho con el hecho histórico realmente sucedido.[543]

6.3.5.- La actividad probática del abogado

Enfocados en la noción de prueba como actividad (equivalente a la búsqueda de las fuentes, desarrollo y optimización de los medios), para Sabaté la probática, desde un enfoque praxiológico, ofrece al abogado las siguientes "pautas" de conducta[544]:

1.- Exposición fáctica del caso por el cliente, con suministro de datos orales y documentos, complementado todo ello con una anamnesis o interrogatorio del abogado al cliente;

2.- Centraje del *thema probandi* consistente en desarrollar un acercamiento al hecho o hechos que se consideran decisivos para la litis, trabajo donde, a veces, se hace imprescindible detenerse en ciertas consideraciones y referencias al derecho sustantivo de fondo, cuyos descriptores, de los cuales vamos a extraer el hecho constitutivo o extintivo, son a veces de difícil interpretación, pero al que tampoco le va a resultar ajena la cuestión referente a la carga de la prueba.

3.- Reflexión crítica sobre el material recogido en el punto primero orientada a gestionar la investigación de las fuentes y a la elaboración estratégica de la fórmula probática.

4.- Argumentación retórica y demostración empírica de los resultados con vistas a producir evidencia, aprovechando para ello la fase de conclusiones.

6.3.6.- Principios y apotegmas de la probática

Muñoz Sabaté señala siete de los principios más destacados de la probática: 1.- El peor enemigo de la probática es el derecho probatorio; 2.- Todo lo que prueba es prueba aunque no sea prueba; 3.- No hay hechos imposibles de probar, sino, eventualmente, inaccesibles a la prueba; 4.- Cuando el hecho histórico llega al proceso, es sólo una representación deformada de aquél; 5.- Algunas veces los hechos no son lo que son, sino lo que los jueces quieren que sean, 6.- Cada caso se satisface con una variable y con distinta dosis de evidencia; 7.- El razonamiento probático suele ser un razonamiento presuncional.

---

[543] *Idem*, pp. 14-15.
[544] *Idem*, pp. 16-17.

6.3.6.1.- *El peor enemigo* de la probática es el derecho probatorio

Este principio enarbola a la probática como **un** adversario del derecho probatorio, porque la probática persigue hallar la verdad en las afirmaciones de las partes y el derecho probatorio puede restringir e impedir el acceso de todo el material probatorio al proceso. Se trata de una afirmación obviamente hiperbólica, que el autor desarrolla al tratar las relaciones entre probática y derecho probatorio. Tema sobre el cual refiere que, el derecho probatorio, como lo define Sentis Melendo, es la rama del derecho que se ocupa de las pruebas jurídicamente contempladas[545]. Abarca todo el conjunto normativo que regula la prueba de los hechos en el proceso y, básicamente, se descompone en reglas de admisibilidad, ejecutoriedad y valoración. En consecuencia, el derecho probatorio propiamente no enseña a probar, sino la probática, y aquél, solamente reglamenta el hacerlo[546]:

> …una prueba debe considerarse «lícita» cuando no existe infracción de derechos fundamentales ni en la obtención preprocesal del elemento probatorio, ni durante la práctica del concreto medio de prueba pues, como tendremos ocasión de analizar, lo que en definitiva caracteriza a la prueba como ilícita es la vulneración de algún derecho fundamental.[547]

Sabaté hace hincapié en el hecho de que el ofrecimiento y desahogo de las pruebas en el proceso necesitan una regulación normativa, pero no a un nivel de rigor, al grado de que se eleve a un fundamento hiperconstitucionalista la discrecionalidad del juez en la admisión y en la valoración de las mismas, convirtiendo las declaraciones de impertinencia, inutilidad o ilicitud en un mal necesario en aras de la justicia, y como reflejo de un contacto lejano con los hechos del proceso, mientras que el abogado que la solicita, se halla inmerso, desde hace tiempo, en los referidos hechos.

Para el autor, cuantas menos trabas formales opongamos a la prueba, más fácilmente nos acercaremos a la verdad de los hechos. En todo caso, a nuestro parecer, para la admisión y el desahogo de las pruebas, debe ponderarse un

---

[545] Sentis Melendo, *La prueba. Los grandes temas del derecho probatorio*, Ejea, Buenos Aires, 1978, p. 336.

[546] Para Sentis Melendo, incluso los términos derecho y probatorio (sustantivo y adjetivo) son términos antagónicos. “La prueba es libertad y en el momento en que el derecho intenta someterla a normas rígidas, deja de ser prueba, para convertirse, si no en una caricatura, en algo que ya no es prueba”, *Idem*.

[547] Picó Junoy, Joan, *El derecho a la Prueba en el Proceso Civil*, Bosch, Barcelona, 1996, p. 61.

principio abierto, flexible y generoso (*probationes non sunt coartandae*), siempre en pugna con la inevitable experiencia de que el peor enemigo de la probática es el derecho probatorio.

Sabaté plantea este apotegma, esperanzado de que pudiera servir de aviso para evitar ciertos abusos hiperformalistas e hipergarantistas. Destaca que el derecho probatorio contiene, además, determinados extremos, como son el de la carga de la prueba, el de su pertinencia o ilicitud y los destinados a la fiabilidad de los medios que no pueden tratarse correctamente sin acudir a algunos de los principios y descubrimientos de la probática.

6.3.6.2.- *Todo lo que prueba es prueba, aunque no sea prueba*

Ya lo había anticipado Taruffo, que *qualunque cosa serva a stabilire un fatto é prova*[548] (todo lo que sirve para probar, es decir, todo elemento que pueda ser empleado para el conocimiento del hecho es prueba), visión frente a la cual, sin duda, la dogmática presenta cierta actitud reticente, aun en nuestros días, pero lo cierto es que, frente a las cosas difíciles de probar (a propósito del objeto del presente trabajo; la materialidad de las operaciones), esta definición heterodoxa representa una ventaja práctica, pues no perdamos de vista a Sabaté cuando señala:

> ...el mundo de la física, las huellas que plasma el hecho histórico pueden, variada y extensamente diseminarse y esparcirse en un ámbito material en donde no siempre resulte fácil o disciplinado poder captarlas, trasladarlas y reproducirlas en el proceso de un modo virtuosamente legal a través de los medios de prueba establecidos. Existen huellas cuya estampación se resiste a ser trasladada por estos medios, y existen huellas invisibles cuyo revelado aparece ocasionalmente en el proceso sin venir precedidas de una previa proposición de prueba. Cualquier afirmación, dato, movimiento o hecho transeúnte puede tener accidentalmente un potencial connotativo y convertirse en prueba potencial...[549]

Precisamente, la “materialidad de operaciones” se resiste a ser probada a través de los medios de prueba tradicionalmente aceptados en el procedimiento contencioso administrativo, porque la contabilidad y otros elementos documentales del contribuyente, como medio de estampación, guarda un grado muy lejano con el mundo de los “hechos”. Empero, no se trata de una cuestión insalvable, porque, a

[548] Michele Taruffo, *La prueba de los hechos*, Trotta, Milano, 2a., p. 448.
[549] Muñoz Sabaté, Luis, *Introducción a la Probática*, ob. cit., p. 32.

nuestro parecer, mediante los principios de la probática podemos desentrañar cuáles son los medios de prueba idóneos para su estampación. Reiterando que no hay hechos imposibles de probar, sino, eventualmente, inaccesibles a la prueba, principio que enseguida se enumera.

6.3.6.3.- *No hay hechos imposibles de probar, sino eventualmente inaccesibles a la prueba*

Para Sabaté[550], lo que llamamos "hecho histórico", igual puede tratarse de un suceso (una descarga eléctrica, el comportamiento de una persona), qué de una realidad aparentemente más estática, como las condiciones físicas de una cosa o la morfología corporal de un individuo (o, como sostuvimos en el capítulo que precede, la "capacidad operativa", como una cualidad con elementos estáticos de una empresa que presuntamente factura operaciones simuladas). Ya sea que se exteriorice o viceversa, el hecho siempre se expresa y, al hacerlo, remueve, transforma o moviliza el medio que le rodea (recordemos la capacidad reflexiva que aborda esta propiedad de las cosas).

El medio queda sensiblemente «impresionado» por el hecho, de ahí que la primera labor de la prueba, en sentido amplio, es la búsqueda y el hallazgo de la materia física impregnada por el hecho histórico o esa materia física convertida ella misma en un hecho de tal naturaleza (como la infraestructura de las empresas, que presuntamente facturan operaciones simuladas):

> Puede darse un desconocimiento de la huella, es decir, existen en el mundo cosas y fenómenos que por desconocidos todavía no podemos percibir ni aprovechar, pero a continuación debemos afirmar que no existen cosas y fenómenos *inconocibles*, es decir, radicalmente imposibles de conocer. Metafísicamente lo que es imposible de probar no es un hecho.[551]

Una prueba sólo es imposible cuando se refiere a un hecho imposible o, al menos, es tenido como tal, según nuestros actuales conocimientos o cuando, por algún motivo, la huella se haya borrado totalmente, incrementando las dificultades de hallazgo o interpretación de los nuevos restos.

---

[550] *Idem*, p. 34 y ss.
[551] Muñoz Sabaté, Luis, *Curso de Probática Judicial*, ob. cit., pp. 65-66.

6.3.6.4.- *Cuando el hecho histórico llega al proceso es sólo una representación deformada de aquél*

Nos explica Sabaté, que la representación del hecho histórico, mediante el traslado encomendado a los medios de prueba, es una representación imperfecta, o mejor dicho, que el hecho representado (o percibido por el juez), es una deformación inevitable del hecho histórico, y lo es porque los instrumentos de ese traslado y el proceso de valoración, que luego habrá de experimentar, están sujetos a una serie de factores y variables diferentes a las que existían cuando el hecho se produjo realmente[552]; nota que, a decir de este autor, puede ser mejor comprendida con el apunte de Carnelutti para justificar la división entre prueba directa e indirecta:

> La diferencia entre los dos tipos de prueba estriba en la coincidencia o en la divergencia del hecho a probar (objeto de la prueba) y del hecho percibido por el juez (objeto de la percepción); precisamente, la prueba indirecta presenta la separación entre el objeto de la prueba y el objeto de la percepción: el hecho sometido a la percepción del juez no sirve sino de medio a su conocimiento.[553]

Se trata de una consecuencia lógica en todo proceso de comunicación, siempre interferido en mayor o menor intensidad por ruidos y que, en nuestro caso, nos llevará a sentar la probabilidad como el grado óptimo de la evidencia.

> § 7. Las palabras se usan frecuentemente sin concederles significación… Pero en la medida en que las palabras son útiles y significativas, en esa medida existe una conexión constante entre el sonido y la idea, y una indicación de que la una significa la otra; sin cuya semejante aplicación de las palabras, estas no son nada sino otros tantos ruidos sin significado.[554]

Por eso, concluye dicho autor, que sólo percibimos las sombras de los hechos que yacen en el arcano de la historia, de ahí que también se ha definido el resultado de la prueba como lo concibe Henke:

> …esto lo demuestra el concepto de prueba, por el cual el lógico entiende la demostración de un teorema con resultado totalmente seguro, el jurista en cambio una prueba histórica de hechos, que sólo arroja una verosimilitud más o menos grande acerca de la existencia del hecho probado.[555]

---

552 Muñoz Sabaté, Luis, *Introducción a la probática*, p. 37.
553 Carnelutti, Francesco, *La prueba Civil*, Depalma Buenos Aires, 2a., p. 54-55.
554 Locke, John, *Ensayo sobre el Entendimiento Humano*, Libro III, cap. 2, numeral 7.
555 Horst-Eberhard, Henke, *La cuestión de Hecho. El concepto indeterminado en el Derecho Civil y su Casacionabilidad*, Ediciones Olejnik, Argentina, 2023, p. 109.

6.3.6.5.- *Algunas veces los hechos no son lo que son, sino lo que los jueces quieren que sean*

Si el mensaje que transmite la huella del hecho histórico estuviese codificado como perteneciente a un sistema convencional de señales, no habría excesiva pérdida de información. Pero las huellas son ambiguas, las palabras también y el receptor del mensaje no es ninguna computadora sino el juez. Refiere nuestro autor que son precisamente estas circunstancias las que posibilitan el riesgo de que el mensaje sea, a la postre, descodificado por el juez de una manera falsa y tendenciosa, pero que no le hace correr ningún serio peligro.

> …el juez puede intencionadamente modificar la prueba sin apenas controles superiores, porqué, además, no hace falta que la alteración sea ostentosa, burda o como se acostumbra a decir hoy día, esperpéntica. Le bastará simplemente en muchos casos manipular una diminuta molécula factual. *Módica circunstancia facti, ius variat*.[556]

Nos explica Sabaté que manipular el concepto para acomodarlo al hecho es una operación de metodología jurídica que han seguido los jueces y abogados a lo largo de los siglos, consagrada al fin a través de distintas etiquetas «científicas»: jurisprudencia de conceptos, jurisprudencia de intereses, jurisprudencia de valores y jurisprudencia alternativa. Pero manipular el hecho para acomodarlo al concepto es sólo una mala práctica sin valores científicos. Aunque los libros de sociología jurídica cuentan que, a veces, los jueces falsean los hechos para aplicar el derecho; ningún jurista que se aprecie de serlo ha roto jamás una lanza para consagrar esta metodología. De ahí que Perelman sostenga:

> Por esta razón, en los regímenes democráticos el recurso a las ficciones judiciales es habitualmente obra de los jurados y no de los jueces profesionales. Justamente porque se les llama como representantes de la opinión pública piensan menos en oponerse a la voluntad del legislador que el juez de oficio, cuya conciencia profesional ha sido educada en el espíritu de fidelidad a la ley.[557]

Todo lo contrario, siguiendo a Larenz[558], refiere el mismo autor qué al juez, que está vinculado a la ley, no le está permitido hacer que parezca «fundamentado» el resultado que él considera justo o «enderezar» el supuesto de hecho legal o

---

[556] *Idem*. p. 39.
[557] CH. Perelman, *La Lógica Jurídica y la Nueva Retórica*, Cívitas, Madrid, 1999, pp. 191-192.
[558] Larenz Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1960, p. 238.

subsumirlo incorrectamente. Si desea aplicar una solución justa y queda un mínimo espacio libre al juicio, que lo haga, y descubra libremente (valientemente) su valoración, pero que no lo haga pasar por una subsunción.

6.3.6.6.- *Cada caso se satisface con una variable y distinta dosis de evidencia*

La evidencia de los hechos siempre o casi siempre suele darse en el proceso en términos de probabilidad[559]. Inclusive, como lo destaca Sabaté, de esta graduación no se escapa ni tan siquiera el resultado obtenido por las pruebas científicas, haciendo alusión a lo sostenido por Marina Gascón:

> Con referencia a las pruebas científicas se imponen aún cautelas mayores. De un lado, porque la fiabilidad de los resultados de una prueba científica dependerá de su validez científica y de su corrección técnica: lo primero porque muchas de estas pruebas pueden ser realizadas por métodos diferentes y no todos ellos gozan del mismo grado de aceptación en la comunidad científica, de manera que la validez científica del método usado pudiera ser objeto de discusión; lo segundo porque la aceptabilidad de la prueba dependerá también de que ésta se haya realizado correctamente, de manera que su corrección técnica podría ser también objeto de debate.[560]

Esto nos lleva, dada la necesidad de resolver el caso de una manera lógica, a tener que aceptar la ficción de que el hecho probable es el hecho cierto, y si en tribunales se afirma que se ha acabado demostrando la culpabilidad del acusado, no se entiende que se ha probado, matemáticamente la culpabilidad, sino judicialmente[561].

Ahora bien, la probabilidad tiene sus niveles que no dependen solamente de la carga de evidencia que se haya logrado introducir en ella, sino también, del objeto del proceso, de modo que el medio de prueba tendrá, obviamente, un valor probático alto, medio o bajo, en función de su capacidad reflexiva (es decir, de su aptitud para captar y trasladar «huellas»).

---

[559] "…cuando nuestro juez estima que está convencido de la verdad de un hecho o de una máxima, a pesar de la posibilidad de duda o error, está expresando no sólo el nivel mínimo que debe alcanzar la prueba, sino al mismo tiempo su más elevada y última meta."; en Stein Friedrich, *El conocimiento privado del juez. Investigaciones sobre el derecho probatorio en ambos procesos*, Temis, Colombia, 1999, p. 39.

[560] Gascón Abellán, Marina, *Los Hechos en el Derecho.Bases argumentales de la prueba,* Marcial Pons, 2a., Madrid, 2004, p. 100.

[561] Muñoz Sabaté, Luis, op. cit., p. 42.

Además, se deben considerar otras variables, como el orden jurisdiccional en que se desenvuelve el objeto de la prueba (orden civil o penal); la inducción estadística, cuya pluralidad de variables desconocidas (o incontrolables), invalida el valor probático del indicio, aunque sirva como argumento de prueba; o la presunción por muestreo, que consiste en inferir de las idénticas propiedades de un grupo parcial de objetos, identidad que tomamos como indicio, idénticas propiedades para el conjunto[562].

6.3.6.7.- El razonamiento probático suele ser un razonamiento presuncional

Finalmente, nos explica Sabaté[563] que en muchos casos la prueba que se rinde suele ser una prueba compuesta, es decir, un producto de diversas pruebas que se combinan, y no siendo todas ellas perfectas, porque si lo fueran sobrarían todas, menos una; es lógico que esta combinación, a través de diversas conexiones lógicas y psicológicas, se base igualmente en un razonamiento inferencial que partiendo de uno o más juicios derive la posibilidad o falsedad de otro juicio distinto. Se trata de una mezcla de inducción y abducción, cuya distinción lógica es mínima, porque el conocimiento deductivo, en el cual pretende asentarse la llamada prueba directa, se desarrolla en términos de necesidad, cuya premisa mayor pende de un hilo: la fiabilidad de las personas y de los documentos.

Por esa razón, es que dicho autor inserta el razonamiento probático en el terreno del razonamiento presuncional y acota que donde, tal vez, mejor se contemple esta analogía con la presunción, sea cuando se procede a la descomposición del hecho, que ya estudiamos. Allí vemos cómo la visión molecular del hecho es muy seguro que revele arriesgadas interrelaciones inferenciales entre sus diversas partículas.

Todo lo anterior, sin perjuicio de que, aunque pudiera parecer que se está proclamando que toda prueba es prueba de presunciones cuando una estricta consideración normativa nos dice que, jurídicamente, no lo es, lo único que se

---

[562] *Idem*, p. 45. “Por ejemplo: si se han adquirido cien cajas de tomates y siguiendo, si se quiere, una tabla de números aleatorios, se han abierto diez, quince o veinte de ellas en todas las cuales aparece gran parte de la fruta podrida, cabe perfectamente inferir que todo el cargamento, suponiendo que haya venido de un mismo vendedor y viajado en un mismo transporte y condiciones, es un cargamento podrido. El problema, naturalmente, es la determinación del parámetro (¿diez, quince, veinte cajas?) cuyas probabilidades solo adquirirán firmeza si se considera aceptable. Tal vez lo más aconsejable fuera una prueba pericial para ilustrar sobre el control de variables.”

[563] Muñoz Sabaté, Luis, *Curso de Probática judicial*, ob. cit., p. 137 y ss.

proclama es la similitud del razonamiento probático con el razonamiento presuncional, incluyendo su nivel probabilístico.

Hasta aquí lo expuesto, hemos completado la propuesta de los autores que enmarcan diversas corrientes sobre la prueba, con especial énfasis en el terreno de los hechos; y estamos preparados para afrontar la maniobra que se anticipó al inicio del presente capítulo, esto es, para construir algunas pautas para la identificación y búsqueda de los hechos específicos que se deben probar en la materialidad de las operaciones, apoyados, desde luego, en los avances sobre el concepto de materialidad que propusimos en el capítulo tercero.

Y una vez identificados esos "hechos", podremos encauzar la identificación de la "materia física" (medios de prueba), donde sea factible rastrear su búsqueda. Finalmente, en el último capítulo tendremos oportunidad de conocer otra parte de las ideas de nuestros autores de la prueba abordados en este par de capítulos, ya más específicamente con base en en una metodología para la búsqueda de la prueba de la materialidad de operaciones.

6.4.- Conclusiones

Perfecto Andrés Ibáñez

A).- Denuncia el descuido sobre la motivación de lo que habitualmente se conoce como "lo fáctico" o "los hechos" en las sentencias que dictan los jueces y también en la mayoría de las teorías sobre la interpretación, dejándola al abandono de la subjetividad del intérprete. Incluso, apunta que el tratamiento judicial que habitualmente reciben los *hechos* suele reflejar una consideración de éstos como entidades naturales, previa y definitivamente constituidas desde el momento de su producción, y que sólo se trataría de identificar en su objetividad. Se nos presenta como algo ya *dado*, como algo ajeno al sujeto cognoscente (libre de subjetivismo).

B).- Para Perfecto Andrés existen dos modelos o puntos de referencia metodológicos que pueden ser analógicamente explicativos de la naturaleza del trabajo del juez para acercarse a los hechos: el del "historiador" y el del "detective". Con el historiador guarda, entre otras similitudes; indagar sobre los hechos del pasado y declarar la verdad sobre los mismos mediante una obra de elección y construcción sobre 'datos' "preexistentes"; sin embargo, el juez tiene limitadas,

normativamente, sus fuentes de conocimiento, y está siempre obligado a toda costa, a llegar a una certeza oficial, su orientación es resolver los conflictos, y, en la dimensión fáctica, la indagación judicial siempre se da en función de una hipótesis necesariamente normativa.

C).- En la analogía del juez y el detective, destaca que la investigación judicial parte de la constatación empírica de que se ha producido un determinado resultado que rompe la normalidad y a partir del cual, el juez tratará de reconstruir el caso en la totalidad de sus elementos integrantes y que este modo de proceder, a partir de los indicios, guarda relación con el modelo de la semiótica médica de Sabaté (donde el «indicio» es el «síntoma»), pero presenta, también, una cierta homología con el «razonar hacia atrás» de Sherlock Holmes, en la que la "abducción", como herramienta de investigación de los hechos, cobra un papel importante.

D).- En sus términos, acoger metodológicamente el carácter de inferencia inductiva en la averiguación de los hechos, tiene una relevancia que no debe desconocerse, porque se sitúa reflexivamente el quehacer cognoscitivo del juez respecto de los hechos en el ámbito de las explicaciones probabilísticas, que son las que permiten afirmar algo, pero sólo y si la derivación es correcta, con un alto grado de probabilidad, y quizá con certeza práctica. Y especial énfasis cobra el hecho de que para que esos márgenes de incertidumbre puedan verse reducidos tanto como sea posible, es fundamental que la inferencia judicial tenga siempre un referente empírico bien identificable, que haga posible afirmar con rigor si las proposiciones relativas a él son verdaderas o falsas, evitando que bajo la apariencia de enunciados descriptivos se formulen sólo juicios de valor.

Jordi Ferrer

E).- Los hechos existen en el mundo con independencia del derecho, de ahí que éste opera como unas gafas a través de las que hacemos una selección de los hechos del mundo, bajo los siguientes parámetros: a).- En primer lugar, no todos los hechos son relevantes jurídicamente; b).- En segundo lugar, el derecho considera relevantes sólo algunas de las infinitas propiedades de los hechos jurídicamente relevantes; c).- En tercer lugar, el derecho califica los hechos naturales del mundo, creando categorías institucionales como robo, hurto, violación o testamento.

F).- Los errores en la determinación de los hechos ocurridos, en el marco de un proceso judicial, impactan sobre la corrección en la aplicación del derecho. Para él, queda claro que sólo es posible aplicar una norma general a un hecho si éste ha ocurrido realmente y, por tanto, si la premisa fáctica que lo describe es verdadera; caso contrario, se incurre en una infracción del derecho.

G).- Los enunciados en los que subyace la forma "Está probado que *p*" se califican como enunciados probatorios, en cuya estructura es importante la distinción de "fuerza y sentido" de un enunciado, entre qué ha hecho el juez cuando ha emitido "Está probado que *p*" y qué significa "Está probado que *p*". El sentido está relacionado con aquello que se dice al emitir un enunciado y la fuerza tiene que ver con aquello que se hace al emitirlo (prescribir una conducta, describir un estado de cosas, preguntar algo, expresar una emoción, etc.).

H).- Para Ferrer interesa la distinción entre hechos descriptivos y hechos valorativos. En los primeros, la identificación del supuesto de hecho se realiza a través de datos empíricos y en el caso de los hechos valorativos se utilizan términos valorativos (daño grave, justa causa, obsceno), para definir el supuesto de hecho vinculado con la norma jurídica. Especial énfasis cobran los enunciados del tipo valorativo, para lo cual sugiere este autor que cuando el juez se encuentre ante un caso de vaguedad sobre el contenido informativo del término de valor introducido en la norma, cabrá únicamente que resuelva la indeterminación del uso social del término mediante la aplicación de su propia concepción valorativa y en este supuesto, formulará un genuino juicio de valor (enunciado con fuerza normativa).

Sabaté

I).- El concepto de "hecho", en la línea de pensamiento de la "probática", parte de una analogía entre lo que constituye el elemento basal de la física (el átomo), de la química (la molécula) y de la médica (la célula) y lo que constituye el elemento basal en la probática que es precisamente el *hecho*, pero el *hecho histórico*.

J).- Las notas esenciales del hecho son: 1.- El hecho es siempre una entidad física, estática o dinámica; 2.- El hecho es siempre algo pasado; 3.- El hecho histórico no es, por regla general, un *hecho*, sino un *suceso*; 4.- El hecho goza de la propiedad ineludible de la estampación en el medio.

K).- Si en la naturaleza el hecho se estampa, en el derecho, el hecho se *transfigura*, lo que acontece en dos momentos: cuando se transfigura en descriptor (haya o no proceso o litigio) y cuando lo hace en narrativa dentro ya de un proceso.

L).- La cuestión de hecho en los casos complicados, difíciles o embrollados de sustancia fáctica acaparan una serie infinita de materias calificadas por la doctrina como *probatios diabólicas* o *difficiliores probationes,* capaces, incluso, de arruinar todo proyecto serio de acercarse a la verdad histórica.

M).- La actividad probática del abogado comprende las siguientes pautas de conducta: **1.-** Exposición fáctica del caso por el cliente; **2.-** Centraje del *thema probandi*; **3.-** Reflexión crítica sobre el material recogido en el punto primero, orientada a gestionar la investigación de las fuentes y a la elaboración estratégica de la fórmula probática, y; **4.-** Argumentación retórica y demostración empírica de los resultados con vistas a producir evidencia, aprovechando para ello la fase de conclusiones.

N).- Los siete principios más destacados de la probática de Sabaté son: 1.- El peor enemigo de la probática es el derecho probatorio; 2.- Todo lo que prueba es prueba, aunque no sea prueba; 3.- No hay hechos imposibles de probar, sino eventualmente inaccesibles a la prueba; 4.- Cuando el hecho histórico llega al proceso es sólo una representación deformada de aquél; 5.- Algunas veces los hechos no son lo que son, sino lo que los jueces quieren que sean; 6.- Cada caso se satisface con una variable y con distinta dosis de evidencia; 7.- El razonamiento probático suele ser un razonamiento presuncional.

7.- CAPÍTULO SÉPTIMO. HACIA UN ESTÁNDAR DE PRUEBA DE LA MATERIALIDAD DE OPERACIONES

Hemos llegado al momento oportuno de calificar, por un lado, los hechos *relevantes o nucleares* para el tema de la prueba de la materialidad de operaciones (así como los secundarios o periféricos) y, por el otro, revisar la materia física en la que podemos rastrear su impresión para tenerla como indicio de su prueba. Sin embargo, ahí no termina nuestra labor probatoria, porque para poder sostener un enunciado de la naturaleza de "E*stá probado que p"*, es menester la presencia del razonamiento probatorio inferencial que lleve a los tribunales a decidir si se verificaron o no nuestras hipótesis.

Como nos enseña Taruffo[564], una consideración obvia, que sin embargo resulta útil porque es una premisa general de toda la discusión, es la siguiente: en el proceso, no entran los hechos, sino lo que nosotros decimos de ellos: "este hecho, el otro hecho", pero hablar de "hecho" en el proceso es una manera resumida de hablar. Por lo general, los hechos no entran, porque cuando inicia el proceso éstos ya se agotaron, ya ocurrieron en otro lugar, en otro tiempo. Entonces, ¿qué es lo que entra en el proceso? pues entran los enunciados lingüísticos, las frases, las propuestas, los enunciados que describen a los hechos. Desde este punto de vista, los hechos aparecen o entran en el proceso bajo la forma de hipótesis, descripciones posibles y eventos que se verificaron fuera del proceso. Esto es obvio y todos lo sabemos, pero, aclararlo al principio es muy importante, porque desplaza todo el eje de nuestro análisis hacia un plano lingüístico.

Desde esta óptica, todo el problema de las pruebas, de la argumentación con respecto a los hechos, etcétera, tiene que ver con los enunciados lingüísticos que, de una u otra manera, tienen como objeto la hipótesis y el contenido de la hipótesis es un enunciado que tiene que ver con los hechos o con algunos hechos.

A nuestro parecer, para lograr nuestro cometido se requieren, al menos, cuatro cosas: *a) una estrategia probatoria para la destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones; b) la fijación de los hechos relevantes de la estrategia*

[564] Taruffo, Michele, *Cinco Lecciones Mexicanas: Memoria del Taller de Derecho Procesal*, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, Escuela Judicial Electoral, 2003, p. 62.

probatoria; c) una investigación fáctica de los hechos relevantes mencionados y la recopilación de la materia física impresa por ellos; y d), las herramientas inferenciales y narrativas para darle cause al producto de la investigación fáctica y desahogo del contenido probatorio encontrado para concretar un razonamiento probatorio persuasivo. Por último, no debemos dejar de lado el plantear una reflexión inicial sobre la necesidad y la viabilidad de un estándar de prueba de la materialidad de operaciones.

Es precisamente a lo largo de este capítulo donde abordaremos la temática antes mencionada, puntualizando que nuestra pretensión no es descubrir la piedra filosofal de la prueba de la materialidad de operaciones, ni presentar un listado casuístico de indicios de la materialidad de operaciones, sino encaminar metodológicamente al operador del derecho a la búsqueda de esa prueba, con las herramientas enmarcadas en la concepción racionalista de la prueba que hemos venido estudiando desde el capítulo cuarto en adelante.

7.1.- Estrategia probatoria para la destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones

En términos generales podemos distinguir tres momentos de la actividad probatoria[565]: **A).-** La conformación del conjunto de elementos de juicio o pruebas; **B).-** La valoración de los elementos de juicio o pruebas, y; **C).-** La adopción de la decisión sobre los hechos probados.

No es la finalidad de este trabajo agotar las peculiaridades de cada una de ellas, empero, su referencia es útil para ubicar el orden de aparición de los operadores del derecho que intervienen en la prueba de la materialidad de operaciones y las maniobras que les corresponden en el terreno probatorio. Por el contrario, nos enfocaremos en las particularidades relativas al momento señalado en el inciso A), que involucra la investigación fáctica y la búsqueda de la materia física para destruir la presunción de inexistencia de operaciones (mediante la prueba de la materialidad de operaciones), hasta ahora “nublada” o “perdida”, para muchos operadores del derecho.

[565] Ferrer Beltrán, Jordi, *La valoración racional de la prueba*, Marcial Pons, Madrid, 2007, pp 41 y ss.

Así, el presente trabajo está encaminado a dotar de herramientas metodológicas al operador del derecho que le faciliten (probatoriamente) la inaplicación de la presunción de inexistencia de operaciones (artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación), no una enunciación casuística de pruebas (indicios), pero sí algunas claves de cómo hallarlas. Por tanto, se enfoca más en la metodología y las técnicas para la investigación fáctica, el análisis y el procesamiento de la información obtenida de las pruebas y el manejo del razonamiento inferencial, con miras a obtener un mejor resultado probatorio de la materialidad de operaciones.

El eje jurídico central para lograr esa inaplicación es la *estrategia de destrucción o refutación*[566] de las presunciones *iuris tantum*, porque deseamos el efecto contrario a la aplicación de la norma, o sustraernos de su aplicación, por la sencilla razón de que nos enfrentamos a una presunción adversa al contribuyente; lo que desde luego no es obstáculo para la identificación normativa de los hechos principales y secundarios vinculados con nuestro objetivo, pues doctrinariamente ya ha sido definido que el *hecho principal* de esa estrategia, se centra en el ***hecho presumido*** y la acción probatoria, mediante la que se concreta, es ***probar la no ocurrencia del hecho presumido***[567].

Ahora, tratándose de la presunción de inexistencia de operaciones, si bien se da la particularidad de que el hecho presumido es de carácter *negativo*, como lo es la "inexistencia de operaciones" (equivalente de "no existen las operaciones" o "se niega que existan las operaciones"). No obstante, debemos aclarar que la estrategia de destrucción de la citada presunción no debe entenderse como la imposición de la carga de la prueba del referido hecho negativo, sino de su "no ocurrencia" o su "no acontecer".

Curiosamente, la "no ocurrencia de un hecho negativo" (en términos de lógica, "no-ser *no x*"), nos lleva a su contrapuesto o excluyente, que es el "hecho positivo"[568]

---

[566] *Vid*. capítulo segundo de este trabajo, apartado 3.3 (APLICACIÓN DE LA PRESUNCIÓN) en el que analizamos que doctrinariamente se reconocen dos estrategias para la destrucción de una presunción, "estrategia de bloqueo" (para la presunción absoluta) y "estrategia de destrucción" (para la presunción relativa).

[567] Ferrer Beltrán Jordi, Coordinador, *Manual de razonamiento probatorio*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2022, p. 417.

[568] Aristóteles analiza las condiciones de aplicación de los términos contradictorios, contrarios y subalternos y sus negaciones y destaca el hecho de que en lo relativo a la negación "*no ser no-*

o, simplemente, el “ser x”, lo que se traduce simplemente en la “ocurrencia del hecho de que se trate”, que en el caso particular de la “inexistencia de operaciones” la negación de su ocurrencia o acontecer (“***no***-ser ***no***-operaciones existentes”), equivale a “ser operaciones existentes” (sustrayendo la negación del sujeto y el predicado de la proposición).

Dicho de otro modo, la *negación* de la *negación de un hecho* se refleja en una de sus formas de *transformación a su contrario* (afirmación del hecho), con lo cual se sintetiza el principio lógico de los contradictorios (*i.e. el hecho negativo «inexistencia de operaciones» se transforma en hecho positivo «existencia de operaciones»*). Podemos esquematizar la operación lógica mencionada de la siguiente forma:

HECHO NEGATIVO	**NEGACIÓN DEL HECHO NEGATIVO**	**TRANSFORMACIÓN A HECHO POSITIVO** (eliminando la negación **“no”** en cada término del ***no***-ser ***no***-operaciones existentes)
no-operaciones existentes (inexistencia de operaciones)	***no***-ser ***no***-operaciones existentes	Ser operaciones existentes

Como puede verse, la expresión *no ocurrir la no-existencia de operaciones*, puede leerse también como *ocurrir la existencia de operaciones*. Lo que en la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones puede *redeterminarse* del siguiente modo:

Presunción de inexistencia de operaciones

A).- Hecho presumido negativo	**B).- Estrategia de destrucción**:
INEXISTENCIA DE OPERACIONES	*PROBAR LA OCURRENCIA DE LA EXISTENCIA DE OPERACIONES*.

bueno” concluye que es un caso particular de “*ser bueno*”; lo que justifica lo que afirmamos con relación a que la negación de un hecho negativo es equivalente al modo positivo del hecho que se niega, de modo que la expresión “*no ocurrir la no-existencia de operaciones*”, puede leerse también como “*ocurrir la existencia de operaciones*”. *Vid*. En Analíticos I, 46 (Negación del verbo y negación del predicado nominal), consultado el primero de julio de dos mil veinticuatro en: https://info-biblioteca.mincyt.gob.ve/wp-content/uploads/2024/04/Primeros_analiticos-Aristoteles.pdf.

	Este modo de enunciar la estrategia de prueba nos parece que otorga mayor claridad que señalar: “Probar que no ocurrió la inexistencia de operaciones” o su equivalente “Probar que no ocurrió la no-existencia de operaciones”, porque a nuestro parecer, una definición en sentido afirmativo representa mayor precisión que aquélla que niega un hecho negativo. Probablemente, inconscientemente, esta situación poco común de afrontarse a *hechos negativos* llevó a los operadores del derecho a la creación del concepto de “materialidad de operaciones”, en lugar de realizar la operación “lógica” que propusimos en líneas anteriores y aterrizar en las sentencias, como una *regla de la carga de la prueba*, la doctrina acerca de las estrategias de inaplicación de las presunciones.

En conclusión, a nuestro parecer, resulta más sencillo enunciar la estrategia para la destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones como sinónimo de *probar la ocurrencia de la existencia de operaciones*, que la idea de tener que probar la “materialidad de las operaciones”, porque como se analizó en el capítulo segundo, el nacimiento de ese concepto ha traído consigo un sinfín de problemas semánticos de indefinición jurídica (como la vaguedad y la indeterminación de conceptos jurídicos).

Sin perjuicio de lo anterior, debemos distinguir que la *estrategia de destrucción* de la presunción de inexistencia de operaciones que analizamos es una estrategia *probatoria* delineada dentro de la teoría de las presunciones; empero, resulta complementaria de la definición del concepto de “materialidad de operaciones” que propusimos en el capítulo tercero. En ese sentido, hablar de *probar la ocurrencia de la existencia de operaciones* (en correspondencia con la estrategia de

destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones) y *probar la materialidad de operaciones*, son aserciones equivalentes.

En todo caso, lo que imprime realmente un sello probatorio distintivo a esa estrategia y al concepto mencionado, es el *estándar de prueba* (concepto que abordaremos más adelante), pero que, en resumen, se refiere a la determinación del grado de suficiencia requerido para considerar probada la existencia de la operación (tratándose de la estrategia de destrucción) o la calidad de operación real (tratándose del concepto de materialidad de operaciones).

7.2.- Fijación de los enunciados sobre los hechos principales o relevantes de la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones

Atendiendo a la clasificación que se introdujo en el capítulo cuarto (apartado 1.2.1.- Hechos principales, secundarios e irrelevantes) de este trabajo, y antes de iniciar formalmente la actividad probatoria de la materialidad de operaciones, debemos identificar qué hechos se destacan normativamente para la "destrucción" de la presunción de inexistencia de operaciones. Recordemos que esta labor profundiza en el problema de cómo se determinan los hechos por parte de las normas y está relacionada con los enunciados fácticos; distingue a los hechos principales, a efecto de subrayar la función jurídica de las circunstancias que se indican en la prótasis de la norma aplicable y que, por tanto, representan la condición o el presupuesto para la verificación de los efectos jurídicos previstos por la norma.

Y los hechos secundarios son aquéllos que no reciben calificación jurídica alguna, sino que adquieren significado en el proceso sólo si de ellos se puede extraer algún argumento acerca de la verdad o la falsedad de un enunciado sobre un hecho principal[569].

Ahora, para determinar los elementos de juicio (prueba) "relevantes" susceptibles de ofrecer en juicio, conforme a lo que analizamos en los capítulos quinto y sexto de este trabajo, recordemos que debemos determinar cuáles son los enunciados sobre los hechos relevantes de nuestro *thema probandi, e*n nuestro caso en particular, de la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones (*materialidad de operaciones u ocurrencia de la existencia de*

[569] Taruffo, *La prueba de los Hechos*, Trotta, 2a., 2005, pp. 119-120.

operaciones[570]*)*, sobre los cuales, precisamente queda condicionado el principio de relevancia de la prueba, cuyo fin primordial es obtener el mayor grado posible de confirmación de aquéllos. Esta operación, es lo que en términos de Sabaté se conoce como *centraje del thema probandi*[571].

Adicionalmente, esos enunciados sobre los hechos relevantes no pueden ser presentados al juez de forma aislada, carentes de un orden, sin una conexión lógica y sin estar estructurados para el entendimiento de su acontecer secuencial; sino que se requiere de un razonamiento lógico y una justificación a través del lenguaje, mediante las herramientas lingüísticas, como las "narraciones" o las "cronologías" y a través de métodos de análisis como el de esquema, lista o el de Wigmore. Despejemos, entonces, estos dos aspectos de la prueba de la materialidad de operaciones.

7.2.1.- Centraje del thema probandi de la materialidad de operaciones

1.- Hipótesis normativa. Retomemos el contenido sustancial que fija la presunción de inexistencia de operaciones en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación:

> 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.
> …

2.- Identificación del hecho base y hecho presumido

Acorde a lo analizado en el capítulo segundo de este trabajo (apartado 2.3.6, identificación del hecho base y hecho presumido):

---

[570] En líneas más adelante, veremos la equivalencia conceptual existente entre la ocurrencia de la existencia de operaciones (estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones) y la materialidad de operaciones.

[571] Recordemos de nueva cuenta que el "Centraje del *thema probandi* consistente en desarrollar un acercamiento al hecho o hechos que se consideran decisivos para la litis, escarbando en su contenido esencial, sin olvidar las pertinentes consideraciones y referencias al derecho sustantivo de fondo, cuyos descriptores, de los cuales vamos a extraer el hecho constitutivo o extintivo, son a veces de difícil interpretación, pero que resultan necesarios para suministrar orientaciones o insinuaciones sobre cuestiones probáticas y muy particularmente las referentes a la carga de la prueba"; en Muñoz Sabaté, Luis, *Curso de probática judicial, La Ley*, Madrid, 2009, p. 29.

(Si HB → HP), lo que se lee: Si HB, entonces HP; donde HB es el hecho base y HP el hecho presumido.

Hecho base: Es la detección, por parte de la autoridad fiscal, de 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.

Hecho presumido: Es la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes objeto de la detección por parte de la autoridad fiscal.

3.- Estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones:

- *Es probar la no ocurrencia del hecho presumido (existencia de operaciones)*

4.- *Thema probandi*: Es el hecho principal de la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones.

Atendiendo a que nuestro cometido es la inaplicación de la presunción de inexistencia de operaciones mediante su estrategia de destrucción, cuya naturaleza es eminentemente de carácter "probatorio", entonces no queda duda de que el *thema probandi* recae en el hecho principal de dicha estrategia, el cual determinaremos a continuación.

Hecho principal. EFOS

Como ya mencionamos, la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones para el EFOS, es complementaria de la definición de materialidad de operaciones propuesta en el capítulo tercero de este trabajo, consistente en la:

> evidencia (hecho probado) que produce convicción suficiente en la autoridad fiscal o ante los tribunales, para declarar jurídicamente en resolución administrativa (dentro de un procedimiento) o mediante sentencia (en juicio), respectivamente; la capacidad operativa de un contribuyente EFOS, "elemento subjetivo", y que las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, originalmente tildadas como inexistentes, conservan la condición de operaciones reales[572],

[572] Recordemos que en el capítulo segundo de este trabajo se definió como operación real aquella prestación de servicios, producción, comercialización o entrega de bienes atribuida a un sujeto que cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para su realización, independientemente de que se encuentre amparada formalmente en un comprobante fiscal que dicho sujeto expida.

> “elemento objetivo”; cuyo efecto inmediato es la neutralización de la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones.

De este modo, frente a la equivalencia conceptual de la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones y la materialidad de operaciones, para decidir a qué concepto recurrir para ejercer la maniobra probatoria que se requiere para cumplir el objetivo de este trabajo (destruir la presunción de inexistencia de operaciones); a nuestro parecer, resulta más preciso acudir al concepto de la referida estrategia, simplemente porque cumple con una función estrictamente probatoria, además de que dicho concepto tiene una justificación epistemológica y doctrinal, en comparación con el concepto de materialidad de operaciones.

Consecuentemente, nos abocaremos a determinar el hecho principal (para el **EFOS**) de la estrategia de destrucción en cuestión (equivalente por su función a la materialidad de operaciones), de la siguiente forma:

Hecho principal

Es la ocurrencia[573] *de la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes relacionados en el hecho base*[574]*.*

Enunciado del hecho principal

Está probado que existe la operación (enajenación, prestación de servicios o uso o goce temporal de bienes y excepcionalmente, la donación o asociación en participación) amparada en los comprobantes (folios a, b o c) relacionados con el procedimiento de inexistencia de operaciones incoado al contribuyente (x, y o z).

Hechos secundarios

Son t*odos aquéllos que no reciben calificación jurídica alguna, sino que adquieren significado en el proceso sólo si de ellos se puede extraer algún argumento acerca de la verdad o falsedad de un enunciado sobre el hecho principal*.

---

[573] Este es el término empleado para definir la estrategia de la destrucción de las presunciones relativas, por Ferrer Beltrán Jordi, Coordinador, *Manual de razonamiento probatorio*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2022, pp. 417-418.

[574] Más adelante, explicaremos la definición de los estándares de prueba que nos permitirán mostrar porqué el estándar probatorio de la “existencia de operaciones” para los EFOS en el contexto de materialidad de operaciones corresponde a su “capacidad operativa” para realizar operaciones reales. Estándar que se fijó mediante criterio jurisprudencial que analizamos en el capítulo segundo de este trabajo (apartado 4.- operaciones reales e inexistentes).

EDOS

En el caso de un EDOS, la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones *se vuelve inoperante*, por las siguientes consideraciones:

El hecho base de la presunción de inexistencia de operaciones consiste en:

Hecho base: La detección por parte de la autoridad fiscal de 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.

Es evidente que la construcción de la presunción de inexistencia de operaciones responde (tal vez inconscientemente por parte del legislador), al hecho de la simulación absoluta (tráfico de comprobantes fiscales digitales), considerando, de forma unidireccional, su ejecución, únicamente en la parte de la conducta que concierne al presunto EFOS, por dos sencillas razones:

1.- Porque es el presunto EFOS quien emite los comprobantes fiscales, y;

2.- Porque en la relación contractual de enajenación, uso o goce temporal de bienes o prestación de servicios, el presunto EFOS es quien detenta 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.

Pero la conducta (**adquisición de comprobantes provenientes del tráfico de comprobantes fiscales**), en la que en "realidad" incurre el presunto EDOS, se sustrajo de la construcción de la presunción de inexistencia de operaciones, o no se introdujo como una presunción accesoria en todo caso, lo que habría motivado el diseño y la construcción de un hecho base conocido para imputarle específicamente al EDOS, la *presunción de adquisición ilegal de comprobantes*. Incluso, el grado de suficiencia probatoria que se fijó en la más reciente jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación[575],

[575] Recordemos que se trata de la jurisprudencia 2a./J. 41/2024 (11a.), registro digital 2028795, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 37, mayo de 2024, Tomo III, página 2489 "PROCEDIMIENTO DE PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. SI LA

atañe también exclusivamente al presunto EFOS, dejando fuera a los presuntos EDOS.

En ese sentido, a nuestro parecer, este conflicto probatorio no se tenía en mente cuando se emitió la jurisprudencia 2a./J. 78/2019 (10a.)[576], porque determinó indistintamente que la autoridad fiscal podía verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas, sin necesidad de agotar el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Pero en el texto de esa jurisprudencia no se tematizó cuál sería el hecho base para determinar la inexistencia de operaciones de un contribuyente presunto del segmento de los EDOS, sin necesidad de agotar el procedimiento previsto para los presuntos EFOS.

Lo cierto es que, a nuestro parecer, resulta muy discutible si la figura de la materialidad de operaciones puede cuestionarse partiendo de la *reacción* que causan en la materia física de los EDOS, como receptores de los bienes, de su uso o goce, o de la prestación de servicios; las "*acciones*" de los EFOS, cuando menos si ese cuestionamiento se realiza partiendo del mismo hecho base que sirve para revisar la materialidad de operaciones respecto de los proveedores directos de los bienes y servicios, tal como se diseñó para la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones.

Se señala lo anterior, porque al día de hoy la práctica nos muestra que la autoridad fiscal, so pretexto de ejercer sus facultades de comprobación para revisar la materialidad de las operaciones de los contribuyentes (actuación convalidada por la

---

AUTORIDAD FISCAL LO INICIA PORQUE DETECTÓ QUE UN CONTRIBUYENTE HA ESTADO EMITIENDO COMPROBANTES SIN TENER LA CAPACIDAD OPERATIVA NECESARIA PARA REALIZAR LOS ACTOS O ACTIVIDADES AVALADAS EN TALES COMPROBANTES, LA CARGA DEL CONTRIBUYENTE EMISOR CONSISTE ÚNICAMENTE EN DEMOSTRAR QUE SÍ CUENTA CON ESA CAPACIDAD".

576 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, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 67, junio de 2019, Tomo III, página 2186.

Suprema Corte de Justicia de la Nación), desconoce los efectos tributarios de las deducciones de las bases gravables de las contribuciones declaradas o los acreditamientos del impuesto al valor agregado para la obtención de un saldo a favor, sin el menor rigor probatorio. Simplemente se hace alusión a la "presunta" detección de que esas deducciones y acreditamientos provienen de operaciones en las que no se acredita que se cuente con los activos, el personal o la infraestructura o la capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes de los que derivan las deducciones o los acreditamientos; como si se tratara de la revisión de la materialidad de las operaciones prestadas por un EFOS, cuyo cuestionamiento sí parte de sus propias "acciones".

En ese sentido, desde nuestra óptica, el cuestionar "acciones" que no son propias de forma "directa", no puede hacerse tan a la ligera y de forma tan arbitraria y discrecional, como lo han estado realizando los diversos operadores del derecho que intervienen en el juego jurídico de la materialidad de operaciones.

Tan sólo basta advertir la precisión de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL): *La concepción que parece más adecuada y cuyos alcances prácticos es conveniente explicar es la que concibe el servicio como un producto que, por lo general, se consume en el mismo proceso de su producción, es decir, el servicio se produce en el momento en que se "presta" y, en consecuencia, el tiempo de circulación se reduce a cero*[577]. Esto es, la forma de estampación de las operaciones de prestación de servicios es más *efímera, volátil e inestable* que la producción y comercialización de bienes, y esto involucra mayores dificultades de hallazgo de la evidencia de su ocurrencia histórica.

En contrapartida, el sector industrial secundario de la producción de bienes, por ejemplo, queda impreso de forma *permanente* en la materia física con la que se elabora el producto, acorde a sus propiedades físicas, las de su cambio de forma, las del desprendimiento de viruta y, en su caso, del ensamblado de materiales, para cambiar sus propiedades o las propiedades de los acabados de las superficies.

[577] *Vid*. CEPAL, "Los servicios y el desarrollo de América Latina", *Papeles del SELA* No. 2, Grupo Editor Latinoamericano, 1985.

Inc**lusive,** la propia infraestructura de producción aparece como materia física susceptible de fungir como prueba, que por su sola existencia es prueba en sí de la materialidad de operaciones; lo anterior corresponde a ventajas probatorias de las **que,** desde lu**ego,** no goza un EDOS (a partir de las reacciones de su materia física como las antes señaladas), porque éste aparece como un receptor de las acciones del EFOS, quien las ejecuta con su propia materia **física.**

En este ejemplo (prestación de servicios), evidentemente la infraestructura del presunto EFOS para la prestación de un servicio facturado, es potencialmente *permanente*, así como lo es su oportunidad procesal para ofrecer como prueba esa propia materia física (o los procesos que se ejecutan con ella), como evidencia de la capacidad operativa que prueba la materialidad de la operación. Pero en el caso del presunto EDOS, *su propia capacidad operativa es incompatible para la prueba de la materialidad de las operaciones que se reciben de un tercero*.

Esto es muy sencillo de explicar, pues la capacidad operativa del EDOS no está determinada directamente por las "reacciones" (recepción de bienes y servicios) frentes a las "acciones" del EFOS (producción de bienes y prestación de servicios), sino por sus propias "acciones". Y en todo caso, la capacidad operativa del EDOS no le sirve para probar la materialidad de las operaciones, cuando se cuestionan sus deducciones y acreditamientos de contribuciones, porque lo que se está cuestionando en este caso, en realidad, son las operaciones producidas por un tercero.

En el peor de los casos, **probar la materialidad de operaciones partiendo de las "reacciones" del EDOS (frente a las acciones del EFOS), como se verá más adelante, está condicionado al "azar" y a la "bondad" de la *capacidad reflexiva* (capacidad para estampar las acciones del exterior) de su materia física,** lo que a nuestro parecer desborda el control del razonamiento de la decisión judicial sobre los hechos, por la ausencia de un estándar probatorio (regla de prueba que analizaremos más adelante), que determine el grado de suficiencia probatoria requerido para la prueba de los hechos de la materialidad de operaciones, a partir de las reacciones frente a las acciones de terceros.

Frente a esta situación adversa, nuestro punto de vista es que *mientras no se corrija legislativamente la estructura de la presunción de inexistencia de operaciones, partiendo de la conducta o acción del EDOS que adquiere comprobantes fiscales provenientes de su tráfico, construyendo un hecho conocido que permita presumir esa indebida adquisición y se trabaje en la construcción de un estándar de prueba de la materialidad de operaciones,* continuará el "caos" probatorio en tribunales, envolviendo en situaciones dramáticas y adversas a los contribuyentes.

7.2.2.- Redeterminación de la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones para los EDOS

En una versión muy sencilla del *Aufheben* de Hegel, la redeterminación se hace necesaria cuando un concepto se ha determinado unilateralmente (EFOS), cuando no se ha determinado en relación con su otro (EDOS), es a esta operación restauradora de la reciprocidad lo que Hegel llama la *Aufheben,* que es la superación y a la vez la conservación de las determinaciones de un concepto[578].

No pretendemos derrocar la presunción de inexistencia de operaciones, sino partiendo de la base de su elemento unilateral considerando (a los EFOS), es decir, conservándolo, únicamente apelamos a su superación, mediante la operación restauradora de la reciprocidad, es decir, trasladando los beneficios de la maleabilidad probatoria de la capacidad operativa de los EFOS, hacia los EDOS, simplemente, porque no hay una razón lógica que justifique sesgar los hechos acontecidos bilateralmente, en las operaciones de creación de bienes y producción de servicios.

¿**Cómo logramos esa restauración sin prescindir de la presunción de inexistencia de operaciones y de la materialidad de operaciones?** Sencillo, aconsejamos construir para los EDOS una base contextual de hechos con los elementos y herramientas actualmente disponibles. Se explica, si bien la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación autorizó a la autoridad fiscal a desconocer indistintamente (EFOS o EDOS) la materialidad de sus operaciones, sin agotar el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; lo cierto es que a la par de esa jurisprudencia, coexiste

[578] Hegel, *Ciencia de la lógica* I, p. 138.

también el criterio de nuestro más Alto Tribunal, en el sentido de que el derecho a la prueba de los hechos se encuentra “latente”, sin restricción alguna, más que el ajustarse al principio de “idoneidad”[579] de la prueba y, por ende, que la misma guarde relación con los hechos controvertidos.

Luego, acorde a la visión molar-molecular de los hechos que están involucrados en la materialidad de operaciones, resulta incuestionable que un presunto contribuyente del segmento de los EDOS, cuenta con pleno derecho para lo siguiente:

a).- Solicitar ante las autoridades fiscales la compulsa con los terceros proveedores de los bienes o servicios que se cuestionen, cuando aquél pretenda deducir o acreditar alguna contribución y la autoridad fiscal cuestiona la materialidad de la adquisición del bien o la recepción del servicio del que deriva el beneficio fiscal respectivo;

b).- Solicitar, al menos, una inspección ocular en las instalaciones del EFOS para constatar su “capacidad” operativa;

c).- Ofrecer la prueba pericial de ingeniería en procesos o administración de empresas, o ambas (aseveración que quedará justificada con base en la visión de la operación como procesos y proyecto), para demostrar que la operación de la que deriva su deducción o saldo a favor es una operación “real”, al haber tenido origen en un productor de bienes o prestador de servicios que cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad directa o indirecta para ejecutar esos actos productivos;

d).- En caso de rechazo a la solicitud por parte de la autoridad fiscal, reiterar esa solicitud en el recurso de revocación, así como en el juicio de nulidad.

---

[579] Resulta ilustrativa la jurisprudencia Tesis: P./J. 41/2001 No. Registro: 189,894 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Abril de 2001, Novena Época, bajo el rubro: “PRUEBAS TESTIMONIAL, PERICIAL Y DE INSPECCIÓN OCULAR EN EL JUICIO DE AMPARO. CUANDO SU FALTA DE IDONEIDAD PARA EL OBJETO QUE SE PROPUSIERON RESULTE PATENTE, EL JUEZ DE DISTRITO ESTÁ FACULTADO PARA DESECHARLAS DESDE SU ANUNCIO Y NO RESERVARSE HASTA LA CELEBRACIÓN DE LA AUDIENCIA CONSTITUCIONAL”.

7.3.- Herramientas para la investigación fáctica[580] de la materialidad de operaciones

Una vez fijados los enunciados sobre los hechos que constituyen el *thema probandi* de la materialidad de operaciones, tanto para EFOS como para EDOS, ocupa lugar la investigación fáctica, que involucra tanto el rastreo de la materia física de estampación de los hechos fijados, como los relevantes, así como la recopilación de las pruebas halladas para su posterior desglose.

En ocasiones son los «minúsculos detalles» (a los que se refiere Sherlock Holmes), presentes en los conjuntos de datos provenientes de una variedad de fuentes, los que nos permiten realizar las inferencias más trascendentes o «conectar los puntos»:

> 15.- En un ensayo publicado recientemente en *History and Theory*, F. R. Ankersmit, estudioso holandés de la historiografía, sostuvo que la tendencia a enfocar la atención sobre los fragmentos antes que sobre conjuntos más amplios es la expresión más típica de la "historiografía posmoderna". Para dejar más claro su punto de vista, Ankersmit se valió de una metáfora vegetal (que en verdad se remotan a Namier, y acaso a Tolstói). En el pasado, los historiadores se ocupaban del tronco del árbol o de las ramas; sus sucesores posmodernos sólo se ocupan de las hojas, esto es, de fragmentos minúsculos del pasado, que indagan de manera aislada, independientemente del contexto más o menos amplio (las ramas, el tronco) de que formaban parte.[581]

Ahora, recordemos que esta visión a detalle de la realidad también la ha enfatizado Sabaté[582], cuando refiere que un hecho se presenta siempre a nivel ***molar***, de un modo integral o como un todo dotado de sentido, pero puede descomponerse a nivel ***molecular***, desarticulándolo en los elementos más simples que lo componen, descubriendo todo un universo factual como si estuviéramos mirando a través de un microscopio, tal y como lo apuntamos en el capítulo que precede.

Por ello, es aconsejable que en esta labor de investigación de los hechos en torno a la materialidad de operaciones se tenga minucioso cuidado de lo siguiente[583]:

---

[580] Este término lo emplean Binder David A. y Bergman, Paul, en su libro *Fact Investigation. From Hypothesis to Proof*, West Publishing Company, St. Paul, Minnesota, 1984.

[581] Ginzburg Carlo, *El Hilo y las Huellas. Lo verdadero, lo falso, lo ficticio*, FCE, Argentina, 2010, pp. 386-387.

[582] Muñoz Sabaté, Luis, *Introducción a la probática*, Bosch Editor, 2007, p. 55.

[583] Anderson Terence, Shum David y Twining Willian, *Análisis de la Prueba*, ob. cit., pp. 79 y ss.

1).- Es más común que un analista tenga que escudriñar en un gran número de puntos, donde cada uno de ellos, por sí sólo, puede parecer trivial o insignificante, debiendo buscar combinaciones cuya importancia sea mayor que la suma de las partes individuales;

2).- Excepcionalmente, un solo fragmento de información potencialmente significativa puede ser usado para generar y eliminar algunas hipótesis, a través de una combinación de razonamiento imaginativo de conocimiento del contexto[584];

3).- Cada hipótesis potencialmente creíble puede ser usada para producir líneas de investigación, preguntas específicas y servir como un «imán» metafórico en la generación de otra información, la que puede estar o no actualmente disponible;

4).- Hay tres problemas básicos que son inherentes a la tarea de «conectar los puntos»:

Primero. Debemos decidir qué puntos conectar. El número de combinaciones posibles crece exponencialmente con el aumento del número de puntos;

Segundo. La combinación de puntos o detalles involucra más que sólo la combinación de ítems individuales o fragmentos de información. Otros puntos se presentan como pensamientos que el analista tiene sobre el significado o la importancia de estos fragmentos informativos. Conectar los puntos implica combinar ideas, así como también ítems potenciales de prueba.

Tercero. El analista debe decidir qué significan las combinaciones identificables de puntos de prueba y sus pensamientos sobre aquéllas. Conectar estos puntos hace posible generar hipótesis, pero este proceso también se encuentra presente en la construcción de argumentos defendibles y persuasivos sobre las hipótesis a la luz de la prueba disponible.

---

[584] Los autores de *Análisis de la Prueba*, ob. cit., citan como ejemplo el caso de los atentados del 11 de septiembre de 2001 en Estados Unidos de América, porque la investigación post reveló que probablemente se poseía información que habría podido evitar ese episodio, porque un detalle minúsculo resultaba revelador, como lo es el hecho de que varios ciudadanos extranjeros provenientes del Oriente Medio, con poco o nada de experiencia o entrenamiento, se habían alistado en diferentes escuelas civiles de vuelo para aprender a pilotar aviones comerciales de gran tamaño, reportándose que ellos querían aprender a maniobrar y navegar aviones comerciales civiles, pero no cómo aterrizar o despegar estos aviones, como también que todos habían pagado en efectivo las lecciones; lo que indefectiblemente, anunciaba lo que pretendían realizar.

Destaca también que todas las personas involucradas en el proceso participan de la interpretación, construcción y evaluación de los hechos, inclusive, cuando se ejerce la investigación de éstos (pensando en los interrogatorios policiales), muchas veces el agente (operador de los hechos) se convierte, en forma un poco peligrosa, en un constructor de hechos:

> …en un sentido muy real, la policía construye evidencia (y a veces más que evidencia). La policía tiene, a un nivel fundamental, la capacidad de seleccionar hechos, rechazar hechos, no buscar hechos, evaluar hechos y generar hechos. Los hechos, en este sentido, no son entidades objetivas que existen independientemente de los actores sociales, sino que son creados por ellos.[585]

En lo que toca a la materialidad de operaciones, los operadores que tienen el primer contacto con los enunciados sobre los hechos y pueden emprender la maniobra de «conectar los puntos», son los abogados hacendarios al momento en que detectan el hecho base de la presunción de inexistencia de operaciones (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) y enseguida, el abogado defensor del contribuyente, cuando emprende la estrategia de destrucción de la citada presunción (probar la existencia de las operaciones) y ambos operadores no escapan a esta labor de selección, rechazo, evaluación y hasta de generación de hechos.

Ahora, en el caso de la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones, que constituye el objeto de estudio de este trabajo, implica una labor probatoria consistente en la construcción de hipótesis que expliquen y, una vez probadas, acrediten la existencia de operaciones (lo que equivale a la no ocurrencia del hecho presumido). Y esa labor, acorde a lo que aconsejan los autores anglosajones que hemos venido siguiendo, implica escudriñar la mayor parte de puntos posibles, sin descartar la trascendencia que pudiera tener un solo fragmento

[585] McConville, *et. al*., *The Case for the Prosecution* (1991), Routledge, NY, p. 56 (traducción libre del autor).

de ellos o buscar las combinaciones cuya importancia sea mayor que la suma de las partes individuales. Resulta ilustrativa la siguiente figura[586]:

Figura 2.1. *Conectando los puntos.*

(Nuestra nueva misión es encontrar los diez puntos más buscados y conectarlos...)

7.3.1.- Generando preguntas para formular proposiciones probadas: *Statement Questions y Wh- Questions*

Para complementar la estrategia anglosajona de búsqueda y conexión de puntos o fragmentos de la realidad del contribuyente (trátese de un productor de bienes, prestador de servicios o arrendador; sujeto de contribuciones), para encontrar la existencia de operaciones, también nos parece aconsejable otra estrategia muy útil que sugiere Abimbola[587], consiste en la formulación adecuada de cuestionamientos o preguntas para la formulación de nuestras proposiciones sobre los hechos (enunciados sobre los hechos) sometidas a prueba, en nuestro caso, de aquéllas que rodean los grandes rubros de las operaciones involucradas en la materialidad de operaciones: sea *enajenación, prestación de servicios o uso o goce temporal de bienes y excepcionalmente, la donación o asociación en participación.*

> La construcción del objeto de investigación no se elabora a partir de los problemas reconocidos por la sociedad, sino de las preguntas que el investigador se plantea, sin preguntas tampoco hay hipótesis. Las preguntas permiten problematizar el tema, para entender el

[586] Anderson Terence, Shum David y Twining Willian, *Análisis de la Prueba*, trad. de Flavia Carbonell y Claudio Agüero, Marcial Pons, Madrid, 2015, p. 81.
[587] Abimbola, Kola, *"Question and Answers: The logic o f Preliminary Fact Investigation"*. *Journal of Law and Society*, Vol. 29, Number 4, December 2002, p. 540.

> porqué de ciertas situaciones…En las preguntas de investigación se especifican los lineamientos y los problemas concretos que serán abordados y contienen tanto los conceptos teóricos expresados en un sistema de relaciones como la realidad empírica que se pretende abordar.[588]

En términos generales, *investigar es responder a preguntas*, de modo que nuestra hipótesis (proposición) sobre los hechos es la respuesta que debemos confirmar a través de las pruebas[589]. Abimbola distingue aquellos cuestionamientos o preguntas que brindan solamente la confirmación de la verdad o falsedad de la proposición y aquéllas que son solicitudes de información basadas en palabras como quién, qué, dónde, cuándo, porqué y cómo; las primeras denominadas *statement questions* y las segundas *wh- questions* (*who, what, where, when, why and how*)[590].

Las *statement questions* son cuestionamientos que involucran un conjunto fijo de alternativas, "sí o no", por ejemplo: ¿Elliot robó la casa?; ¿Ha terminado John su tarea?; O ¿Es Lagos la capital de Inglaterra?. Pensemos en una enajenación, ¿el contribuyente es propietario del bien inmueble?; ¿se enajenó un bien inmueble terminado?; ¿la enajenación se pagó en efectivo?. Como vemos, las respuestas a este tipo de preguntas arrojan como resultado una afirmación o negación de la proposición involucrada, que después podemos presentar como una hipótesis en sentido afirmativo o negativo:

- El contribuyente es propietario del bien inmueble enajenado;
- El inmueble enajenado se encuentra terminado;
- La enajenación no se pagó en efectivo, etc.

En cambio, los cuestionamientos del tipo *wh- questions* (quién, qué, dónde, cuándo, porqué y cómo), están encaminados a obtener un conjunto más grande de alternativas, además de que requieren que designemos individuos, nombres, objetos, o estados de cosas para ser respondidos adecuadamente. Ejemplo: ¿Quién robó la casa?; ¿Qué crimen cometió Elliot?; o pensando en una operación

---

[588] Sutton Alicia, Hamui, *La pregunta de investigación en los estudios cualitativos. Investigación en Educación Médica* [en linea], 2016, 5(17), p. 51, fecha de consulta 1 de septiembre de 2024. ISSN: 2007-865X. Disponible en: https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=349743621008.

[589] Morales, Pedro, *Sobre las hipótesis direccionales y no direccionales*, Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2009, consultado el primero de septiembre de dos mil veinticuatro en: https://pedromoralesvallej.wixsite.com/misitio/admissions

[590] *Idem*, p. 541.

fiscal; ¿dónde aconteció la prestación de servicios?; ¿en qué consistió la prestación de servicios?; ¿cómo fue pagada la prestación de servicios?.

7.3.2.- Las "*Statement Questions y Wh- Questions*" de la materialidad de operaciones

Inmersos en nuestro objeto de estudio, considerando la postura del contribuyente y su abogado defensor (involucrados en la destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones), si nuestra pretensión es evidenciar ante el juzgador que nuestras operaciones están dotadas de materialidad, como acto preliminar de la "investigación fáctica", podemos cuestionarnos, por ejemplo:

a).- ¿en *qué* consistieron los bienes creados o entregados por el presunto EFOS al presunto EDOS? o ¿en *qué* consistieron los servicios prestados por el presunto EFOS al presunto EDOS?. En ambos casos, debe indagarse si se está en presencia de bienes y servicios *tangibles o intangibles*; ¿*cuándo* ocurrió la creación o entrega de los bienes o los servicios; entregados o prestados por el presunto EFOS al presunto EDOS?; ¿*quién* recibió los bienes o servicios; entregados o prestados por el presunto EFOS al presunto EDOS en el periodo en cuestión?; ¿*cómo* es el proceso de creación de bienes o prestación de servicios que vincula al presunto EFOS con el presunto EDOS?.

b).- ¿existe *materia física estampada* en la creación de bienes o prestación de servicios que brindó el presunto EFOS al presunto EDOS?

Con materia física estampada

c).-¿*qué rastros o huellas* de la materia física que conforma al EDOS fueron estampadas por la ocurrencia de creación de bienes o prestación de esos servicios?

Sin materia física estampada

d).- en caso de no existir suficiente materia física del EDOS directamente estampada por la creación y/o entrega de bienes o prestación de servicios, a nuestro parecer, debemos preguntarnos ¿si las operaciones objeto de la presunción de inexistencia de operaciones están dotadas de *razón de negocios o de sustancia económica*, o de ambas?. Lo que, desde nuestro punto de vista, sería la opción más radical para acreditar la materialidad de operaciones, pero no se justifica del todo puesto que la razón de negocios y sustancia económica pertenecen a un estrato de

conocimiento más profundo de las operaciones, que tienen una finalidad distinta a la averiguación de la “capacidad operativa”, que se integra en una visión molecular de los hechos, si los desarticulamos en sus elementos más simples que lo componen, descubriendo todo un universo factual como si estuviéramos mirando a través de un microscopio.

Para hacer más enfática la interacción y distinción entre la materialidad de operaciones y la razón de negocios y/o sustancia económica, se nos ocurre pensar en una analogía con los *gemelos* siameses: tienen corazones separados, pero comparten otros órganos, los gemelos unidos son dos bebés que nacen conectados físicamente. Así sucede con la materialidad de operaciones y la razón de negocios y la sustancia económica, pues como establecimos en el capítulo tercero, no debemos olvidar que aunque la materialidad de operaciones no implica la existencia de sustancia económica y/o razón de negocios; pero una vez que se acreditó que una operación está dotada de estas cualidades, ello presupone necesariamente su materialidad, porque toda operación con razón de negocios y/o sustancia económica, está conectada físicamente con la materialidad.

De ahí que la sustancia económica y la razón de negocios están delimitadas en áreas que ya han superado la materialidad de operaciones, y tienen procedimientos jurídicos para su examen muy independientes al de la materialidad. Por esa razón y porque, como veremos más adelante, al existir un terreno fértil fáctico para la investigación de los hechos de la capacidad operativa de las empresas, a nuestro parecer, dejaríamos la opción de intentar un test de sustancia económica y razón de negocios, pero sólo en casos que de verdad lo ameriten o sean muy complejos.

Retomando las preguntas para la investigación fáctica de la materialidad de operaciones, en las alternativas que se encuentran enmarcadas en las anteriores preguntas de los incisos *b) y c) (con materia física estampada),* frente a la señalada en el inciso *d) (sin materia física estampada)*, existe una diferencia de nivel probatorio enmarcada en la visión molar-molecular del hecho histórico, puesto que la creación de bienes y prestación de servicios o cualquier otra operación fiscal estampada en la materia física de los contribuyentes se presenta perceptible a nuestros sentidos en su forma molar, pero su descomposición puede acercarnos a

un nivel microscópico que nos permita vislumbrar aspectos que desbordan sus coordenadas específicas de tiempo-espacio, como lo son la razón de negocios y la sustancia económica, no perceptibles de forma inmediata a nuestros sentidos y, generalmente, condicionadas a la ocurrencia de sucesos ulteriores (como el cambio de posición económica de la empresa).

Como podemos ver, la herramienta del cuestionamiento ayuda a determinar el nivel de profundidad requerido en la investigación y rastreo de las huellas de la materialidad de operaciones; profundidad que está directamente condicionada a la *capacidad reflexiva que es la* aptitud de las cosas y de los fenómenos del mundo material a reaccionar frente a la acción exterior producida por ellos, de la materia física que compone al presunto EDOS, frente a las acciones del presunto EFOS, o viceversa, en una relación lógica directa de proporcionalidad entre la *capacidad reflexiva de su materia física* y el *nivel molar-molecular de la investigación* que, a nuestro parecer, se comporta del siguiente modo:

a).- *A mayor capacidad reflexiva* de la materia física del EDOS, la investigación de los hechos sobre la materialidad de sus operaciones se acerca a un nivel molar de las mismas, por lo que el rastreo de las huellas de su ocurrencia o acontecer es *más próximo a su materia*, mientras que;

b).- A *menor capacidad reflexiva* de la materia física del EDOS, la investigación de los hechos sobre la materialidad de sus operaciones se acerca a un nivel molecular de las mismas, por lo que el rastreo de las huellas de su ocurrencia o acontecer *se aleja de su materia*, porque su estampación se traslada a eventos que si bien acontecen en la esfera jurídica del EDOS como consecuencia de las acciones del EFOS, lo cierto es que engloban cuestiones conceptuales o ideológicas, tales como el análisis de los procesos y los proyectos empresariales (específicos de la capacidad operativa, como veremos enseguida) y, en última instancia, para casos muy complejos la razón de negocios o sustancia económica, no perceptibles a simple vista por los sentidos.

Evidentemente, el resultado de los cuestionamientos (*wh- questions*) en este tipo de preguntas arroja como resultado *elementos descriptivos de un hecho o un*

conjunto de hechos, que después podemos presentar en forma de proposiciones para ser probadas ante el juez[591].

Enfoquemos, entonces, (en las siguientes líneas), nuestra atención a un ejercicio de búsqueda de los hechos objeto de prueba de la materialidad de operaciones, o su "buceo" (en términos de Lagier[592]) y su consecuente "*rastreo* de huellas" (como usualmente lo denomina Sabaté[593]), de los hechos *en serio* de la materialidad de operaciones y la materia física que en su acontecer impregna.

7.3.3.- Los hechos de la materialidad de operaciones en serio

En líneas anteriores tocamos la importancia de los cuestionamientos en el proceso de investigación fáctica, y no escapa a esta directriz lo concerniente a la materialidad de operaciones. Especial relevancia cobra la interrogante que increpa sobre los procesos de creación de bienes y prestación de servicios (¿***cómo*** es el proceso de creación o prestación de servicios que vincula al presunto EFOS con el presunto EDOS?), porque con esta sencilla pregunta y con la investigación de su

---

[591] El uso propuesto de la estrategia del uso del "cuestionamiento o pregunta", está encaminada a orientar la búsqueda de respuestas que nos sean útiles en la construcción de proposiciones o hipótesis sobre los hechos (en donde el operador de los hechos aparece como su propio interrogador), sin perder de vista que el uso de las "statement questions" y las "wh- questions", en otros contextos, como en los interrogatorios en materia penal (donde quien interroga es un tercero), arroja problemáticas como las de la "*informal fallacy*" (falacia informal), cuando una pregunta puede representar una trampa argumentativa para intentar forzar engañosamente a la persona a la que se dirige la pregunta, como por ejemplo, en la pregunta clásica que se utiliza para evidenciar esta problemática ¿Ha dejado de golpear a su cónyuge?, El que responde está atrapado, porque no importa qué alternativa elija, sí o no, está comprometido con la misma implicación no deseada. La falacia es: lo que parece ser una elección genuina de alternativas es en realidad una elección errónea. Porque cualquiera de las dos respuestas implica lo que, podemos suponer, no es bien "recibido por la persona que" responde, es decir, que ha golpeado a su cónyuge; *vid*. Douglas N., Walton, *The fallacy of many questions*, *Logique et Analyse*, Septembre-Décembre 1981, NOUVELLE SÉRIE, vol. 24, No. 95/96 (Septembre-Décembre 1981), pp. 291-313.

[592] Como expusimos en el apartado 3.2.2 del capítulo cuarto de este trabajo, en torno a los problemas de interpretación de los hechos, para Lagier, interpretar un hecho consiste en clasificarlo en alguna de nuestras categorías, permitiéndonos entenderlos, algo que es a veces automático, pero en ocasiones requiere "bucear" en los motivos, razones e intenciones profundas de un agente. *Vid*. González Lagier, Daniel, *Apuntes sobre Prueba y Argumentación Jurídica*, 2014, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/37145/1/apuntes_sobre_prueba_y_argumentacion_juridica.pdf.

[593] Cuando Sabaté clasifica los hechos según la circunstanciación de la huella, se refiere al rastreo como sinónimo de búsqueda: "Como podemos ver el rastreo de sus huellas es diferente en cada una de estas categorías. El rastreo que obliga a mayores estudios en la probática es indefectiblemente el de los hechos ocultos delictivos ya que poseen una intencionalidad que moviliza toda una serie de coartadas. Pero también existe la ventaja de que esas coartadas movilizan a su vez otros hechos que pasan a convertirse en indicios de las mismas (indicios ICO)."; en Muñoz Sabaté, Luis, *Introducción a la Probática*, Bosch Editor, 2007, p. 55.

respuesta, los operadores del derecho ya habrían acortado las dificultades probatorias con las que se enfrentan cuando concurre la presunción de inexistencia de operaciones.

De su respuesta (comportamiento del proceso productivo), se deriva la narrativa en torno a la naturaleza de cualquier operación que se pretenda someter al terreno de la prueba, simplemente porque nos informa cómo acontece una operación "x" en determinadas coordenadas de tiempo-espacio.

Sin embargo, nuestra tendencia enraizada a *dar por sentados* los "hechos", nos sumerge en una visión reduccionista de la realidad, lo que desde luego cobra su factura, porque dejamos nuestra suerte en manos de terrenos fácticos inhóspitos y complejos, que por tomarlos tan a la ligera, se revierten en nuestra contra al momento de que el juez dicta sentencia sobre los mismos y que, finalmente, repercuten en forma desfavorable contra los intereses del contribuyente.

El error más común es pensar que los "*hechos"* están *a la mano* (como lo está el celular o la cartera), es decir, en la superficie inmediata (molar) de la materia física de los contribuyentes, como si todo se agotara en un mero trámite de recabar del contribuyente la documentación *a la mano*, en relación con una determinada operación, contribución y un determinado periodo; listarla y ofrecerla ante el juez para acreditar que sí tuvo verificativo la operación.

A nuestro parecer, la actitud de los operadores del derecho en torno a la prueba de la materialidad de operaciones sólo es el reflejo del descuido general que la cultura jurídica latina (de habla hispana; *civil law*), guarda respecto del tratamiento del mundo de los "hechos". Comenzando porque no existe una labor mínima de fijación de los hechos[594] para reconstruir el acontecimiento de las operaciones mercantiles con efectos fiscales; lo que redunda en la aplicación indiscriminada de la presunción de inexistencia de operaciones, sin distinguir sus efectos según el sujeto al que se aplica (EFOS o EDOS; como se analizó en líneas anteriores). Sólo por mencionar

[594] Como hemos visto, desde la visión de la concepción racional de la prueba esta labor es muy importante, ya sea como hecho principal y hechos secundarios (Taruffo) o hecho nuclear y hechos periféricos (Sabaté), porque es la base que nos permite el centraje del *thema probandi*.

algunas características de esta visión sesgada de los hechos y valoración *atomista*[595] de la prueba, podemos mencionar las siguientes:

*.- Se analiza la ocurrencia de los hechos en *coordenadas* espacio-temporales fijas y desde una visión *estática* de la realidad que deforma el acontecer secuencial y cronológico que conlleva un *proceso*, inmerso en la producción en el ámbito económico[596] (creación y/o entrega de bienes y prestación de servicios);

*.- Se han construido moldes rígidos de prueba (formulismos)[597], que lejos de acercarse a un verdadero *estándar de prueba* (que analizaremos más adelante), carecen de coherencia y reducen la complejidad del acontecer de aquellos procesos a un listado aislado de indicios casi fijo y uniforme para todos los casos.

*.- Un esquema de valoración que se reduce a la alusión a leyendas del tipo "habiéndose valorado de forma adminiculada las pruebas" o "de la valoración adminiculadas de x, y, o z pruebas"; luego, se enlistan las pruebas ofrecidas por las partes y en seguida, se plasma la conclusión unilateral del juzgador sobre los hechos, pero en realidad, esto dista mucho del razonamiento probatorio al que se refiere la concepción racional de la prueba[598], pues no se plasma una motivación

---

[595] "…la identificación holista del relato global del caso como objeto de prueba se contrapone a la definición atomista de cada hecho principal, que corresponde a cada uno de los elementos jurídicos requeridos por las normas aplicables, como un probandum independiente. Y con respecto la representación de las razones probatorias, la afirmación holista de una relación de sustento recíproco -es decir, interdependiente y reticular- entre el conjunto de datos probatorios y las demás creencias del juzgador, contrasta con la imagen atomista de una "relación lineal y unidireccional entre cada dato" probatorio y un hecho a probar."; en Accatino, Daniela, "Atomismo y holismo en la justificación probatoria", *Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, núm. 40, 2014, p. 24, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.redalyc.org/pdf/3636/363633430003.pdf.

[596] Esta visión, se justificará en el siguiente aparado, cuando analicemos el papel interdisciplinario en el que está inserta la materialidad de operaciones.

[597] En términos generales, la autoridad fiscal ha recurrido a la redacción indiscriminada de formulismos, tales como: "no se demuestran las circunstancias de modo, tiempo y lugar que reflejen cómo, cuándo y dónde se (prestó el servicio o entregó el bien o se cumplió el contrato), ni las condiciones en que fue (prestado o entregado), omitiendo aportar los *reportes de actividades y avances, mobiliario, bitácoras, propuestas y registro del personal que intervino, listas de asistencia*".

[598] "Llama la atención que las cuestiones relativas a la determinación de los hechos raramente ocupan una parte importante en las teorías de la decisión judicial. ¿Es concebible una teoría coherente e integral de la decisión judicial que ignore decisiones sobre las cuestiones de hecho, sobre el procedimiento y sobre la resolución? ¿Cómo se puede justificar la separación entre dos conjuntos de literatura a partir de la "problemática distinción entre" cuestiones de hecho y cuestiones de Derecho?", expresa Twining, William en: De nuevo los Hechos en serio, Doxa: *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, ISSN-e 2386-4702, ISSN 0214-8676, Nº 32, 2009, p. 319.

objetiva sobre los juicios de hechos que justifiquen las conclusiones del juzgador, explicando las inferencias utilizadas para ello.

*.- Sobre un contexto distorsionado de los hechos (desordenado, carente de coherencia y orden), la investigación fáctica y la labor probática sobre la ocurrencia de la materialidad de operaciones simplemente se convierte en un típico caso *complicado, difícil o embrollado de sustancia fáctica*, de aquéllos que menciona Sabaté y que acaparan una serie infinita de materias calificadas por la doctrina como *probatios diabólicas* o *difficiliores probationes,* capaces, incluso, de arruinar todo proyecto serio de acercarse a la verdad histórica[599].

Ese listado aislado de datos de prueba al que recurre con frecuencia la autoridad fiscal y que retoma el juzgador, sólo refleja una ausencia de investigación fáctica interdisciplinaria del derecho con otras áreas del conocimiento, particularmente con aquéllas en las que se desenvuelve la materialidad de operaciones, a saber, la "producción" *i.e.* los procesos de creación y/o entrega de bienes y prestación de servicios en el ámbito mercantil con efectos fiscales. Nos referimos al conocimiento que involucra áreas como la ingeniería en procesos, la administración de empresas o la economía, entre otras.

A nuestro parecer (especialmente tratándose de los contribuyentes EDOS), el abogado defensor del contribuyente (al ofrecer pruebas), como la autoridad demandada o el juzgador (al calificar el caudal probatorio), que ofrecen los contribuyentes para destruir una presunción de inexistencia de operaciones, solamente consiguen reproducir ciertos "*ecos*" distantes o fragmentos de los acontecimientos históricos de los procesos comentados, resignándose a la información que, de forma azarosa, haya resultado impresa en la superficie *molar* de la *materia física* más próxima al acontecer de esos eventos, o a todo aquello que puedan captar nuestros sentidos de forma inmediata a la ocurrencia del hecho.

Tácitamente hemos renunciado a la riqueza fáctica que podemos obtener si profundizamos en la investigación *molecular* de los hechos. No dudamos que, en muchos casos, existan pruebas relevantes sobre los hechos principales del caso, porque, por un golpe de suerte, la capacidad reflexiva de la materia física que

[599] Muñoz Sabaté, Luis. *Curso de probática judicial, La Ley*, Madrid, 2009, p.18.

impactó, grabó de forma emblemática su acontecimiento histórico; pero ¿qué hay de aquellos hechos *difficiliores probationes* de la materialidad de operaciones? Entremos pues en ese terreno inhóspito de los procesos productivos y de la administración estratégica de empresas que hemos apuntado.

7.4.- Visión interdisciplinaria de los hechos vinculados a la materialidad de operaciones

Todos los apuntes sobre materialidad de operaciones que estamos analizando tienen un enfoque metodológico de corte probatorio sobre los hechos que la constituyen, por lo que las peculiaridades de cada una de las actividades de las diversas ramas de la industria y los servicios que componen la actividad económica de la producción deben investigarse caso por caso, cuando esté de por medio la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones.

Precisado lo anterior, la definición de las operaciones susceptibles de ser declaradas como inexistentes por virtud de la presunción que contempla el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no es una cuestión que deba tomarse tan a la ligera o que amerite seguir confiando a ciegas en el sentido común de los abogados (hacendarios y defensores de los contribuyentes) o en la máxima de experiencia del juez, simplemente porque su estampación (a nivel de la materialidad de operaciones) ha ido cobrando, y lleva ganado el terreno a los límites de la experiencia común.

> Es verdad, sin duda, que las máximas de experiencia y las nociones de sentido común tienen esa relevancia, pero eso no demuestra que éstas constituyan siempre criterios válidos de inferencia y de valoración. Al contrario, precisamente el hecho de que el recurso a estas nociones sea inevitable y que éstas sean tan inciertas y peligrosas si se usan acríticamente como reglas de inferencia hace que se deba hacer un uso extremadamente cauto y prudente de las mismas y, sobre todo, que su fuerza heurística y justificativa no deba ser sobrevalorada.[600]

Enseguida, plantearemos algunas premisas básicas que justifican nuestra afirmación, de que los hechos de la materialidad de operaciones rebasan la pericia del abogado y su sentido común y que requieren acciones de investigación interdisciplinaria más profunda.

---

[600] Taruffo, Michele, *La Prueba*, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 270.

7.4.1.- Las operaciones como proceso

En primer lugar, es menester señalar que tanto la creación de bienes susceptibles de enajenación, como la prestación de servicios (operaciones mercantiles con efectos fiscales), son actividades englobadas en un rubro más amplio de la actividad humana que es el de la "producción", la que, a su vez, tiene su corazón de ejecución en el "proceso" (conjunto de operaciones), de ahí la visión que proponemos de considerar a aquellas operaciones como un "proceso"[601].

Se explica, la *producción*[602] es, básicamente, una *actividad económica* (proporciona un valor, cubre necesidades de los consumidores y justifica la existencia misma de la empresa), por ello, *la creación de bienes* bien sea por extracción a partir de los recursos naturales, o por manufactura industrial, y así como *la prestación de servicios* de todo tipo, incluyendo el transporte, la comercialización, los espectáculos, las asesorías, la limpieza, etc., *serán actividades de producción*[603]. Pero esas actividades descansan en el concepto de *proceso,* lo que indudablemente implica la *secuencia de hechos* regidos por leyes, como las que corresponden a la ingeniería en procesos, a la economía y a la administración de empresas, entre otras disciplinas; las cuales son interdisciplinarias con el derecho, pero los abogados no las dominamos con pericia, porque corresponden al área del conocimiento de la *ingeniería en procesos*.

> La producción se lleva a cabo por medio de la ejecución de un conjunto de operaciones integradas en procesos. Por este motivo, a la dirección de la producción se la denomina en muchas ocasiones dirección de operaciones; es corriente referirse a las operaciones como a la actividad propia de la producción.[604]

---

[601] Esta consideración se justifica porque como ya hemos señalado, en muchas ocasiones la prueba de la materialidad de operaciones representa una difficiliores probationes y este tipo de cuestiones, son las que reclaman voltear la mirada a los «minúsculos detalles», como se dijo, presentes en los conjuntos de datos provenientes de una variedad de fuentes, para poder «conectar los puntos». Por supuesto, encontrar esos detalles requiere una investigación fáctica más profunda que no se reduce a la visión molar del hecho, sino a su visión molecular.

[602] El siglo XXI está marcado por los esfuerzos dirigidos al desarrollo y aplicación de técnicas y teorías administrativas con énfasis en los procesos y orientados a la obtención de productos y servicios con niveles de calidad y competitividad; por la disminución del tamaño de plantas de producción, creando la fragmentación del proceso de producción al constituir corporaciones que operan con multiplantas que facilitan procesos de transformación, ensamble y acabado; por la constitución de organizaciones orientadas al conocimiento que prestan sus servicios a las plantas referidas en último término, entre otras; *vid*. Bello Pérez, Carlos José, *Producción y Operaciones aplicadas a las PYME*, Ecoe Ediciones, 4a., 2019, Colombia, p. 5.

[603] Cuatrecasas, Luís, *Ingeniería de Procesos y de Planta. Ingeniería Lean*, Profit, con la colaboración del Instituto Lean Management, Barcelona, 2017, p. 37.

[604] *Idem*.

Existen tantos procesos como ramas de la industria y servicios de cada país y, a su vez, cada rama de la industria puede tener una variedad enorme de procesos. Tan solo la Ley Federal del Trabajo, en su artículo 527 enuncia las ramas más representativas de la industria y servicios, a saber, 1.- Textil; 2.- Eléctrica; 3.- Cinematográfica; 4.- Hulera; 5.- Azucarera; 6.- Minera; 7.- Metalúrgica y siderúrgica, abarcando la explotación de los minerales básicos, el beneficio y la fundición de los mismos, así como la obtención de hierro metálico y acero a todas sus formas y ligas y los productos laminados de los mismos; 8.- De hidrocarburos; 9.- Petroquímica; 10.- Cementera; 11.- Calera; 12.- Automotriz, incluyendo autopartes mecánicas o eléctricas; 13.- Química, incluyendo la química farmacéutica y medicamentos; 14. De celulosa y papel; 15.- De aceites y grasas vegetales; 16.- Productora de alimentos, abarcando exclusivamente la fabricación de los que sean empacados, enlatados o envasados o que se destinen a ello; 17.- Elaboradora de bebidas que sean envasadas o enlatadas o que se destinen a ello; 18.- Ferrocarrilera; 19.- Maderera básica que comprende la producción de aserradero y la fabricación de triplay o aglutinados de madera; 20.- Vidriera, exclusivamente por lo que toca a la fabricación de vidrio plano, liso o labrado o de envases de vidrio; 21.- Tabacalera, que comprende el beneficio o fabricación de productos de tabaco; y 22.- Servicios de banca y crédito.

> El sector servicios engloba una amplia gama de actividades, que se pueden clasificar siguiendo diferentes criterios, y por esta razón es enormemente heterogéneo. Desde la visión o la perspectiva de quien desempeña las actividades, esta parte de la economía está conformada por el comercio, el transporte, las comunicaciones, los servicios financieros, los servicios sociales (educación, sanidad), los servicios culturales, servicios de ocio, el turismo y los servicios personales, entre muchos otros. Ahora, si observamos el sector en función de quien gestiona el servicio, podemos distinguir dos grandes grupos.
>
> Por un lado, están los servicios públicos, ofrecidos por la administración pública, y que en general se financian con recursos obtenidos mediante la aplicación de impuestos; entre ellos encontramos, por ejemplo, los servicios de administración (funcionarios), de defensa (ejércitos) y orden público (policías), servicios de salud y educación.
>
> Por otro lado, están los servicios privados, prestados por empresas privadas; por lo general ofrecen servicios de transporte, turismo, ocio, comercio, actividades financieras, etcétera. Es importante

> mencionar que la administración pública también puede prestar estos servicios; es decir, no son exclusivos del sector privado.[605]

Por ejemplo, pensando en los procesos de manufactura, sólo de forma enunciativa se muestra una clasificación de los procesos enfocada más a los metales, pero que puede hacerse extensiva a otros materiales[606]: **a).-** Procesos que cambian la forma del material; **b).-** procesos que provocan un desprendimiento de viruta; **c).-** procesos para el ensamblado de materiales; **d).-** procesos para cambiar las propiedades; o **e).-** procesos para acabar las superficies.

A su vez, cada uno de esos procesos se subdivide en otros, por ejemplo[607]:

a).- Procesos que cambian la forma del material (abarcan aquellas transformaciones de materiales donde se requiere la aplicación de fuerza, presión y/o velocidad para llevar a cabo la deformación y/o cambio de forma del material).

i).- Para los materiales metálicos se pueden citar los procesos de fundición en arena, fundición en cámara caliente, fundición en cámara fría, forja en dado abierto, forja en dado extrusor, laminado de anillos, laminado plano, extrusión directa, extrusión indirecta, trefilado de alambre, estirado de barras, doblado de lámina, doblado de tubos, doblado de perfiles, embutido y corte.

ii).- Para los materiales poliméricos y cerámicos pueden citarse los procesos de extrusión de perfiles sólidos, extrusión de perfiles huecos, extrusión de láminas y películas, calandrado, recubrimiento, moldeo por compresión, moldeo por transferencia, formado plástico, vaciado deslizante, termoformado al vacío, termoformado por presión positiva, termoformado mecánico, inyección y soplado, entre otros.

En conclusión, la subdivisión en procesos opera respecto de cualquier rama de creación de bienes o prestación de servicios, que cambian la forma del material, que provocan un desprendimiento de viruta, para el ensamblado de materiales, para cambiar las propiedades o para los acabados de las superficies, los que, a su vez,

---

[605] Padrón Innamorato, Enrique Mauricio, *El sector servicios o sector terciario de la economía mirado desde la informalidad laboral. El caso de las peluquerías y estéticas*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2021, pp. 18-19.

[606] Contreras Bravo, Leonardo Emiro, Vargas Tamayo, Luis Fernando y Ríos Linares, Ricardo Augusto, *Procesos de Fabricación en polímeros y cerámicos*, Ediciones de la U, Bogotá, 2018, pp. 181-182.

[607] *Idem*, p. 182.

tienen infinidad de procesos en cada una de las diversas etapas de su producción. Para describir las características fácticas de cada uno de esos procesos requeriríamos un extenso trabajo que, como se señaló, no es la finalidad de esta investigación; por el contrario, lo que pretendemos es hacer notar la riqueza fáctica en la que están insertas las operaciones mercantiles con efectos fiscales susceptibles de la aplicación de la presunción de su inexistencia. Además de corroborar lo que ya nos había mostrado Sabaté, en el sentido de que *no hay hechos imposibles de probar, sino eventualmente inaccesibles a la prueba.* Y que esta riqueza fáctica rebasa por mucho los "formulismos" obsoletos que se han usado en la práctica para cuestionar la materialidad de operaciones; consecuencia de un exceso de confianza en nuestro "sentido común", soporte de nuestras creencias sobre los procesos productivos de creación de bienes y prestación de servicios.

EFOS y EDOS: ¿Infraestructura o proceso?

Para definir el grado (profundidad) de investigación de los hechos de la materialidad de operaciones para un EFOS, atenderemos a lo siguiente:

El grado de la investigación de la estampación de la materia física está directamente relacionado con la naturaleza y las características de la actividad que se sujeta a la prueba de la materialidad de sus operaciones. Como ya vimos anteriormente, debemos ejercitar la habilidad de formular cuestionamientos, porque, en esa medida, lograremos una mayor profundidad en el conocimiento de las cosas.

Debemos desarrollar la pericia en cuestionarnos si se trata de la enajenación de bienes, del uso o goce temporal de bienes o prestación de servicios[608]; si se trata de bienes o servicios tangibles o intangibles; de las coordenadas espacio-temporales de la operación y en general, de todas aquellas interrogantes formuladas al inicio de la investigación para «conectar los puntos» y o de si se trata de la propia distinción de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), en el sentido de ver el servicio como un producto, por lo general, que se consume en el mismo

[608] El sector de servicios o sector terciario de la economía aporta 63 por ciento del PIB de Latinoamérica y el Caribe, lo que supera significativamente la contribución de los sectores industrial (sector secundario) y agrícola (sector primario) de manera conjunta; *vid*. CEPAL, *Estudio Económico de América Latina y el Caribe 2018. Evolución de la inversión en América Latina y el Caribe: hechos estilizados, determinantes y desafíos de política*, Santiago de Chile, 2018.

proceso de su producción, es decir, el servicio se produce en el momento en que se "presta" y, en consecuencia, el tiempo de circulación se reduce a cero.

Se enfatiza y se reitera que la forma de estampación de las operaciones de prestación de servicios es más *efímera, volátil e inestable* que la producción y comercialización de bienes, y esto involucra mayores dificultades de hallazgo de la evidencia de su ocurrencia histórica. En contrapartida, el sector industrial secundario de la producción de bienes queda impreso de forma *permanente* en la materia física con la que se elabore el producto, acorde a sus propiedades físicas, las de su cambio de forma, las del desprendimiento de viruta, en su caso, del ensamblado de materiales, para cambiar las propiedades o de las propiedades de los acabados de las superficies.

Pongamos como ejemplo la enajenación de productos metálicos como "vallas y barandas"[609], específicamente. El hecho principal para la prueba de su materialidad es la *no ocurrencia del hecho presumido* (*ocurrencia* de la existencia de las operaciones de enajenación de vallas y barandas metálicas).

El grado de suficiencia probatoria de esa existencia está delimitada por la capacidad operativa del EFOS. Entonces, el hecho principal de la prueba de la materialidad de operaciones es la capacidad operativa para producir vallas y barandas metálicas.

El producto terminado sería representativo de la materia física, objeto de la operación de enajenación, y representa la *visión molar* del hecho de la materialidad de la operación (materia física estampada por el proceso de producción de productos de metal sometidos a deformación). Pero la materia física principal de la capacidad operativa del EFOS la representan los activos, personal, e infraestructura para producir vallas y barandas metálicas; éstos son los hechos principales de la materialidad de la enajenación del producto de mérito; esto es, 1).- la existencia de la infraestructura (por ejemplo, un sistema automatizado de plegado de metal[610])

---

[609] Para una referencia ilustrativa del producto, podemos consultar el siguiente *web*: https://www.eurorremate.com/productos/vallasbarandas/?_gl=1*8oedmr*_up*MQ..*_ga*MTIzNzMwNzc5Ny4xNzI5Nzg3MDkx*_ga_1QXRMFFKR9*MTcyOTc4NzA5MS4xLjEuMTcyOTc4NzExMi4wLjAuNTUxMTE2MTE0

[610] En el siguiente link, podemos observar la materia física de un sistema automatizado de plegado de metal de Adira Metal Forming Solutions, https://www.youtube.com/watch?v=_lLvJUQTq5o&t=150s.

para producir el producto; y 2).- que es el EFOS quien cuenta con ella en sus instalaciones.

A su vez, los procesos y los subprocesos a los que se sometió el "metal" para transformarse en su versión final como "vallas y barandas", constituirían la *visión molecular* de los hechos de la materialidad de operaciones, desde un enfoque dinámico y secuencial de hechos. Todo lo anterior se da sin perjuicio de que la materia física "en sí" es prueba de su materialidad[611].

Lo que determina el grado de exigencia probatoria, es el estándar de prueba requerido por la ley, en la jurisprudencia o en la práctica. En el caso del EFOS, como ya hemos analizado, la jurisprudencia optó por la "visión molar" de la materialidad de operaciones.

En este mismo ejemplo, para el caso del EDOS, la existencia del inventario de la materia física de los productos terminados (vallas y barandas), resultaría una prueba idónea de la materialidad de sus operaciones, pero esto lo determinará, desde luego, su giro comercial, porque si éste corresponde a la "comercialización", es evidente que los bienes adquiridos permanecen con el contribuyente de forma "efímera", de manera similar a lo que ocurre con la prestación de servicios; o por el contrario, si se realizó la adquisición solamente para estar en aptitud de prestar algún tipo de servicio, tal vez, se pueda usar esa materia física como prueba.

Sin embargo, como analizaremos más adelante, a nuestro parecer, la dificultad de la prueba que hemos enfatizado en estas líneas para el **EDOS** es producto de la ausencia de un estándar de prueba, no obstante que aquél *debe gozar de los mismos beneficios de prueba que le proporciona al EFOS el "*estándar de prueba*" de la capacidad operativa*.

Todo esto, es razón suficiente para buscar mecanismos para que los operadores del derecho involucrados en la materialidad de operaciones generen un salto cualitativo al conocimiento especializado que involucran esos procesos, más allá de

[611] Recordemos que, en el capítulo sexto (aparado 6.3.6.3), analizamos que el medio queda sensiblemente «impresionado» por el hecho, de ahí que la primera labor de la prueba, en sentido amplio, es la búsqueda y hallazgo de la materia física impregnada por el hecho histórico, pero en ocasiones, esa materia física se convierte ella misma en hecho de tal naturaleza (como la infraestructura de las empresas, que presuntamente facturan operaciones simuladas).

desgarrar sus vestiduras en la búsqueda y en el ofrecimiento de pruebas, sobre la "vacilante" línea fáctica distorsionante de los hechos (relativos a la producción), que hasta ahora hemos concebido.

7.4.2.- Las operaciones como sistema

La producción también se lleva a cabo en un *sistema productivo*, compuesto por los siguientes elementos:

• Los *materiales y los productos* adquiridos para efectuar la producción.

• Los *factores o inputs* de la producción, elementos con cuya aportación puede llevarse a cabo la actividad productiva (trabajo, equipos, recursos y organización).

Lo anterior se muestra en la siguiente figura[612]:

Ejemplo: Caso de una refinería:

> Un grupo de diseño está iniciando la optimación detallada del diseño de una refinería, para determinar las mejores distribuciones de caudales, temperaturas, presiones y productos. El sistema consiste en una serie de procesos en los que intervienen veinte componentes, y existen veinte relaciones de diseño, numerosas limitaciones en las temperaturas, presiones y caudales, y, aproximadamente, un centenar de variables. La información acerca del sistema consiste en las ecuaciones de diseño, tablas de rendimiento, un diagrama de flujo del proceso, subrutinas de ordenador y datos económicos. ¿Cómo puede organizarse este problema y reducirse a algo definido y manejable?
> 3.1.- UN SISTEMA Y SUS SUBSISTEMAS
> La estructura modular de un sistema de procesos es su característica más obvia. Sistemas grandes consisten en un número de componentes o subsistemas fácilmente identificables, tales como calderas, plantas de ácido, secadores, depósitos, cambiadores de calor, evaporadores, torres de extracción, etc., que interaccionan unos con otros para realizar en conjunto una función más completa. Estos sistemas no son exactamente aglomerados de componentes que operan entre sí independientemente en la forma prevista. Antes bien, entre ellos se producen interacciones críticas de tal modo que el rendimiento de cada componente depende intensamente de otros,

[612] Cuatrecasas, Luís, ob. cit., p. 37.

> y el rendimiento conjunto del sistema puede ser mayor que la suma estricta de los rendimientos de las partes que lo componen.[613]

7.4.3.- Las operaciones como proyectos

En la práctica, en las demandas de nulidad más entusiastas para derrocar la gallardía de la ostentosa presunción de inexistencia de operaciones, hemos escuchado “ecos” de esperanza cuando vemos el ofrecimiento como prueba de los famosos “entregables”, pero, tal vez, desconozcamos la razón o el verdadero alcance de estos como medio de estampación de la materialidad de las operaciones. La razón es simple, un **entregable** es la *evidencia* de la culminación de cada una de las etapas de un proyecto en las empresas[614].

Se explica, otra de las áreas del conocimiento interdisciplinario inmersas en el derecho en torno a la materialidad de operaciones, es la administración de empresas, en el área de *gerencia de proyectos*, mientras la administración se orienta fundamentalmente al manejo de los recursos de una organización ya establecida con una duración indeterminada, la gerencia de proyectos se enfoca en la *gestión de emprendimientos públicos, privados o mixtos con objetivos específicos, un alcance definido, restricciones de tiempo y costos que finalizan una vez que se cumplen los objetivos*[615]. Con la gerencia de proyectos se aplican conocimientos, habilidades, métodos, técnicas y herramientas para cumplir los objetivos de un proyecto. Se busca dar respuesta a la problemática relacionada con los procesos de gestión en cualquier etapa del ciclo del proyecto (preinversión, ejecución y operación) y responder a la necesidad de ajustar y articular una etapa del ciclo con la siguiente, además de propiciar la eficiencia y el proceso de evaluación *ex post* (para futuros proyectos).

Ahora, ¿por qué decimos que las operaciones mercantiles, con efectos fiscales susceptibles de cuestionamiento de su materialidad, pueden ser enfocadas como un proyecto?, sencillamente porque tanto la creación de bienes, como la prestación

---

[613] Rudd, D.F. y Watson Ch. C., *Estrategia en Ingeniería de Procesos*, Alhambra, Madrid, 1976, pp. 40-41.

[614] Méndez Lozano, Rafael, *Formulación y Evaluación de Proyectos. Enfoque para Emprendedores*, Digiprint editores, 9a., Colombia, 2016, p. 454.

[615] *Idem*, p. 454.

de servicios son el objeto de análisis del “proyecto”, atendiendo a la definición de este último:

> **Proyecto.** Es el análisis estructurado de una idea que se pretende llevar a cabo ***con el objetivo de producir bienes o servicios***, para atender una necesidad o aprovechar una oportunidad en una población determinada[616].
> Proyecto es el conjunto de actividades planificadas, ejecutadas y supervisadas que, con recursos finitos, ***tiene como objeto crear un producto o servicio único***[617].
> Conjunto ordenado de información sistemáticamente procesada, con objetivos claros, delimitados y coherentes, ***orientado a la generación de bienes y servicios***, que satisfagan necesidades o aprovechen oportunidades, sobre la base de optimización de recursos[618].
> Desafío temporal que se enfrenta para ***crear un único producto o servicio***. Todo proyecto tiene un resultado deseado, una fecha límite y un presupuesto limitado[619].

El término “proyecto”, se aplica a la intención de hacer o ejecutar algo. Un proyecto no es otra cosa que la intención organizada de transformar una situación actual insatisfactoria en una situación futura deseada; un puente entre un problema y una solución[620].

A nuestro parecer, hasta lo aquí expuesto, podemos identificar fácilmente una analogía entre el proceso y el proyecto con el *cuerpo humano; el proceso es el cuerpo físico de la operación y el proyecto su cerebro, porque orienta o dirige sus acciones.* O con el *hardware* y *software* de una computadora, el proceso es la parte dura (*hardware*) de la operación (porque descansa en la infraestructura de la empresa); y el proyecto (*software*), es la paquetería (porque da las órdenes de cómo operar a la parte dura).

En ese sentido, dependerá de la habilidad del operador del derecho rastrear la esencia de los procesos y proyectos de las operaciones en los ámbitos interdisciplinarios esbozados, porque ambas aristas son una muestra inequívoca de la ocurrencia de su existencia en el mundo real; evidentemente, las operaciones mentales que diseñan y ejecutan cada uno de esos procesos y proyectos, *quedan*

---

[616] *Idem*.
[617] Domingo Ajenjo, Alberto, *Dirección y Gestión de proyectos: un enfoque práctico*, Rama Editorial, Madrid, 2000, p. 1.
[618] FONADE, *Manual de gerencia de proyectos*, Versión 02, Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, Bogotá, 2010.
[619] LLedo, Pablo y Rivarola, Gustavo, *Gestión de Proyectos. Cómo dirigir proyectos exitosos, coordinar los recursos humanos y administrar riesgos*, Pearson, Buenos Aires, 2007, p. 6.
[620] Abad Gómez, Héctor, *Manual de Gestión de Proyectos*, Universidad de Antioquia, Colombia, 2009, p. 26.

impresos en la infraestructura de las empresas y en los documentos que dan seguimiento a los proyectos, desde su preinversión, ejecución, operación y terminación. Pero algo muy importante, en esta nueva era de la "materialidad de operaciones", se hace patente la necesidad corporativa de gestión de la "impresión" en la "materia física" (documentos, fotografías, videos, actas, entregables, certificaciones ante fedatario público, correos electrónicos, inspecciones, etc.), de todos los hechos acontecidos alrededor de la ejecución de los proyectos, que podría, incluso, enmarcarse como un nuevo "proceso" o "proyecto de gestión" empresarial.

A nuestro parecer, con la visión molecular de la operación como proceso y proyecto, tendríamos un terreno fáctico suficiente para realizar nuestra búsqueda de indicios para la prueba de la materialidad de operaciones; incluso, en lo que toca a los presuntos EDOS, a partir de la redeterminación de la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones que esbozamos en líneas anteriores, y que consiste en una nueva canalización de los hechos sometidos a prueba, dejando de aferrarnos a la búsqueda de la prueba de la materialidad de operaciones, en la materia física del EDOS, adicionando una estrategia de corte procedimental, a través de la solicitud de desahogo de pruebas sobre la materia física del presunto EFOS.

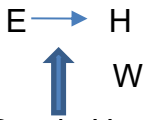
Por otro lado, centrado el *thema probandi*, realizada la investigación fáctica y halladas las pruebas, estaríamos en condiciones de dar paso a la construcción del razonamiento probatorio, pero para ello requerimos herramientas inferenciales y argumentativas sobre los hechos, así como herramientas para desarrollar habilidades concretas relacionadas con la construcción de argumentos sobre cuestiones de hecho[621], sólo por mencionar algunas de ellas: *manejo de las inferencias y empleo de métodos que faciliten la organización de la información de prueba, así como la aproximación a un estándar de prueba de la materialidad de operaciones; pero* esas herramientas y habilidades, lamentablemente aún no se

[621] Twining, William, "De nuevo, Los Hechos en Serio", *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 32 (2009) ISSN: 0214-8676, p. 330, *vid*. también Abel Lluch, Xavier, Picó Junoy, Joan y Richard González, Richard (directores). *La Prueba Judicial. Desafíos en las jurisdicciones civil, penal, laboral y contencioso-administrativa, La Ley*, 2011, España, p. 166.

incluyen en los planes de estudio de las escuelas de derecho o en nuestro sistema jurídico. Echemos un vistazo a qué se refieren estas herramientas.

7.5.- Inferencias en la reconstrucción de la materialidad de operaciones

En términos generales, podemos expresar que una "inferencia"[622] es el razonamiento por medio del cual se prueba un hecho[623]. Dicho modelo combina básicamente tres factores y nos permite determinar si una hipótesis H es confirmada por la información disponible E. El resultado puede ser positivo si se puede hacer una referencia a una garantía W que conecta E y H de tal manera que, dado E, H está lógicamente confirmada[624].



Donde H es confirmada lógicamente por E sobre la garantía de W.

Este modelo es útil por su simplicidad y puede aplicarse a una gran variedad de inferencias. Ejemplo: si tengo que establecer como H, si ocurrió la existencia de la operación de enajenación de vallas metálicas y, sobre la base de E, tenemos conocimiento que el enajenante cuenta con la infraestructura para deformar el metal, entonces podemos establecer que sí ocurrió la existencia de la operación mencionada, porque se puede hacer referencia a una garantía W que señala que todas las operaciones que realizan las empresas que cuentan con infraestructura para deformar metal, son reales.

Así, es fácil de ver que la base real de la inferencia es W: entonces el grado de confirmación lógica de H, sobre la base de E, está determinado por W. cuando W es una ley general, la inferencia es deductiva; sin embargo, en muchos casos, W es una regularidad estadística o, incluso, una generalización del sentido común: en tales casos, la confirmación de H puede ser sólo probabilística. Cuando éste es el caso, el problema es determinar el contenido cognitivo real de tales

---

[622] La estructura inferencial del razonamiento que el juzgador de los hechos debe desarrollar para valorar las pruebas y extraer conclusiones de la información proporcionada por los elementos de juicio fue propuesto en 1958 por Stephen Toulmin.

[623] González Lagier, Daniel, *Quaestio Facti (Ensayos sobre prueba, causalidad y acción)*, Palestra, Lima-Bogotá, 2005, p. 53.

[624] Taruffo, Michele, *Las Inferencias en las Decisiones Judiciales sobre los Hechos, en El razonamiento probatorio en el proceso judicial*, Ferrer Beltrán Jordi y Vázquez, Carmen (eds.), Marcial Pons, 2020, Madrid, p. 181.

generalizaciones. Si el contenido es incierto, entonces, la conclusión acerca de H no puede ser inferida válidamente[625]:

> …toda argumentación parte de una pretensión, que es aquello que se sostiene, aquello que se quiere fundamentar. Si esta pretensión es puesta en duda, debe ser apoyada por medio de razones, esto es, hechos que den cuenta de la corrección de la pretensión. Ahora bien, en ocasiones hay que explicitar porqué las razones apoyan la pretensión, y ello debe hacerse por medio de un enunciado que exprese una regularidad que correlacione el tipo de hechos que constituye la razón con la pretensión. Este elemento fundamental de la argumentación es la garantía, que consiste siempre en una regla, norma o enunciado general. A su vez, la garantía puede ser apoyada con un respaldo, que trata de mostrar la corrección o vigencia de esa regularidad.[626]

Tanto la pretensión, como las razones, las garantías y el respaldo deben estar presentes en todo razonamiento del tipo que sea, jurídico, científico o de la vida cotidiana. Lagier[627], nos refiere que sobre la “inferencia” hay que tener en cuenta las siguientes cuestiones:

1.- En los hechos probatorios, dada la conexión que existe entre prueba y normas jurídicas para algunos tipos de hechos, nos podemos encontrar no sólo enunciados de la realidad natural o de la existencia de convenciones sociales, sino también de determinadas normas o deberes jurídicos. Además, estos hechos probatorios pueden tener un grado mayor o menor de "interpretación". Las descripciones de los hechos pueden ser más o menos interpretadas, en función de que se sitúen más cerca de lo meramente percibido (por ejemplo, cuando describimos un movimiento corporal), o que incluyamos en la descripción el significado o sentido que atribuimos a ese hecho (por ejemplo, cuando interpretamos el agitar un brazo como una acción de saludar). Normalmente, cuanto más avanzamos en la cadena de razonamientos, más interpretados son los hechos probatorios.

2.- Los hechos probatorios (si vamos más allá de lo que en sentido estricto sería la inferencia final en el proceso de prueba), pueden ser a su vez el resultado de otra inferencia del mismo tipo, de manera que, en realidad, la prueba puede consistir en el encadenamiento de varias inferencias sustancialmente análogas. Ejemplo: del

---

625 *Idem*.

626 González Lagier, Daniel, *Quaestio Facti (Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*), ob. cit., p. 56.

627 González Lagier, Daniel, “Hechos y argumentos (racionalidad epistemológica y prueba de los hechos en el proceso penal)(II)”, *Jueces para la Democracia*, no. 43, 2003, pp. 36-37.

hecho de que Ticio afirma haber visto cómo Cayo golpeaba a Sempronio en una refriega (hecho probatorio), inferimos (si concedemos credibilidad a Ticio), que Ticio vio (o creyó ver) cómo Cayo golpeó a Sempronio (hecho probado); y del hecho de que Ticio viera a Cayo golpear a Sempronio (hecho probatorio), inferimos (una vez eliminados los posibles problemas de percepción e interpretación), que Cayo golpeó realmente a Sempronio, y de este hecho podemos inferir que Cayo es el responsable de las lesiones de Sempronio.

3.- La garantía está constituida (a) por máximas de experiencia -que pueden ser (a.1) de carácter científico o especializado, como las que aportan los peritos; (a.2) de carácter jurídico, como las derivadas del ejercicio profesional del juez; o (a.3) de carácter privado (experiencias corrientes), esto es, ser derivadas de las experiencias del juez al margen del ejercicio de su profesión-; (b) por presunciones, que pueden ser establecidas legal o jurisprudencialmente; o (c) por definiciones o teorías, que suelen ser proporcionadas por la doctrina, pero pueden proceder también de la jurisprudencia o, incluso, tener un carácter legal (por ejemplo, lo que permite dar por probado que cierta consecuencia ha sido intencional -y, por tanto, puede apreciarse, al menos, el dolo eventual-depende de si se acepta una definición de consecuencia intencional como consecuencia meramente prevista o como consecuencia prevista y, además, deseada o aceptada).

4.- Por último, el respaldo está constituido por todo aquello que permite apoyar las máximas de experiencia, las presunciones o las definiciones; los casos anteriores, las experiencias propiamente dichas de las que se infiere la máxima de experiencia, las normas que establecen las presunciones (o las experiencias que permiten fundamentarlas), teorías, otros argumentos, etc.

Hoy en día, lo más cercano al razonamiento probatorio inferencial es leer en las sentencias de los tribunales (cuando menos en el ámbito contencioso administrativo), la alusión a leyendas del tipo “habiéndose valorado de forma adminiculada las pruebas” o “de la valoración adminiculadas de x, y, o z pruebas”, y, enseguida, se hace la conclusión unilateral del juzgador sobre los hechos, pero en realidad, esto dista mucho del razonamiento probatorio al que se refiere la

concepción racional de la prueba[628], pues no se plasma una motivación objetiva sobre los juicios de hechos y las inferencias que se realizaron para justificar las conclusiones del juzgador.

Estas deficiencias son comunes, tanto en sistemas de *civil law*, como del *common law*[629], sin perjuicio de que en ambos sistemas se ha trabajado en torno a la concepción racional de la prueba, aunque, a nuestro parecer, específicamente respecto de las herramientas metodológicas para desarrollar habilidades inferenciales para valorar las pruebas, los avances más significativos los encontramos en la doctrina anglosajona de la prueba, en autores como Wigmore, William Twining, Roberts P., Anderson, Schum, entre otros, (sin perder de vista que la lógica de la prueba del *Common Law* tiene sus raíces en la tradición empirista de Sir F. Bacon, J. Bentham, J. Stuart Mill , S. Jevons y A. Sidgwick, continuando con J. Cohen, S. Toulmin, D. Walton y D. Schum).

El razonamiento inferencial y otros aspectos del manejo de la información son importantes en la mayoría de los contextos de la práctica jurídica, pese a que han sido relativamente desatendidos en la enseñanza del derecho y en la formación

---

628 "Llama la atención que las cuestiones relativas a la determinación de los hechos raramente ocupan una parte importante en las teorías de la decisión judicial. ¿Es concebible una teoría coherente e integral de la decisión judicial que ignore decisiones sobre las cuestiones de hecho, sobre el procedimiento y sobre la resolución? ¿Cómo se puede justificar la separación entre dos conjuntos de literatura a partir de la problemática distinción entre cuestiones de hecho y cuestiones de Derecho?", expresa Twining, William en: "De nuevo los Hechos en serio", *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, ISSN-e 2386-4702, ISSN 0214-8676, Nº 32, 2009, p. 319.

629 De hecho, desde inicios del siglo en curso, a medida que el derecho se vuelve más cosmopolita, se presentan nuevas e interesantes cuestiones de comparación, generalización e hibridación en relación con la prueba y la determinación de los hechos: "En los últimos años se ha prestado una atención cada vez mayor al Derecho procesal y a la prueba desde una perspectiva comparada, así como a las implicaciones de la globalización para el estudio del Derecho. El trabajo pionero de M. Damaska, por ejemplo, ha proporcionado un modelo apto para comparar no sólo sistemas procesales, sino también la manera en que las cuestiones probatorias son examinadas en dichos sistemas. H. Crombag, P. von Koppen y W. Wagenaar han aplicado a casos holandeses ideas e hipótesis desarrolladas por psicólogos y gente de otros ámbitos en los Estados Unidos. Este trabajo plantea interrogantes acerca de hasta qué punto «viajan bien» los principios lógicos, los conceptos probatorios, las investigaciones empíricas y doctrinas concretas a través de las distintas tradiciones y culturas jurídicas. Tengo noticia por parte de los juristas continentales de que «la Tradición Racionalista» parece encajar mejor en los sistemas de Derecho continental que en los del *Common Law*. Las Comisiones de la Verdad y de Reconciliación, los tribunales penales internacionales y el arbitraje comercial internacional plantean cuestiones interesantes sobre la prueba en estos contextos específicos. Del mismo modo, es evidente que la Convención Europea de Derechos Humanos ha tenido una influencia tanto directa como indirecta en el Derecho probatorio del Reino Unido."; en *idem*, p. 322.

jurídica; por esa razón, en líneas subsecuentes nos introduciremos en la visión general de las herramientas estratégicas de la prueba en la concepción anglosajona (tales como el *chart method* de Wigmore, las narraciones, cronologías, método esquema y método de lista), esperando que rinda fruto práctico en la labor probatoria de la materialidad de operaciones. A nuestro parecer, comprender el razonamiento inferencial es el paso previo al estudio y a la comprensión de los "indicios"[630] o la "prueba indiciaria", porque la "inferencia" se sintetiza en aquéllos, pero estos temas atañen a los siguientes momentos de la prueba que ya habíamos referido (**B).-** La valoración de los elementos de juicio o pruebas, y; **C).-** La adopción de la decisión sobre los hechos probados), los que por su extensión ameritarían un nuevo trabajo para su análisis.

7.6.- Herramientas de persuasión del Juez: registro y organización de la información probatoria para la narración de los hechos

Una vez que se han fijado pautas para la investigación fáctica y la recopilación de pruebas de la materialidad de operaciones, como anticipamos, requerimos herramientas de registro y organización de la información para la narrativa de los hechos que plantearemos ante la autoridad fiscal o el juez, porque esto ayuda en gran medida a conseguir su persuasión. De otro modo, la experiencia nos muestra que es muy complicado acceder al convencimiento del juzgador en cuanto a la ocurrencia de los hechos que le planteamos sobre la materialidad de operaciones, esto es, insistiendo en listar en forma desordenada nuestras pruebas y renunciando al menor esfuerzo para argumentar de forma inferencial que sí existieron las operaciones controvertidas.

Para ello, acudiremos a la razón práctica que nos brinda la cultura jurídica anglosajona a través de autores como William Twining, Terence Anderson, David Schum y Kola Abimbola, entre otros.

---

[630] Para una pronta referencia e introducción al tema del "indicio", se sugiere a Martínez Garnelo, Jesús. La *Prueba Indiciaria, presuncional o circunstancial en el nuevo sistema penal acusatorio* y Miranda Estrampes, Manuel. *Prueba Indiciaria y Estándar de Prueba en el Proceso Penal*, consultado el primero de octubre en: https://seminarioluigiferrajoli.itam.mx/archivos/2014/Raymundo%20Gama/Bibliografia/PRUEBA_INDICIARIA_Y_ESTANDAR_DE_PRUEBA_EN_EL_PROCESO_PENAL_%20 POR MANUEL MIRANDA ESTRAMPES.pdf

Cualquier profesión involucrada en el análisis y el razonamiento fáctico debe desarrollar formas de registrar y organizar la información para su análisis y uso, incluyendo a los abogados o los médicos. Lo único que distingue al abogado del médico es que el derecho sustantivo define las hipótesis a ser probadas y las reglas formales para la admisión de las pruebas, por lo demás, en forma análoga al médico, el abogado participa del análisis desde que se cuestiona si el paciente le ha proporcionado hechos suficientes para interponer la demanda o qué prueba adicional debería buscar para fortalecer el caso. Si bien los abogados han desarrollado sofisticados sistemas de gestión de registros para organizar la información, menos atención ha recibido la articulación de principios y protocolos que deberían ser aplicados en el análisis de la información fáctica en contextos jurídicos con el fin de mejorar la calidad y completitud del análisis[631]:

> Todos realizan inferencias a partir de pruebas. El perro ladra, usted infiere que alguien se acerca a la casa; una bocina suena fuerte detrás de mí, infiero que el conductor está impaciente o enojado; hay un olor peculiar en la sala de juegos después de la fiesta adolescente; ¿cigarrillos? ¿hachís? o ¿solo restos de pizza? Hay un rasguño fresco con pintura roja en el guardabarro delantero de mi coche; la Tía Edma acaba de salir en su nuevo Ferrari. Hay nubes negras, huellas en la arena, lápiz labial en la camisa, huellas dactilares en el volante de un coche robado. Todos son indicadores. El razonamiento inferencial es una habilidad humana básica.[632]

Desagraciadamente, el razonamiento inferencial y otros aspectos del manejo de la información, que proviene de la prueba sobre los hechos, han sido relativamente desatendidos en la enseñanza del derecho y en la formación jurídica[633]. Esta problemática la enfatizó William Twining desde los ochenta del siglo XX en el derecho anglosajón (en su artículo «Los hechos en serio») y la retomó en un artículo

---

631 Anderson Terence, Shum David y Twining Willian, *Análisis de la Prueba*, ob. cit., pp. 153-154.
632 *Idem*, p. 79.
633 "Esto resulta especialmente relevante si se tiene en cuenta que un alto porcentaje de la actividad que llevan a cabo los juristas en los distintos ámbitos de la esfera profesional (ya sea en el ámbito del litigio en el ámbito judicial en la administración pública en consultorías o arbitrajes, etc.) está relacionado con cuestiones relacionadas con la prueba de los hechos: acreditar las proposiciones fácticas descritas en las normas como condición de su aplicación, construir argumentos a partir de determinada información fáctica, analizar y evaluar pruebas, así como formular juicios acerca de lo que ocurrió en el pasado o lo que puede ocurrir en el futuro y tomar cursos de acción con base en ellos."; en Gama Leyva, Raymundo, *El Método de Wigmore y su aplicación en nuestra práctica jurídica, en La Prueba Judicial. Desafíos en las jurisdicciones civil, penal, laboral y contencioso-administrativa*, Directores Xavier Abel Lluch, Joan Picó i Junoy y Manuel Richard González, *La Ley*, Madrid, 2011, p. 165, notal al pie 85.

de 2009 (“De nuevo, Los hechos en serio”[634]), en éste menciona que en el ámbito de la prueba y la determinación de los hechos, los principales ingredientes que deberían tematizarse son: i) manejar datos complejos y construir y examinar de manera crítica argumentos complejos, incluyendo técnicas para organizar pruebas, el uso de tablas cronológicas; clasificar pruebas en función de la fuente de la que provienen; diagramas de WIGMORE y relatos; habilidades de razonamiento inferencial y análisis microscópico; ii) algunas habilidades matemáticas básicas; iii) construir, transmitir y rebatir historias persuasivas, y iv) cuestiones éticas relacionadas con todos estos aspectos.

En las siguientes líneas echaremos un vistazo a algunas de las herramientas que implican los tópicos antes mencionados, con la finalidad de que sean de provecho al momento de la investigación fáctica y de la prueba de la materialidad de operaciones.

7.6.1.- *El Chart Method* de Wigmore

Como anticipamos, las inferencias requieren de un canal de organización para hacerlas más accesibles al pensamiento. Para ello, Wigmore diseñó el *chart method*, para articular todas las inferencias probatorias realizadas a partir de un conjunto variado y complejo de pruebas y para formular expresamente las razones por las que se considera que una proposición ha sido probada o no[635].

La propuesta de Wigmore se justifica para organizar la información que obtengamos de nuestras pruebas y sus inferencias, sencillamente porque se basa en una serie de presupuestos que también son asumidos en la concepción racional de la prueba latina. Entre estos presupuestos podíamos señalar los siguientes: 1. El conocimiento de eventos ocurridos en el pasado es posible. 2. Establecer la verdad de los hechos jurídicamente relevantes en un caso concreto es condición necesaria para la obtención de una decisión apegada a derecho. 3. El establecimiento de la verdad de los hechos en un caso concreto es una cuestión de probabilidad, no de certeza. 4. Los juicios relativos a la probabilidad de la ocurrencia de los hechos pueden y deben ser obtenidos mediante razonamientos lógicos que se elaboran a

[634] *Vid*. Twining, William, *De nuevo. Los Hechos en Serio*, ob. cit., pp. 317-340.
[635] WIGMORE, J. H., 1937, *The Science of judicial Proof, as Civen by Logic, Pshychology, and General Experience*, and !1/ustratec/ in judicial Trials, Littleton, Colorado, p. 8.

partir de las pruebas aportadas en el juicio. Por lo general, estos razonamientos tienen carácter inductivo. 5. La búsqueda de la verdad es uno de los fines esenciales del procedimiento, pero no es el único ni prevalece siempre sobre otros fines, puesto que a menudo intervienen otros valores que el derecho también pretende garantizar. 6. Los principios de la lógica -inductiva, abductiva, deductiva- pueden ser aplicados a cualquier tipo de proposiciones sobre hechos y estas proposiciones pueden ser articuladas y organizadas en forma de argumentos sobre las cuestiones de hecho controvertidas en el juicio[636].

Siguiendo la exposición de Anderson Terence, Shum David y Twining Willian vista en el apartado 7.6.1 de este capítulo de su obra *Análisis de la Prueba* (quienes simplificaron el método para hacer más sencilla su aplicación) y de Raymundo Gama[637], podemos esbozar los aspectos sobresalientes del *chart method*, del siguiente modo:

1.- El *chart method* es una herramienta diseñada para construir, reconstruir, analizar y evaluar argumentos sobre cuestiones de hecho. Básicamente es un método de análisis de pruebas, es decir, es una herramienta diseñada para organizar y analizar la información probatoria. Lo que se tiene en cuenta son las relaciones lógicas (primordialmente inductivas) que se dan en un argumento, más que la secuencia cronológica, la coherencia narrativa, la fuente de prueba o la taxonomía indiciaria. Con todo, es importante destacar que todos estos métodos son complementarios.

2.- Consiste en que el analista debe ir articulando paso a paso los distintos tramos de un argumento hasta llegar a la última conclusión, es decir, el último hecho a acreditar. Para ello, toda la información probatoria (medios de prueba e inferencias) que es relevante para sustentar una determinada conclusión, es formulada mediante proposiciones redactadas de manera clara y sencilla. Posteriormente, todas las proposiciones que se consideran relevantes se incluyen en un listado en el que son numeradas de manera consecutiva. Finalmente, todas las proposiciones

---

[636] Gama Leyva, Raymundo. *El método de Wigmore y su aplicación en nuestra práctica jurídica*; en Abel Lluch, Xavier, Picó Junoy, Joan y Richard González, Richard (directores). *La Prueba Judicial. Desafíos en las jurisdicciones civil, penal, laboral y contencioso-administrativa*, ob. cit., p. 169.

[637] Anderson Terence, Shum David y Twining Willian, *Análisis de la Prueba*, ob. cit., pp. 165 y ss.; *vid*. también Gama Leyva, Raymundo, *idem*.

de dicho listado son utilizadas para elaborar un diagrama con las distintas relaciones argumentales entre dichas proposiciones y los hechos a acreditar.

3.- La estructura con la que se construye el diagrama es binaria: las proposiciones tienden a soportar, o bien, tienden a disminuir, directa o indirectamente, la conclusión del argumento (el último hecho a acreditar o *factum probandum*).

4.- La dinámica que se sigue es dialéctica: el analista que utiliza este método (ya sea un estudiante o un abogado) tiene que construir el argumento más sólido a favor y en contra de la conclusión del argumento y presentar estos argumentos de manera coherente. De este modo se trata de que el analista sea capaz de visualizar cuál es el mejor argumento posible (y cómo se desarrolla), tanto de la perspectiva que asume, como de la de su contrincante, a fin de identificar las partes más sólidas o débiles de cada argumento.

5) El análisis se puede llevar a cabo en dos niveles. En primer lugar, se puede hacer el análisis completo del caso en su conjunto. En segundo lugar, el análisis detallado se puede elaborar de las fases concretas de un argumento. Su utilización, por tanto, es flexible. Para estructurar el argumento, el analista tiene que identificar cuáles son los hechos jurídicamente relevantes que representan el último hecho a acreditar (último *probanda* o hecho a probar) y los distintos hechos que lo componen (penúltimos *probanda*). Estos hechos son determinados, generalmente, a partir de lo que establecen las normas jurídicas. Con ello se consigue trazar la estructura superior del diagrama (y del argumento en su conjunto); el resto del diagrama se estructura trabajando hacia abajo, hacia la parte inferior del argumento, y organizando las distintas fases del argumento en sectores diferenciados y manejables.

6) Los símbolos utilizados en la versión modificada del método de Wigmore se han reducido significativamente de 64 a 8: 1. (□) Un cuadrado para representar las aserciones de los testigos. 2. (o) Un círculo para representar las pruebas circunstanciales o indicios, así como las proposiciones inferidas. 3. (>) Un ángulo abierto para representar un argumento que establece una explicación alternativa a una inferencia propuesta por la contraparte. 4. (∆) Un triángulo vertical para identificar un argumento que corrobora una inferencia. 5. (↑←) Una línea vertical

indica que una proposición soporta o que otorga solidez a otra proposición; una línea horizontal indica que una proposición tiende a negar o a debilitar la solidez de un argumento. 6. (∞) El símbolo de infinito es utilizado para identificar la percepción judicial inmediata de hechos (los hechos que el juez puede escuchar o percibir directamente con sus sentidos, por ejemplo, el arma utilizada por el atacante). 7. (¶)El símbolo de párrafo se utiliza para indicar los hechos judicialmente admitidos y los hechos notorios. 8. (G) Finalmente, la letra «G» es utilizada para identificar las generalizaciones (máximas de la experiencia), utilizadas para justificar una inferencia. A menudo, las generalizaciones o máximas de experiencia permanecen implícitas en nuestros razonamientos. Enunciarlas puede ser relevante, especialmente en los casos en que no son tan evidentes[638].

7) Para facilitar la utilización del *chart method*, Twining, Anderson y Schum han diseñado un protocolo de análisis que consta de siete pasos: (i) Precisar el punto de vista adoptado por el analista (ya sea como investigador, como abogado, como policía, como fiscal, como historiador, etc.) (ii) Formular los hechos jurídicamente relevantes (es decir, los hechos que la norma exige probar como condición para su aplicación), los hechos principales del caso, o la principal conclusión a demostrar. (iii) Formular los hechos secundarios del caso (los hechos que deben acreditarse a fin de demostrar los hechos principales del caso). (iv) Formular las hipótesis probatorias que guiarán el análisis o la investigación del proponente y del oponente. (v) Formular y organizar los datos y la información disponible mediante proposiciones y construir un listado con todas las proposiciones relevantes. (vi) Elaborar el diagrama trazando las relaciones entre todas las proposiciones del listado. (vii) Refinar y completar el listado de proposiciones y el diagrama de manera reflexiva.

7.6.2.- Narraciones

Como anticipamos al inicio del presente capítulo, nuestro enfoque va más encaminado a las particularidades que conlleva el momento de la conformación del conjunto de elementos de juicio o prueba, referencia que es útil para ubicar el orden de aparición de los operadores del derecho que intervienen en la prueba de la

[638] Anderson Terence, Shum David y Twining Willian, *Análisis de la Prueba*, ob. cit., p. 177.

materialidad de operaciones y las maniobras que les corresponden en el terreno probatorio. Lo anterior está asociado al rol de las "narraciones" (explicadas en términos de Michele Taruffo), que acontecen en ese contexto procesal por parte del abogado defensor del contribuyente y el juez, frente a un litigio donde se ventila la legalidad de una resolución administrativa en la que se aplicó la presunción de inexistencia de operaciones.

> A menudo en los discursos relativos a las narraciones procesales se pasa por alto que el contexto del proceso no comprende sólo una narración homogénea. Una mirada más atenta al proceso, desde una perspectiva narrativa, muestra que en realidad éste comprende un número variable de historias relatadas por diferentes sujetos, de diferentes formas y con diferentes propósitos. No se trata sólo de que haya varios sujetos que hablan desde puntos de vista diferentes y desde perspectivas particulares. En el proceso, las historias son narradas por los abogados en forma adversarial y están en contraposición unas con otras: el contexto procesal tiene la estructura de una controversia, en la que los abogados presentan relatos alternativos y enfrentados de los hechos. Y el juez seleccionará finalmente una de las posibles historias relativas a los hechos del caso.[639]

Partiendo de la base de que los hechos se comunican y trasladan al proceso a través de sus enunciados, es evidente que necesitamos herramientas lingüísticas para ello y el instrumento para estructurar y dar coherencia a aquellos son las "narraciones" o las "cronologías", entre otros. Menciona Taruffo al respecto que uno de los términos más en boga y más sobredimensionado de los últimos años es "*narratives*", como icono postmoderno de muchos géneros, incluyendo la teoría del derecho y los discursos sobre la prueba y el proceso[640]. Finalmente, las narraciones han llegado a ser un lugar común en los discursos y *sobre* la prueba y son el medio por el cual se articulan los enunciados *sobre* los hechos, que constituyen el cimiento *sobre* el que se desahogan las inferencias como resultado del ofrecimiento, admisión y la valoración de todas las pruebas que se desahogan en el proceso.

Siguiendo la línea de Taruffo, la teoría de las narraciones (*narratives*, en la que destaca la producción al respecto del movimiento norteamericano *Law and*

---

639 Taruffo, Michele, *Simplemente la Verdad. El juez y la construcción de los hechos*, Marcial Pons, Madrid, 2010, ob. cit., p. 56.
640 *Idem*, p. 46.

literature[641]), provee varias indicaciones extremadamente útiles para el análisis de las narraciones procesales, porque desde la perspectiva procesal se *puede* considerar que las "historias" que se cuentan en un procedimiento judicial *pueden* ser tratadas como "narraciones".

> Historias y narraciones son necesarias, tanto en el contexto del proceso como fuera de él, porque son los instrumentos principales mediante los cuales elementos de información fragmentarios y dispersos, y «piezas» de acontecimientos, pueden ser combinados y articulados como un conjunto de hechos coherente y dotado de sentido. Las historias modelan nuestra experiencia y nos proveen de esquemas del mundo; pueden ser entendidas como «construcciones interpretativas de acontecimientos» que dan una forma posible, un modelo, a un conjunto informe de datos. Proporcionan una *heurística*, esto es, un método para descubrir lo que realmente ocurrió. Pero su característica principal es que proponen sólo *posibilidades,* sin importar cuán lejos estén de la realidad. En este sentido, las narrativas son como la figura que forma, a partir de un montón de piezas de vidrio de colores, un mosaico.[642]

Como nos ilustra Taruffo, pensar en el razonamiento probatorio como la enunciación de premisas aisladas sobre cómo un proceso de vaciado de datos, desprendidos de cada uno de los elementos de prueba con los que contamos, y distanciados de una narrativa de hechos, sólo genera en la mente del juzgador la percepción figurativa de un montón de piezas de vidrio de colores; que sin la unidad de sentido y coherencia que les brinda la narrativa, desvanece nuestra oportunidad de mostrar al juzgador que, en realidad, le hemos presentado un "mosaico".

No obstante, también nos advierte de la peligrosidad que encarnan las narraciones, porque *pueden* volverse sospechosas y abrir la puerta a la imprecisión, variabilidad y manipulación en la reconstrucción de los hechos (para satisfacer determinados intereses o propósitos, especialmente en el contexto procesal).

---

[641] Los estudios de *Law and Literature* comienzan en Estados Unidos en 1908 con la publicación del ensayo *A List of Legal Novels de John Wigmore,* Por su parte, en Europa el punto de partida de estos estudios se da en Suiza a partir de la publicación de los ensayos *Das Recht in der Dichtung* (1935) y *Die Dichtung im Recht* (1936) de Hans Fehr, en los que el derecho se concibe como "un fenómeno cultural común a la educación de los juristas y de los literatos, mientras que la literatura, a su vez, aparece tanto como fuente de conocimiento jurídico, como también un instrumento de crítica a las instituciones jurídicas". no podemos dejar de mencionar la aportación de Ronald Dworkin a este movimiento, en particular, por su innovadora posición respecto de la teoría de la interpretación a partir de su metáfora de la "*chain novel* (novela en cadena); en Jiménez Moreno, Manuel De Jesús y Caballero Hernández, Rafael", El movimiento derecho y literatura. Aproximaciones históricas y desarrollo contextual", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, ISSN 0185-1810, Vol. 65, Nº. 263, 2015, p. 50 y ss.

[642] Taruffo, Michele, *Simplemente la Verdad. El juez y la construcción de los hechos*, ob. cit., p. 48.

Ahora, un proceso no incluye sólo una narración (o *story-telling*), sino que se trata de un entramado de varias historias construidas y contadas por diferentes sujetos.

Técnica de la narración

La narración, en cuanto herramienta analítica, *puede* ser usada para construir relatos lógicos que *pueden* ser respaldados por la prueba, considerando las siguientes precisiones técnicas[643]:

1.-Una vez que el analista ha identificado y refinado sus *themas probandi*, desarrollado su teoría provisional del caso, la cronología maestra, una lista clave y un esquema o listado detallado, las posibilidades lógicas del relato de cada parte son, habitualmente, fáciles de identificar.

2.- El uso de la herramienta en cuestión permite ordenar la prueba de modo que otorgue un respaldo lógico a la teoría del caso.

3.- Paralelamente, el analista debe ser capaz de identificar las debilidades lógicas, tanto de la narración que propone adoptar, como de la narración que estime será probablemente esbozada por su oponente, convirtiéndola así en una narración *persuasiva*, consistente con las pruebas que la respaldan y minimizando su *vulnerabilidad* (frente a la contraparte).

4.- También debe identificarse la debilidad de la narración anticipada de la contraparte para planear cómo *puede* persuadirse al investigador de los hechos de que aquella narración tiene fallas o que es menos creíble que la narración que se defiende, es lo que se denomina análisis atomístico.

7.6.3.- Cronología

La cronología puede ser usada para comprobar la integridad de un análisis en cualquier etapa de una investigación, considerando los siguientes apuntamientos técnicos[644]:

1.- Es útil construir tres tipos de cronologías: a) de testigo por testigo, b).- de documentos y demás pruebas tangibles y c).- una cronología maestra.

2.- Una cronología de testigo coloca en orden cronológico todos los eventos en relación con los cuales, un testigo podría declarar lo que sirve para tres propósitos:

[643] Anderson Terence, Shum David y Twining Willian, *Análisis de la Prueba*, ob. cit., p. 192.
[644] *Idem*, pp. 191-192.

Primero, provee una base para evaluar la integridad y la consistencia de la probable declaración del testigo, donde caben cuestionamientos como ¿Existen hechos adicionales que este testigo debería conocer? o ¿Hay ambigüedades o inconsistencias que necesitan ser aclaradas y resueltas? Segundo, provee una base a partir de la cual el abogado *puede* identificar las diferentes maneras en que la declaración del testigo *puede* ser presentada para hacerla más dramática o estratégicamente efectiva ¿En qué parte del relato que ha de ser establecido -o refutado- en juicio, encaja esta declaración del testigo? ¿Puede esa declaración ser organizada para presentar un capítulo coherente y dramáticamente efectivo de ese relato? Tercero, las cronologías de testigos (y las de prueba tangible), proveen la base para construir la cronología maestra.

3.- En muchos casos, los documentos u otros ítems de prueba tangible serán usados para establecer o confirmar que un evento ocurrió.

4.- En algunos casos, la fecha en que un documento u otro ítem de prueba tangible fueron preparados o descubiertos, puede ser importante.

5.- Una cronología de prueba tangible, además de entregar la otra base para construir la cronología maestra, podría entregar la confirmación para un evento respecto del cual un testigo podría declarar y permitiría identificar espacios o inconsistencias en un testimonio que necesitan ser llenados o resueltas.

6.- Por su parte, la cronología maestra coloca todos los eventos que son, o podrían ser, relevantes para el caso, en el orden en el que ocurrieron. En las primeras etapas de un caso, aquélla permite al analista identificar lagunas que requieren más investigación e hipótesis que deberían ser explotadas y, en las etapas finales, se convierte en un mecanismo para testear la integridad del esquema o el listado que el analista ha preparado. De inicio a fin, sirve para registrar proposiciones probatorias que deberían ser consideradas en ese listado y provee la base para identificar los relatos posibles en la prueba.

7.7.- Hacia un estándar de prueba en la materialidad de operaciones

Esta temática es parte de los últimos avances de la concepción racional de la prueba y para abordarla acudiremos a Jordi Ferrer, quien en su obra *Prueba sin Convicción* (2021), realiza un estudio profundo del estándar de prueba, informa

sobre su función y brinda una propuesta metodológica para la construcción de un estándar de prueba. En ella, sintetiza de forma precisa cuáles son las premisas de las que parte la concepción racional de la prueba (a la que ya nos hemos referido en los capítulos quinto y sexto):

> 1. Hay una relación teleológica entre prueba y verdad, de modo que la verdad se configura como el objetivo institucional a alcanzar mediante la prueba en el proceso judicial.
> 2. El concepto de verdad en juego, que resulta útil para dar cuenta de esa relación teleológica, es el de verdad como correspondencia, de modo que diremos que un enunciado fáctico (formulado en el marco de un proceso judicial y sometido a prueba) es verdadero si, y solo si, se corresponde con lo sucedido en el mundo (externo al proceso).
> 3. Nunca un conjunto de elementos de juicio, por rico y fiable que sea, permitirá alcanzar certezas racionales, no psicológicas o subjetivas, respecto de la ocurrencia de un hecho, de modo que todo enunciado fáctico es necesariamente verdadero o falso, pero nuestras limitaciones epistémicas nos sitúan siempre ante decisiones que deben adoptarse en contextos de incertidumbre.
> 4. El razonamiento probatorio es, pues, un razonamiento necesariamente probabilístico. Decir que un enunciado fáctico está probado es afirmar que es probablemente verdadero (a un nivel que habrá que determinar), dadas las pruebas disponibles.[645]

En esta atmósfera, refiere que el eslabón que sigue en la construcción teórica es el relacionado con el momento de la decisión sobre el resultado de la valoración probatoria por parte del juez, esto es, en la determinación de reglas que fijen los umbrales de suficiencia probatoria para cada proceso (estándares de prueba).

> Y esa falta de teorización se traslada a la legislación, donde la ausencia de estándares de prueba se convierte en el talón de Aquiles de un diseño procesal que pretenda limitar la arbitrariedad y fomentar el control de las decisiones probatorias. Un sistema sin estándares de prueba es un sistema sin reglas para justificar las decisiones sobre los hechos, lo que hace inútiles muchos derechos procesales *in itinere* del procedimiento (como la presunción de inocencia) y hasta el deber de motivación.[646]

En este tema, la cultura anglosajona (*common law*) lleva un paso adelante (con el *beyond any reasonable doubt* en materia penal y el *preponderance of evidence* en materia civil); sin embargo, en ellos subyace un criterio para fijar el grado de suficiencia probatoria que descansa en la creencia o convicción del juzgador, lo que es incompatible con la concepción racionalista de la prueba y, desde luego, podría

---

[645] Ferrer Beltrán, Jordi. *Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso*, ob. cit., pp. 17-18.
[646] *Idem*, p. 16.

perfeccionarse a futuro. Sin embargo, en el *civil law,* el trabajo pendiente es mayor en materia de estándares de prueba.

Así, se destaca la necesidad de disponer de reglas que establezcan el grado de probabilidad que es exigible para aceptar como probado un enunciado sobre los hechos, derivado de la naturaleza del razonamiento probatorio (probabilístico), pues, de otra manera, el juez no tiene elementos para que sus juicios de hecho escapen de la prisión de su propio criterio al encontrarse desprovisto de esas reglas (estándares de prueba).

Más aún, como nos dice Ferrer, sólo si disponemos de estándares de prueba que indiquen el grado de suficiencia probatoria *(i. e.,* la probabilidad necesaria para dar por probada una hipótesis), podrán ser utilizables otras reglas para la toma de decisiones, como las cargas de prueba o las presunciones. Comenta el autor qué en lo tocante a las reglas de carga de la prueba, éstas tienen la función de determinar quién pierde el proceso, si no hay prueba suficiente de ninguna de las hipótesis en conflicto, pero para aplicarlas, es necesario conocer cuándo hay prueba suficiente. Y lo mismo ocurre con las presunciones *(iuris tantum),* que imponen la aceptación de una hipótesis (y su uso en el razonamiento) en ausencia de prueba (suficiente), en contrario[647].

Precisamente, la presunción de inexistencia de operaciones en materia fiscal (como regla que impone que se presuman inexistentes determinadas operaciones, salvo prueba suficiente en contrario), o la presunción de inocencia en materia penal (como regla de juicio impone que se resuelva a favor de la inocencia del acusado, salvo que haya prueba suficiente de su culpabilidad), al encontrarse enmarcadas en el terreno de las presunciones *iuris tantum*, son claros ejemplos de cómo incide negativamente la falta de estándares probatorios en el mundo del derecho. En ambos casos, la dificultad de destruir la presunción de inexistencia de operaciones, y de conservarla en el caso de la presunción de inocencia, es una labor muy compleja, porque nos afrontamos a interrogantes como: ¿cuándo hay prueba suficiente de la existencia de operaciones? O ¿cuándo hay prueba suficiente de la culpabilidad del acusado?

---

[647] *Idem*, p. 19.

En figuras jurídicas de la índole de las presunciones, al involucrar la conservación de bienes jurídicos elementales (tutelándolos o restringiéndolos), lo que debería acontecer casi de forma paralela a su implantación en un sistema jurídico es, precisamente, la determinación de una regla que nos indique el umbral de suficiencia probatoria, que nos dé acceso a la conservación (presunción de inocencia) o destrucción (presunción de inexistencia de operaciones) de la presunción, según sea el caso.

No podemos pasar inadvertido lo que acertadamente apunta Ferrer en su última obra, sobre la especial relevancia que cobra el tema de las presunciones para el razonamiento probatorio:

> sólo si disponemos de estándares de prueba que indiquen el grado de suficiencia probatoria *(i. e.,* la probabilidad necesaria para dar por probada una hipótesis) podrán ser utilizables otras reglas para la toma de decisión, como las cargas de prueba o las presunciones. En efecto, las reglas de carga de la prueba tienen la función de determinar quién pierde el proceso si no hay prueba suficiente de ninguna de las hipótesis en conflicto, pero para aplicarlas es necesario conocer cuándo hay prueba suficiente. Y lo mismo ocurre con las presunciones *(iuris tantum),* que imponen la aceptación de una hipótesis (y su uso en el razonamiento) en ausencia de prueba (suficiente) en contrario; así, por ejemplo, la presunción de inocencia como regla de juicio impone que se resuelva a favor de la inocencia del acusado salvo que haya prueba suficiente de su culpabilidad, derrotándose entonces la presunción.[648]

Habrá quien opine como Daniel González Lagier, que apunta en sentido contrario a lo que sostiene Jordi Ferrer, al exponer que:

> Como hemos visto, el problema de la formulación del estándar de prueba se plantea fundamentalmente en los casos de libre valoración de la prueba. Es más, es un problema causado por el abandono de los sistemas de prueba tasada. La excesiva rigidez de estos sistemas condujo a delegar en el juez (1) la responsabilidad de valorar la prueba y (2) la responsabilidad de determinar si la justificación de la hipótesis es suficiente para darla por probada. La búsqueda actual de los teóricos de la prueba de un estándar de suficiencia más preciso es -quizá, un tanto paradójicamente- un intento de mantener (1) pero reducir (2). Ahora bien, si no es posible satisfacer (2) por medio de un estándar de prueba preciso, una manera de reducir la discrecionalidad a propósito de la estimación de la suficiencia consiste en reducir la discrecionalidad a propósito de la valoración. Si se introducen reglas que determinan autoritativamente el resultado probatorio, éstas están haciendo simultáneamente (1) y (2). No estoy sugiriendo con ello que la prueba tasada y el estándar de prueba sean lo mismo, pero sí estoy

[648] Ferrer Beltrán, Jordi, *Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso*, Marcial Pons, Madrid, 2021, p. 19.

> aludiendo a que una solución para reducir la discrecionalidad respecto a la determinación de la suficiencia del grado de confirmación consiste en volver a pruebas (legal o jurisprudencialmente) tasadas o a expedientes similares. Pero, entonces, nos encontramos nuevamente con las razones -excesiva rigidez- para evitar la prueba legalmente tasada. O quizá, simplemente, no sea compatible la libertad en la valoración de la prueba con la regulación precisa de los estándares de decisión y debamos procurar la distribución de los costes del error por otras vías.[649]

En ese sentido, con independencia de la opinión que puedan guardar las distintas corrientes doctrinarias sobre la viabilidad y consolidación de los "estándares de prueba", lo cierto es que existe un punto común donde no guardan objeto de controversia, consistente en la necesidad de abordar el problema de la "necesidad" de que existan *umbrales* de suficiencia probatoria en el proceso y un mecanismo de control que pueda trasladarse a nivel normativo, para desincentivar la arbitrariedad y obligar a los jueces a justificar o motivar sus juicios de hecho[650].

7.7.1.- Funciones de los estándares de prueba

En términos generales, los estándares de prueba cumplen las siguientes funciones:

a).- aportan los criterios de justificación de las decisiones probatorias;

b).- cumplen una función de garantía para las partes y;

c).- distribuyen el riesgo del error entre las partes.

Los estándares de prueba aportan los criterios de justificación de las decisiones probatorias, incluso, la propia Gascón Abellán[651] precisa que los estándares de prueba cumplen una función heurística y justificativa, siendo posible ensayar estándares de prueba objetivos en el ámbito de la probabilidad inductiva, es decir, recurriendo a los esquemas de confirmación:

> De todos modos, aunque pudiéramos formular estándares de prueba con más o menos finura y precisión, conviene no exagerar ni el valor heurístico ni el valor justificatorio de un estándar. Respecto a lo primero, un SP es una guía para la valoración racional. Pero una guía limitada. En concreto, el valor de un SP –como señala reiterada y (creo) acertadamente Laudan– consiste en

[649] "¿Es posible formular un estándar de prueba preciso y objetivo? Algunas dudas desde un enfoque argumentativo de la prueba", *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, no. 23, 2020, p. 97.
[650] "Un sistema sin estándares de prueba es un sistema sin reglas para justificar las decisiones sobre los hechos, lo que hace inútiles muchos derechos procesales *in itinere* del procedimiento (como la presunción de inocencia) y hasta el deber de motivación"; en Ferrer Beltrán, Jordi, ob. cit., p. 16.
[651] Gascón Abellán, Marina, "Sobre la posibilidad de formular estándares de prueba objetivos", *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 28, 2005, p. 137.

> indicarle al juez lo que debe buscar en la prueba para poder después justificar su decisión, y por tanto la dirección en que debe buscar pruebas.[652]

La autora señala que el estándar de prueba, por un lado, guía al juez sobre qué criterios debe tener presentes al momento de valorar la prueba, porque esto condiciona su decisión y, por el otro, provee los criterios que determinan el umbral de suficiencia probatoria para tener como probada una hipótesis, todo en aras de poder motivar sus juicios de hecho[653].

A la vez que ofrecen criterios y guías para los juzgadores, explica Ferrer[654], los estándares de prueba constituyen una garantía para las partes en diversos sentidos, porque sólo si las partes pueden conocer el umbral de suficiencia probatoria podrán tomar decisiones racionales antes y durante el proceso respecto de la estrategia de defensa de sus intereses: en primer lugar, decidiendo, si plantean o no, judicialmente una cuestión de hecho en un proceso civil, teniendo en cuenta las pruebas que tienen a su disposición; o calibrando las posibilidades de un acuerdo con la parte contraria y el valor de reserva o límite hasta el que están dispuestos a ceder, de nuevo en función de la solidez de las pruebas de que dispongan[655].

Además, de que es reiterada la trascendencia que guardan los estándares de prueba para el buen funcionamiento de otras reglas de decisión probatoria, incluyendo las presunciones *iuris tantum*, como la que representa la presunción de inexistencia de operaciones, porque la correcta determinación de un estándar de prueba determina la correcta aplicación de la presunción mencionada:

---

[652] *Idem*.

[653] *Vid*. Taruffo, Michele, *La prueba de los Hechos*, Trotta, 2a., 2005; las funciones que destaca Gascón Abellán se corresponden con los controles de racionalidad *ex ante* y *ex post* que menciona Taruffo. El control de racionalidad *ex ante* permite al juez analizar el fundamento de su propio razonamiento a la luz de las pruebas; el control de racionalidad *ex post*, en cambio, se produce mediante la revisión del razonamiento judicial por parte de terceros a través de la motivación de la decisión probatoria. *Vid*. también Anderson Terence, Shum David y Twining Willian, *Análisis de la Prueba*, ob. cit., respecto de la analogía que presentan dichos autores con los criterios de decisión en la corrección de exámenes de sus alumnos y la necesidad de disponer de una unidad de medida para esa valoración.

[654] Ferrer Beltrán, Jordi, *Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso*, ob. cit., pp. 112-113.

[655] La expansión de modalidades de terminación anticipado del proceso penal hace muy importante esta función del estándar de prueba, porque permite evaluar al fiscal la solidez de la acusación que pretende ejercer y, en su caso, desistirse; y a la defensa el umbral de suficiencia probatoria para decidir sobre una pena reducida a cambio de admitir los hechos o continuar al proceso.

> Dada la dependencia que otras reglas de decisión probatoria tienen respecto de los estándares de prueba, la correcta determinación de estos últimos se convierte también en garantía de la correcta aplicación de las primeras. Así, por ejemplo, las reglas que determinan las cargas de prueba (en sentido objetivo), es decir, quién pierde si no hay prueba *suficiente,* presuponen que tenemos determinado el umbral de suficiencia probatoria. Y lo mismo sucede con las denominadas presunciones *iuris tantum,* cuya aplicación presupone que no hayan sido derrotadas por prueba *suficiente* en contrario. Esto es particularmente importante, en el proceso penal, por lo que respecta a la presunción de inocencia, como regla de juicio, que solo puede erigirse en una garantía para el imputado si es posible conocer el umbral de suficiencia probatoria a partir del cual la presunción se derrota.[656]

En este punto resulta concluyente que la ausencia de un estándar de prueba en forma paralela al establecimiento de la presunción de inexistencia de operaciones, ha contribuido, en gran parte, a que la estrategia de destrucción de esa presunción esté permeada de las características que involucran las *difficiliores probationes,* con la única salvedad de que, como analizamos en apartados anteriores, la riqueza fáctica de la ocurrencia de la existencia de las operaciones mercantiles con efectos fiscales es enorme, desde las aristas de la ingeniería de procesos y de la administración de empresas; sin embargo, sin un estándar de prueba que obligue a los operadores del derecho, en particular al juzgador, a seguir la línea de prueba basada en esos criterios, no existe garantía para los contribuyentes de que se tenga por probada la materialidad de operaciones con base en la visión de la operación como proceso o como proyecto; lo que en todo caso, queda condicionada a las habilidades de persuasión del abogado defensor del contribuyente, de ahí el énfasis que pusimos a lo largo de este trabajo en, cuando menos, anunciar sus principales características para, en lo futuro, abonar en su estudio y generar habilidades prácticas derivadas de su empleo continuo y sistemático.

Finalmente, como una tercera función del estándar de prueba aparece la relativa a la distribución del riesgo del error entre las partes, que es consecuencia del concreto umbral de suficiencia probatoria establecido por cada estándar de prueba. Nos explica Ferrer[657] que, para los efectos de decidir en qué punto situar el umbral de la suficiencia probatoria, es imprescindible comprender adecuadamente la

---

[656] Ferrer Beltrán, Jordi, *Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso*, ob. cit., p. 114.

[657] *Idem*, p. 115.

relación entre esa decisión y la distribución del riesgo del error entre las partes. El punto de partida es que el objetivo institucional de la prueba en el proceso judicial (al igual que en el proceso administrativo) es la averiguación de la verdad, pero las limitaciones epistémicas que aquejan a todo razonamiento sobre los hechos impiden atribuir más que una cierta probabilidad (inductiva), de que las hipótesis fácticas en litigio sean verdaderas. No pudiendo, pues, fundarse certezas racionales sobre los hechos, siempre y en todo caso cabe la posibilidad del error en la decisión, que sólo se puede evitar no decidiendo. Aunque no es el único tipo de error relevante en el razonamiento probatorio, sino también hay el error material. Estaremos ante un error consistente en un falso positivo cuando se declare probada una hipótesis falsa y ante el error de un falso negativo cuando se declare no probada una hipótesis verdadera.

Ahora debe precisarse que las dos primeras funciones de los estándares de prueba (*i. e*., aportar criterios de justificación de las decisiones y servir de garantía para las partes), no dependen del concreto nivel de exigencia probatoria que cada uno de ellos imponga: se cumplen por el mero hecho de su existencia, y siempre que se cumplan los requisitos metodológicos para su formulación, fundamentalmente: A).- Que sus criterios no dependan de los elementos subjetivos del juzgador; y B).- Que sean suficientemente precisos en la determinación del umbral de suficiencia probatoria[658].

7.7.2.- La necesidad de construir un estándar de prueba de la materialidad de operaciones

A lo largo del presente trabajo hemos analizado que la presunción de inexistencia de operaciones fue instaurada en 2014 y a lo largo de más de diez años, la principal controversia que gira en su entorno es de corte probatorio, especialmente, por tratarse de una *presunción iuris tantum*.

La problemática, a nuestro parecer, se originó, entre otras causas, a raíz del inadecuado manejo de las cargas de la prueba de la presunción de inexistencia de operaciones, acorde a los principios que rigen la doctrina de las presunciones, donde vimos que el menosprecio a las estrategias de destrucción y bloqueo de las

[658] *Idem*, p. 113.

presunciones y la falta de una cultura jurídica sobre el manejo de los “hechos” (*i.e.* su naturaleza, investigación, fijación, su estampación y la carencia de herramientas para la organización del material probatorio y las inferencias).

Este aparente desprecio por los “hechos”, en términos generales, ha cobrado su factura, porque el haber recurrido a la creación del concepto de “materialidad de operaciones”, se desencadenaron las complicaciones que conlleva su “vaguedad” e “indeterminación de los conceptos jurídicos”; prácticamente, un terreno fértil de la prueba se distorsionó a una *difficiliores probationes.*

Avanzados en el estudio de esas implicaciones negativas, llegamos al punto donde, después de sumergirnos en el *buceo* de otros terrenos fácticos, descubrimos áreas interdisciplinarias que sólo estaban a la espera de ser descubiertas. Nos referimos a la ingeniería en procesos y a la administración de empresas, pero ese hallazgo, para ser honestos, derivó de la ejecución de una de las estrategias de investigación fáctica que propusimos en este capítulo y que titulamos las “statement y *wh-questions*” de la materialidad de operaciones, en resumidas cuentas, es el ejercicio de “cuestionar” de todas las formas posibles acerca de “algo”, y eso nos facilita «conectar los puntos». Los hallazgos que encontramos sobre las operaciones sujetas a la materialidad de operaciones “lato sensu” como *proceso* y como *proyecto*, parten, en cierto modo, de la ejecución de algunas herramientas de la metodología que proponemos en este trabajo para la investigación fáctica.

La ocurrencia de la existencia de las operaciones mercantiles con efectos fiscales, como *thema probandi* de la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones, a nuestro parecer, ya cuenta, al menos, con el estándar probatorio de arranque, diseñado en la más reciente jurisprudencia[659] de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, porque, finalmente, delimita una “regla de prueba” sobre el *grado de suficiencia probatoria* que se requiere para probar la materialidad de operaciones, delimitándola a la “capacidad operativa” del EFOS, al establecer que *la carga del contribuyente emisor consiste únicamente en demostrar que sí cuenta con esa capacidad*.

[659] Visible en la foja 11 de este capítulo.

Ese estándar mínimo de prueba se fijó considerando como límites de prueba que el contribuyente únicamente debía demostrar que cuenta con la capacidad operativa para llevar a cabo las operaciones contenidas en los comprobantes en cuestión, o que también debe acreditar que, efectivamente, se realizaron aquellas operaciones, optando por la primera opción.

Muchos nos preguntaríamos, y ahora, ¿cuál es el "estándar de prueba" de la capacidad operativa?, ¿cuál es el grado de suficiencia probatoria para tenerla por acreditada? y si al definirlo se introdujera el concepto de "proceso" o "proyecto", ¿se generaría la inquietud, ahora, de cuál es el estándar de prueba de "proceso"? y así sucesivamente en un *regreso al infinito*[660], de modo que sería inviable la justificación de las decisiones porque se necesitaría recurrir a un número infinito de estándares de prueba. Pero, como expresa Ferrer[661], con quien comulgamos: a final de cuentas, la única solución pasaría por entender que sólo se puede decidir sobre la suficiencia del fundamento epistémico de una hipótesis sobre los hechos en el contexto específico del caso concreto, más allá del uso de fórmulas generales extremadamente vagas:

> El «estándar» sería asequible tan solo en la medida en que quien juzgue decida, por una parte, cuáles son las hipótesis lo suficientemente plausibles como para ameritar un tratamiento refutatorio a la luz del caso que se resuelve -*i. e.* aquellas cuya refutación es *razonable* exigir- y, por la otra, cuándo esas hipótesis

[660] Otro ejemplo es el de la hipótesis de que Juan se suicidó disparándose a la cabeza con un arma de fuego (lo que puede ser jurídicamente relevante, por ejemplo, para negar a un familiar el derecho a cobrar el seguro de vida que Juan tenía contratado), podemos seguir el siguiente razonamiento: dado que Juan fue encontrado muerto con un arma en su mano derecha y dado que (sobre la base de generalizaciones auxiliares) sabemos que las armas de fuego expelen restos de pólvora hacia atrás al ser disparadas y que estos restos pueden ser detectados por una microscopía electrónica de barrido, podemos hacer la predicción de que si es verdadera la hipótesis de que Juan se disparó, encontraremos mediante esa prueba pericial restos de pólvora en la mano con la que empuñó el arma. Si el resultado de la prueba es negativo, podemos considerar refutada la hipótesis del suicidio, pero eso depende, claro, de que haya elementos de juicio suficientes para apoyar las generalizaciones empíricas auxiliares de que todas las armas (o la concreta arma usada por Juan) expelen restos de pólvora y de que la técnica de la microscopía electrónica de barrido la detecta. Por supuesto, si alguna de esas generalizaciones empíricas fuera falsa, podría suceder perfectamente que Juan no tuviera restos de pólvora en su mano o que no la hubiésemos detectado y que, a pesar de ello, se hubiera suicidado. Así pues, si el estándar de prueba que estamos utilizando para decidir si una hipótesis está probada nos requiere que se hayan refutado todas o algunas de las hipótesis alternativas, parecería que ello nos lleva a la necesidad de disponer de un estándar de prueba ulterior sobre la suficiencia de las pruebas para la refutación de éstas, y así sucesivamente en un regreso al infinito. En Ferrer, Jordi, *Prueba sin Convicción. Estándares de prueba y debido proceso*, ob. cit., pp. 40-41.

[661] *Idem* p. 41.

> han sido suficientemente refutadas o, lo que es lo mismo, cuándo hay prueba suficiente de su negación. En este aspecto, no estoy seguro sobre si realmente haya diferencia entre estos «estándares» y el que exige que se condene solo cuando las dudas habidas no sean razonables.[662]

Habrá, desde luego, quienes opinen que es preferible que las fórmulas legales, previstas para determinar la suficiencia probatoria sean de una gran vaguedad e imprecisión, de modo que sea el juzgador del caso concreto quien determine el nivel de exigencia probatoria; aunque en el fondo pareciera que lo que les inquieta es una imagen del umbral probatorio como cuantificación que, desde luego, sería la única posible.

Entonces, a nuestro parecer, el cometido logrado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de fijar un estándar de prueba de la materialidad de operaciones para el EFOS es loable, cuando menos, abre las puertas a un abanico fáctico interdisciplinario, donde encajan perfectamente las categorías de "proceso", "sistema", "proyecto", "calidad", "eficiencia", "entregable", analizados con anterioridad, pero también nos compromete al desarrollo de habilidades inferenciales que no teníamos contemplado emplear en el ámbito del derecho fiscal.

Nuestro punto de vista es que aún está pendiente la construcción del "estándar de prueba" de la materialidad de operaciones para los receptores de los comprobantes fiscales que amparan operaciones tildadas de inexistentes, y si bien, con base en la fórmula lógica del *aufheben* (Hegel), propusimos una alternativa de prueba con base en una estrategia procedimental, no menos cierto es que la misma tiene sus limitaciones y no tiene los mismos alcances epistémicos que un estándar de prueba, para conocer la verdad de los hechos.

Por ello, el exhorto sería para el Poder Legislativo Federal, porque de ahí proviene la instauración de la presunción de inexistencia de operaciones, trabajo que aún se encuentra incompleto.

7.8.- Conclusiones

A).- Para poder sostener un enunciado de la naturaleza de "E*stá probado que p"*, es menester la presencia del razonamiento probatorio inferencial que lleve a los tribunales a decidir si se verificaron o no nuestras hipótesis y para lograrlo se

[662] Dei Vecchi, *Los confines pragmáticos del razonamiento probatorio*, Zela-Ceji, Lima, p. 217.

requieren al menos cuatro cosas: *a) una estrategia probatoria para la destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones; b) la fijación de los hechos relevantes de la estrategia probatoria; c) una investigación fáctica de los hechos relevantes mencionados y recopilación de la materia física impresa por ellos; y d) herramientas inferenciales y narrativas para darle cause al producto de la investigación fáctica y desahogo del contenido probatorio encontrado para concretar un razonamiento probatorio persuasivo.*

B).- El eje jurídico central para lograr la inaplicación de la presunción de inexistencia de operaciones, es la *estrategia de destrucción o refutación* de las presunciones *iuris tantum*, porque deseamos el efecto contrario a la aplicación de la norma, o sustraernos de su aplicación, por la sencilla razón de que nos enfrentamos a una presunción adversa al contribuyente. Y a nuestro parecer, resulta más sencillo enunciar la estrategia para la destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones, como la maniobra de *probar la ocurrencia de la existencia de operaciones*, que la idea de tener que probar la "materialidad de las operaciones", porque, como se analizó en el capítulo segundo, el nacimiento de ese concepto ha traído consigo un sinfín de problemas semánticos de indefinición jurídica (como la vaguedad y la indeterminación de conceptos jurídicos). Lo anterior, identificando el hecho principal y planteándolo a través de un enunciado del tipo *"Está probado que p"*.

C).- Para los presuntos EDOS: la estrategia de destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones *se vuelve inoperante*. Lo anterior, porque la conducta (adquisición de comprobantes provenientes del tráfico de comprobantes fiscales), en la que incurre el presunto EDOS, se sustrajo de la construcción del hecho base de la presunción de inexistencia de operaciones. O en todo caso, no se diseñó ni se construyó un hecho base conocido para imputarle la presunción de inexistencia de las operaciones del EDOS. Incluso, el grado de suficiente probatoria que se fijó en la más reciente jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, atañe también al presunto EFOS (capacidad operativa), dejando fuera a los presuntos EDOS.

D).- Probar la materialidad de operaciones partiendo de las “reacciones” del EDOS (frente a las acciones del EFOS), está condicionado al grado de *capacidad reflexiva* (capacidad para estampar las acciones del exterior) de su materia física, lo que, a nuestro parecer, desborda el control del razonamiento de la decisión judicial sobre los hechos, por la ausencia de un estándar probatorio que determine el grado de suficiencia probatoria requerido para la prueba de los hechos de la materialidad de operaciones, a partir de las reacciones frente a las acciones de terceros.

E).- Proponemos como estrategia para la destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones aplicada a un EDOS, agotar los mecanismos de preparación de pruebas que acerquen a la autoridad fiscal a la capacidad operativa del EFOS que le haya expedido los comprobantes fiscales cuestionados con motivo de la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones, tales como la compulsa con terceros o la inspección ocular en el domicilio del EFOS.

F).- En la visión de la operación como proceso y proyecto, cobra una nueva dimensión la prueba pericial de ingeniería en procesos o administración de empresas, o ambas, para demostrar que la operación de la que deriva su deducción o saldo a favor es una operación “real”, al provenir de un productor de bienes o de un prestador de servicios que cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad directa o indirecta para ejecutar esos actos productivos.

G).- En el periodo de investigación fáctica de la materialidad de operaciones, no podemos prescindir de herramientas tales como: 1.- la clasificación de los acontecimientos conforme a la visión molar-molecular del hecho; 2.- la generación de preguntas para formular proposiciones probadas: *statement questions* y *wh-questions*; 3.- la revisión del grado de capacidad reflexiva de las cosas; 4.- la visión interdisciplinaria de la operación como proceso, sistema y proyecto; 5.- los entregables de los proyectos; 6.- el estándar de prueba de la capacidad operativa; y 7.- la organización de las inferencias lógicas y “conexión de los puntos”, a través de la narración y la cronología, el *chart method*, entre otros.

H).- En esta nueva era de la “materialidad de operaciones”, se hace patente la necesidad corporativa de gestión de la “impresión” en la “materia física” (documentos, fotografías, videos, actas, entregables, certificaciones ante fedatario

público, correos electrónicos, inspecciones, etc.), de todos los hechos acontecidos alrededor de la ejecución de los proyectos, podría, incluso, enmarcarse como un nuevo “proceso” o un “proyecto de gestión” empresarial.

H).- Finalmente, a nuestro parecer, el cometido logrado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de fijar un estándar de prueba de la materialidad de operaciones para el EFOS es encomiable, ya que cuando menos posibilita un abanico fáctico interdisciplinario, donde se integran perfectamente las categorías de “proceso”, “sistema”, “proyecto”, “calidad”, “eficiencia”, “entregable”, entre otros, pero también nos compromete al desarrollo de habilidades inferenciales que parecían muy lejanas al ámbito del derecho fiscal.

I).- Si bien, con base en la fórmula lógica del *Aufheben* (Hegel), propusimos un criterio orientador de prueba para el EDOS, con base en una estrategia procedimental; no menos cierto es que el mismo tiene sus limitaciones y no tiene los mismos alcances epistémicos que un estándar de prueba, para conocer la verdad de los hechos. Por ello, el exhorto para que esta acción se concrete sería para el Poder Legislativo Federal, porque de ahí proviene la instauración de la presunción de inexistencia de operaciones, trabajo que aún no se encuentra completo.

8.- CONCLUSIONES GENERALES

PRIMERA.- La Factura ha demostrado ser una herramienta fundamental para el comercio, no sólo como instrumento de control de las mercancías, sino también como del traslado de los impuestos; sin embargo, la distorsión de esos usos por parte de los contribuyentes, dio nacimiento al fenómeno de las facturas falsas en papel y, posteriormente, al del tráfico de comprobantes fiscales digitales como práctica de "simulación absoluta". Para su combate, a nivel mundial, las AATT han adoptado múltiples acciones para controlar las facturas falsas (por ejemplo: la creación de bases de contribuyentes no confiables y su publicación, la limitación a la autorización de la emisión de comprobantes a los sujetos con irregularidades, la retención del 100% del IVA en las facturas emitidas por sujetos con inconsistencias en su comportamiento fiscal), pero, para el caso de México se implementó la figura jurídica de la "presunción de inexistencia de operaciones", mediante la adición del artículo 69-B en el Código Fiscal de la Federación, medio de combate frontal para contrarrestar esa conducta.

SEGUNDA.- La presunción de inexistencia de operaciones es una norma jurídica de naturaleza heteroaplicativa y procesal (porque prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales, presuntivamente sin contar con la capacidad operativa que ampare las operaciones consignadas en aquéllos); que a nuestro juicio es contraria a los derechos humanos, ha superado el test de constitucionalidad (respeto a los derechos humanos de audiencia, irretroactividad, presunción de inocencia y libertad de trabajo), al así haberlo determinado la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Se construyó como una presunción *iuris tantum,* porque facilita la labor de la prueba y sustituyen un hecho de difícil prueba por otro más fácil (tráfico de comprobantes fiscales, por una supuesta falta de capacidad operativa); está sujeta a la estrategia de destrucción de las presunciones; su aplicación puede ser directa (siguiendo el procedimiento que marca el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación) o indirecta (mediante el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal).

TERCERA.- El concepto de materialidad de operaciones es un concepto vago y que puede clasificarse en la lista de conceptos jurídicos indeterminados, pero que no debe confundirse con la simulación relativa, con la sustancia económica, ni con la razón de negocios de una operación. Lo anterior se complementa con el hecho de que en México se reservó para el tema de la simulación relativa, el establecimiento de los artículos 42-B del Código Fiscal de la Federación y 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que contemplan las facultades de la autoridad fiscal para calificar la simulación de actos jurídicos y su recalificación para efectos fiscales. Mientras que la figura de la razón de negocios y de las operaciones escalonadas, las encontramos en la redacción del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Precisado lo anterior, podemos concluir que la materialidad de operaciones es un estadio probatorio que conduce a la destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones y para acceder a él es posible acreditar la materialidad de una operación, sin involucrarnos en la existencia de sustancia económica y/o razón de negocios de las operaciones; sin embargo, si es muy bajo el grado de capacidad reflexiva de la materia física del EDOS, éste puede acudir a esas doctrinas para acreditar la referida materialidad. Ello, porque no debemos olvidar que la materialidad de operaciones no implica la existencia de sustancia económica y/o razón de negocios; en cambio, una vez que se acreditó que una operación está dotada de estas cualidades, esto presupone, necesariamente, su materialidad.

CUARTA.- La concepción racionalista de la prueba es una excelente alternativa para el control de la íntima convicción del juez, presente en todos los sistemas de libre valoración de la prueba. Entre sus autores destacan Michele Taruffo, Marina Gascón Abellán, Jordi Ferrer Beltrán, Perfecto Andrés Ibáñez, Daniel González Lagier y Luis Muñoz Sabaté. Y sus postulados fundamentales son que hay una relación teleológica entre prueba y verdad, de modo que la verdad se configura como el objetivo institucional a alcanzar mediante la prueba en el proceso judicial; la verdad aquí aparece entendida como una correspondencia entre el enunciado sobre un hecho y lo sucedido históricamente con el mundo exterior; y los elementos de juicio nos permiten alcanzar un conocimiento probable, nunca certezas absolutas o racionales, de modo que el razonamiento probatorio imperante en esta concepción

es el razonamiento inferencial; por lo que decir que un enunciado fáctico está probado, es afirmar que es probablemente verdadero (a un nivel que habrá que determinar), dadas las pruebas disponibles.

QUINTA.- La prueba de la materialidad de operaciones está condicionada a la capacidad reflexiva de las cosas a los fenómenos del mundo y para sortear el azar que esto implica, a nuestro parecer, se requiere de una metodología que contemple, al menos, cuatro cosas: a) una estrategia probatoria para la destrucción de la presunción de inexistencia de operaciones; b) la fijación de los hechos relevantes de la estrategia probatoria; c) una investigación fáctica de los hechos relevantes mencionados y la recopilación de la materia física impresa por ellos; y d) herramientas inferenciales y narrativas para darle cause al producto de la investigación fáctica y el desahogo del contenido probatorio encontrado para concretar un razonamiento probatorio persuasivo. Adicionalmente, pensamos que es indispensable acercarse a la materialidad de operaciones y especialmente a la *materialidad de recepción de operaciones* con una visión interdisciplinaria, sin límites en nuestro acercamiento al conocimiento de los hechos, para alcanzar una visión molecular de los mismos. Finalmente, si bien ya se modeló un "estándar de prueba" para los EFOS, aún queda pendiente la construcción de uno para los EDOS, por lo que no debemos cesar en esfuerzos para que cada operador del derecho, desde su posición y a sus alcances, contribuya al fortalecimiento de los "estándares de prueba", que cierran el circulo del control de la racionalidad de los juicios de hecho que se emiten al dictar sentencias.

SEXTA.- La más importante de nuestras conclusiones es que en relación a nuestra hipótesis de trabajo: ¿Es necesario un estándar de prueba para la prueba de la materialidad de la recepción de bienes y servicios? concluimos que:

Considerando la distinción a nivel de ciencia forense que existe entre "actividad" y "rastro", identificándose con el primer supuesto los EFOS y con el segundo los EDOS; y que la materialidad de operaciones de los EFOS ya cuenta con un estándar mínimo de prueba que reside en su capacidad operativa.

En realidad, solo es necesario explorar doctrinariamente y trabajar a nivel legislativo en la construcción de un estándar de prueba para la materialidad de la recepción de bienes y servicios, y con especial énfasis tratándose de operaciones inmateriales.

9.- FUENTES REFERENCIALES

Abad Gómez, Héctor, *Manual de Gestión de Proyectos*, Universidad de Antioquia, Colombia, 2009.

Abel Lluch, Xavier; Picó Junoy, Joan, *et. alii*, (directores), *La Prueba Judicial. Desafíos en las jurisdicciones civil, penal, laboral y contencioso-administrativa*, La Ley, España, 2011.

Abgano, N., *Diccionario de Filosofía*, FCE, México, 1963.

Abimbola, Kola, *Question and Answers: The logic of Preliminary Fact Investigation*. Journal of Law and Society, vol. 29, num. 4, December, 2002.

Aguado I. Cudolá, Vicenc, *La prueba en el proceso contencioso-administrativo: ¿Supletoriedad de la legislación procesal civil o necesidad de una regulación específica?*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2013.

Albaladejo García Manuel *La simulación*, Editorial Edisofer, Madrid 2005

Almagro, J., *et alii*, *Derecho Procesal*, vol. I, T. I, Tirant lo Blanc, 3a., Valencia, 1988.

Alsina, Hugo, *Tratado teórico-práctico de derecho procesal civil y comercial*, T. III, EDIAR SOC. ANON. EDITORES, 2a., Buenos Aires, 1961.

Anderson Terence, Shum David y Twining Willian, *Análisis de la Prueba*, trad. de Flavia Carbonell y Claudio Agüero, Marcial Pons, Madrid, 2015.

Andrés Ibáñez, Perfecto, “Acerca de la motivación de los hechos en la sentencia penal”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, no. 12, 1992.
-------, *En torno a la jurisdicción*, Editores del Puerto Buenos Aires, Argentina, 2007.
-------, *Los hechos en la sentencia penal*, Fontamara, México, 2007.

Arilla Bas, Fernando, El *Procedimiento Penal en México*, Porrúa, México, 2004.

Asencio Mellado, José María, *Prueba prohibida y prueba preconstituida*, Trivium, Madrid, 1989.

Atienza Manuel, *Curso de Argumentación Jurídica*, Trotta, Madrid, 2013.

Barajas, Sara; Campos, Raymundo, *et. al*., “Evasión Fiscal Derivada de los Distintos Esquemas de Facturación”, Colegio de México, enero 2011.

Béjar Rivera, Luis José, *La Finalidad del Acto Administrativo, Estudio sobre la oportunidad y la desviación de poder del acto administrativo en el Procedimiento Contencioso Administrativo Mexicano*, Rap, Argentina.

Bello Pérez, Carlos, *Producción y Operaciones aplicadas a las PYME*, Ecoe, 4a., Colombia, 2019.

Bentham M., Jeremías, *Tratado de las pruebas judiciales*, T. I, Bossange Freres, París, 1825.

Binder, David A. y Bergman, Paul, *Fact Investigation. From Hypothesis to Proof*, West Publishing Company, St. Paul, Minnesota, 1984.

Brown Harold I., *La nueva Filosofía de la Ciencia*, Tecnos, Madrid, 1983.

Bunge, Mario, *La investigación científica*, Ariel, Barcelona, 1985.

Calamandrei Piero, *Proceso y Democracia*, trad. Héctor Fix Zamudio, Ediciones Jurídicas Europa; América Buenos Aires, Argentina, 1962.

Calamandrei, P., *El juez y el historiador,* en *Estudios sobre el proceso civil*, trad. de S. Sentís Melendo, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1961.

Carl G., Hempel, *Filosofía de la Ciencia Natural*, Alianza, 2003.

Carnelutti, Francesco, *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, Biblioteca Clásicos del Derecho, primera serie, vol. 5, Oxford, México, 1999.
-------, *La Prueba Civil*, Depalma Buenos Aires, 2a., Argentina, 1982.
-------, *Teoría General del Derecho*, Olejnik, Argentina, 2018.

CEPAL, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, "Evolución de la inversión en América Latina y el Caribe: hechos estilizados, determinantes y desafíos de política", Santiago de Chile, 2018.
-------, "Los servicios y el desarrollo de América Latina", *papeles del SELA*, No. 2, Grupo Editor Latinoamericano, 1985.
-------, "Estudio Económico de América Latina y el Caribe 2020", Santiago de Chile, 2020.

CH., Perelman, *La Lógica Jurídica y la Nueva Retórica*, Civitas, Madrid, 1999.

CIAT, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y BID, Banco Interamericano de Desarrollo, *La Factura Electrónica*, 2018.

Claro Solar, Luis, *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado, De las Obligaciones*, T. 11, vol. II, No. 751, Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1979.

Contreras Bravo, Leonardo Emiro, *et. al*., *Procesos de Fabricación en polímeros y cerámicos*, Ediciones de la U, Bogotá, 2018.

Cuatrecasas, Luís, *Ingeniería de Procesos y de Planta*, Ingeniería Lean; Profit Editorial; Instituto Lean Management, Barcelona 2017.

Dei Vecchi, Diego, “Acerca de la Fuerza de los Enunciados Probatorios: El Salto Constitutivo”, *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 37, Universidad de Alicante, España, 2014.
-------, “El carácter presuntivo de las presunciones absolutas”, *Revus*, núm. 38, 2019.
-------, *Los confines pragmáticos del razonamiento probatorio*, Zela-Ceji, Lima, 2020.

Del Vecchio, Giorgio, *Filosofía del Derecho*, trad. Luis Legaz y Lacambra, Bosch, España, 1980.

Dellepiane, Antonio, *Nueva Teoría de la Prueba*, Temis, Colombia, 2000.

Devis Echandia, H., *Teoría General de la Prueba Judicial*, T. I, Zavala Editor, Buenos Aires, 1972.
-------, 5a., Argentina, 1981.

Diez Duarte, Raúl, "La Simulación de Contrato en el Código Civil Chileno", No. 35, Fallos del Mes, 2a., 1982.

Diez Picazo, Luis, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Tecnos, 21a., Madid, 1983.

Dizionario Giuridico Romano, Edizioni Giuridiche Simone, Nápoles, 2000.

Domingo Ajenjo, Alberto, *Dirección y Gestión de proyectos: un enfoque práctico*, RAMA, Madrid, 2000.

E. Alchourrón, Carlos y Bulygin, Eugenio, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*, Astrea, 2a., Buenos Aires-Bogotá, 2012.

Echevarría, Javier, *Introducción a la metodología de la ciencia. La filosofía de la ciencia en el siglo XX*, Cátedra, Madrid, 1999.

Eco, Umberto y A. Sebeok, Thomas, *El signo de los tres*, Peirce; Lumen, *et. al*., España, 1989.

Escorcia Subiroz, Jorge Nerandy, *La factura cambiaria: acercamiento teórico-práctico*, Santa Marta: Universidad del Magdalena, 2020.

Espinosa Gómez Magdalena *¿Qué es y para qué sirve del derecho?* en Problemas contemporáneos de la filosofía del derecho, UNAM, 2005

Ferrajoli, Luigi, *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*, Trotta, Madrid, 1995.

Ferrara, Francesco, *Simulación de los Negocios Jurídicos*, Jurídica Universitaria, México, 2002.

Ferrer Beltrán, Jordi, *La valoración racional de la prueba*, Marcial Pons, Madrid, 2007.
-------, *Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso*, Marcial Pons, Madrid, 2021.
------, *Prueba y Verdad en el Derecho*, Marcial Pons, 2a., Madrid, 2005.
------; Vázquez, Carmen (coeds), *Debatiendo con Taruffo*, Marcial Pons, Madrid, 2016.
------; Coords., *Manual de razonamiento probatorio*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2022.

FONADE, *Manual de gerencia de proyectos*, Versión 02, Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, Bogotá, 2010.

Frank, Jerome, *Derecho e Incertidumbre*, Fontamara, 3a., México, 2001.

Furno, Carlo, *Teoría de la Prueba Legal*, trad. Sergio González Collado, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1954.

Gama Leyva, Raymundo, "El Método de Wigmore y su aplicación en nuestra práctica jurídica", en *La Prueba Judicial. Desafíos en las jurisdicciones civil, penal, laboral y contencioso-administrativa*, La Ley, Madrid, 2011.

Garrigues Joaquín, *Curso de Derecho Mercantil*, T. IV., Temis, 7a., Colombia, 1987.

Gascón Abellán, Marina, *Cuestiones Probatorias*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2012.

Gascón Abellán, Marina. *Los hechos en el Derecho. Bases argumentales de la prueba*, Marcial Pons, 2a, 2004 y 3a., Madrid, 2010.

Ginzburg, Carlo, *El Hilo y las Huellas. Lo verdadero, lo falso, lo ficticio*, FCE, Argentina, 2010.
-------, *El juez y el historiador*, Anaya & Mario Muchnik, Madrid, 1993.

Gómez Cotero, José de Jesús, *La Razón de Negocios en el Sistema Fiscal Mexicano*, Thomson Reuters, 2022.
-------, *La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico*, Themis, México, 2017.

Gómez Sabaini J. C. y Morán D., "Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe: avances en su medición y panorama de las medidas

recientes para reducir su magnitud", serie Macroeconomía del Desarrollo, N° 215, Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020.

González Garcete Juan Marcelino y Orué Prieto Guzmán Esteban, *La prueba testimonial* Editora Lexijuris, 2017, Paraguay

González Lagier, Daniel, *Los Hechos bajo sospecha: Sobre la objetividad de los hechos y el razonamiento judicial*, Cmanducci y R. Guastani (eds.), 2000.
-------, *Quaestio Facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, Palestra-Temis, Lima-Bogotá, 2005.

Guastani Riccardo, *Teoría Analítica del Derecho*, 2017.

Gu F. & Lev B., 2001. *Intangible assets: measurement, drivers, usefulness*. Boston University & New York University

H. Johnson Calvin y Lawrence Zelenak, *Codificatrion of General Disallowance of Artificial Losses*, Tax Notes, vol. 122, 2019.

Hegel, Georg Wilhelm Friedrich, *Ciencia de la lógica*, Las Cuarent, Argentina, 2013.

Horst-Eberhard, Henke, *La cuestión de Hecho. El concepto indeterminado en el Derecho Civil y su Casacionabilidad*, Olejnik, Argentina, 2023.

IOTA, "False and Fictitious Invoices: Report for Tax Administrations", Intra-European Organization, Budapest, 2009.

Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las obligaciones*, Porrúa, México, 1999.

Jiménez, J. Pablo; Gómez Sabaini, J. Carlos, *et. al*., (comps.), *Evasión y equidad en América Latina*, CEPAL; Naciones Unidas; GTZ, Santiago de chile, 2010.

Jiménez Moreno, Manuel de Jesús; Caballero Hernández, Rafael, "El movimiento derecho y literatura. Aproximaciones históricas y desarrollo contextual", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, T. LXV, vol. 65, núm. 263, México, 2015.

Lara González, Rafael, *La Factura en el Derecho Mercantil Proyectado*, en *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz*. Getafe, Madrid, 2015.

Larenz, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1960.

Larios, Rogelio y Witker Velázquez, Jorge Alberto, *Metodología Jurídica*, McGraw-Hill, México, 1997.

León Hurtado, Avelino, *La Voluntad y la Capacidad en los Actos Jurídicos*, Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1963.

LLedo, Pablo y Rivarola, Gustavo, *Gestión de Proyectos. Cómo dirigir proyectos exitosos*, *coordinar los recursos humanos y administrar riesgos*, Pearson, Buenos Aires, 2007.

Locke, John, *Ensayo sobre el Entendimiento Humano*, Libro III, cap. 2, numeral 7.

M. Copi, Irving, *Introducción a la Lógica*, Limusa, México, 2007.

Manresa y Navarro, Jose María, *Comentarios al Código Civil español*, T. VII, 2a., Madrid, 1907.

Mans Puigarnau, Jaime M., *Lógica para Juristas*, Bosch, Barcelona, 1978.

Marquez Muro, Daniel, *Lógica Controversia sobre "Los Universales"*, Porrúa, 11a., México, 1980.

Martínez Garnelo, Jesús, *La prueba indiciaria, presuncional o circunstancial, en el nuevo Sistema Penal Acusatorio*, Porrúa, México, 2010.

McConville, *et al*., *The Case for the Prosecution*, trad. Libre del autor, Routledge, New York, 1991.

Méndez Lozano, Rafael, *Formulación y Evaluación de Proyectos. Enfoque para Emprendedores*, Digiprint, 9a., Colombia, 2016.

Mendonca, Daniel, *Las claves del Derecho*, Gedisa, 2009.

Mendoza Quezada Ricardo y Hernández Cruz Arturo, *Temas selectos y aspectos prácticos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*, Ciudad de México, 2024

Miranda Estrampes, M., *La mínima actividad probatoria en el proceso penal*, Bosch, Barcelona, 1997.
-------, *La prueba en el Proceso Penal Acusatorio (Reflexiones adaptadas al Código Procesal Penal Peruano de 2004)*, Centro de Estudios de Derecho Penal Económico; CEDPE, Perú, 2011.

Muñoz Sabaté, Luis, *Curso de Probática Judicial*, LA LEY, España, 2009.
-------, *Introducción a la probática*, Bosch, 2007.
-------, *La prueba de indicios en el Proceso Judicial*, Wolters Kluwer, España, 2016.
-------, *Técnica probatoria. Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*, Praxis, Barcelona, 1967.

N. R., Hanson, *Patrones de descubrimiento. Observación y explicación*, Alianza, Madrid, 1977.

Padrón Innamorato, Enrique Mauricio, *El sector servicios o sector terciario de la economía mirado desde la informalidad laboral. El caso de las peluquerías y estéticas*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2021.

Pérez Campos Eduardo Lorenzo, García Castillo Zoraida, Bravo Gómez María Elena y Campos Mayoral Eduardo Pérez (coordinadores). *Temas selectos de ciencias forenses y seguridad* Editorial Progreso, 2017, CONACYT

Pérez Carrillo, Agustín, *Introducción al estudio del derecho*, Textos Universitarios, México, 1978.

Picó Junoy, Joan, *EL derecho a la Prueba en el Proceso Civil*, Bosch, Barcelona, 1996.

Pintore, Anna, *El derecho sin verdad*, Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas, Universidad Carlos III de Madrid, Dykynson, Madrid, 2005.

Planiol, Marcelo y Ripert, Jorge, *Tratado Práctico de Derecho Civil Francés, Las Obligaciones*, T. 6, Cultural, Habana, 1940.

Platón, *Teeteto*, Biblioteca nueva, Madrid, 2003.

Ramírez Amayo Yubani, coordinadora, *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales*, obra colectiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, tirant lo blanch, Ciudad de México, 2020 (versión Kindle).

Ramos Méndez, *Francisco, Derecho procesal civil*, Bosh, Barcelona, 1980.

Rosenberg, Leo, *La carga de la prueba*, IB de F, 2a., Buenos Aires, 2002.
-------, *Tratado de Derecho Procesal Civil*, T. II, Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, s/f.

Ross, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, Universitaria de Buenos Aires, 5a., Agentina, 1994.

Rudd, D.F. y Watson, Ch. C., *Estrategia en Ingeniería de Procesos*, Alhambra, Madrid, 1976.

Ruiz Almendral, V., El fraude a la ley tributaria a examen los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario, Aranzandi, 2006.

Sabino Carlos *El proceso de la investigación*, Argentina, El Cid, 1978.

Schauer, Frederick, *Pensar como un Abogado. Una nueva introducción al razonamiento jurídico*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2013.

Schutz, Alfred, *Las estructuras del mundo de la vida*, única edición en castellano, Amorrortu editores, 2001, Buenos Aires.

Searle John R., *La construcción de la Realidad Social*, Paidós, Barcelona, 1997.

Sentis Melendo, *La prueba. Los grandes temas del derecho probatorio*, Ejea, Buenos Aires, 1978.

Serra Domínguez, Manuel, "De las presunciones" en Albaladejo, Manuel, *Comentarios al Código Civil y compilaciones*, T. XVI, vol. 2, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1981.
-------, "Normas de presunción en el Código civil y Ley de Arrendamientos urbanos", Nauta, Barcelona, 1963

Simposio 2019 de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, 2020.

Stein, Friedrich, El conocimiento privado del juez. Investigaciones sobre el derecho probatorio en ambos procesos, Temis, Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1999.

Taruffo, Michele, *La prueba*, Marcial Pons, 2008.
-------, *La prueba de los Hechos*, Trad. Jordi Ferrer Beltrán, Trotta, 2a., 2005.
-------, *Cinco Lecciones Mexicanas: Memoria del Taller de Derecho Procesal*, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, Escuela Judicial Electoral, 2003.
-------, *La Motivación del a Sentencia Civil*, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México, 2006.
-------, *Las Inferencias en las Decisiones Judiciales sobre los Hechos, en El razonamiento probatorio en el proceso judicial*, Ferrer Beltrán Jordi y Vázquez, Carmen (eds.), Marcial Pons, 2020, Madrid.
----------, *Simplemente la Verdad. El juez y la construcción de los hechos*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
-------, *Verdad, Prueba y Motivación en la Decisión sobre los Hechos*, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México, 2013.

Teun A. Van Dijk., *Estructuras y Funciones del Discurso*, traduc. Myra Gann y Martí Mur, SXXI, 7a., México, 1996.

Tron Petit, Jean Claude, "El control de la Discrecionalidad Administrativa en sede Jurisdiccional", en *Procedimiento y Justicia Administrativa en América Latina*, Steiner Christian Editor, México, 2009.

Troussov, A., *Introduction a la théorie de la preuve judiciaire*, trad. L- Piatigorski, Moscou, Moscou, 1965.

Villoro, Luis, *Creer, Saber, Conocer*, SXXI, 15a, México, 2002.

W. Twining, “The Rationalist Tradition of Evidence Scholarship”, in E. Campbell and L. Waller (eds.), *Well and Truly Tried. Essays on Evidence*, Sydney, The Law Book Cy, trad. del autor, 1982.

Weinberger, *Facts and Facts-Descriptions (A Logical and Methodological Reflection on a Basic Problem for the Social Sciences)*, by Ota Weinberger, Chapter III An Institutional Theory of Law, Neil MacCormick and Ota Weinberger, Springer Science + Business Media, B.V., 1986.

Wigmore, J. H., 1937, The Science of judicial Proof, as Civen by Logic, Pshychology, and General Experience, and Illustrated in judicial Trials, Little Brown, 1937.

Wróblewski, Jerzy, *Sentido y hecho en el derecho*, Grijley, 2a., 2013.

Zöe Prebble y John Prebble, “Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte II)”, *Revista IUS ET VERITAS*, N° 51, diciembre 2015.

MESOGRAFÍA O PÁGINAS *WEB*

Accatino, Daniela, “Atomismo y holismo en la justificación probatoria”, *Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, núm. 40, 2014, p. 24, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.redalyc.org/pdf/3636/363633430003.pdf.

Aguiló Regla, Josep, “Nota sobre ‘Presunciones’ de Daniel Mendonca”, *Doxa. Cuadernos de Fiosofía del Derecho, núm.* 22, 1999, consultado en Biblioteca virtual Miguel de Cervantes, 2014, el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.cervantesvirtual.com/obra/nota-sobre-presunciones-de-daniel-mendonca/.

AMEXIPAC (Asociación Mexicana de Proveedores Autorizados de Certificación, Estudio comparativo de Factura Electrónica en Latinoamérica octubre 2016, AMEXIPAC, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://www.amexipac.org/assets/estudio-comparativo-factura-electronica-de-latinoamerica-octubre-20162.pdf.

Analíticos I, (Negación del verbo y negación del predicado nominal), núm. 46, consultado el primero de julio de dos mil veinticuatro en: https://info-biblioteca.mincyt.gob.ve/wp-content/uploads/2024/04/Primeros_analiticos-Aristoteles.pdf.

Arellano Ricardo, (2017). *El impacto de las Operaciones Inexistentes*. Práctica Fiscal, No. 833, pp. 21-24. Consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco

en:https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/mx/pdf/2017/08/ao_impacto_operaciones_inexistentes_final.pdf

Arias Blanco, Lauro E., *Factura Electrónica Una Realidad en Seis Meses*, IMCP, consultado el seis de febrero de dos mil veinticuatro en: https://imcp.org.mx/la-historia-de-la-factura-electronica-en-mexico-tiene-ya-mucho-tiempo-derivado-del-esfuerzo-de-personas-y-organismos-que-deseaban-su-aplicacion-en-nuestro-pais/.

Banda Herrera Victor José, *La materialidad en materia fiscal*, Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación, año número 2, enero-junio 2021, https://www.gob.mx/shcp/pff/cee/documentos/revista-de-la-procuraduria-fiscal-de-la-federacion-ano-1-no-2-263517, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco.

Bayón Juan Carlos Epis*temología, moral y prueba de los hechos: hacia un enfoque no benthamiano* en Analisi e Diritto, 31-12-2008

Beccaria, Tratado de los Delitos y de las Penas, Imprenta de Alban, Madrid, 1822, consultado el primero de julio de dos mil veinticuatro en: http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080097388/1080097388_MA.PDF.

Buitrón Pidena Miguel, *Las empresas y el fantasma de la materialidad*, XIX Congreso Nacional de la AMDF "Derechos de los contribuyentes", octubre 2019, Querétaro México, presentación consultada en: https://amdf.org.mx/wp-content/uploads/2019/12/LAS-EMPRESAS-Y-EL-FANTASMA-DE-LA-MATERIALIDAD-Miguel-Buitr%C3%B3n-Pineda.pdf

Calderón Carrero, José Manuel; Ruiz Almendral, Violeta, "La codificación de la doctrina de la sustancia económica en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el sustancialismo", *Quincena Fiscal: Revista de actualidad fiscal*, núm. 15-16, septiembre 2010, consultada en https://www.academia.edu/27686229/La_codificaci%C3%B3n_de_la_doctrina_de_la_sustancia_econ%C3%B3mica_en_EE_UU_como_nuevo_modelo_de_norma_general_anti_abuso_la_tendencia_hacia_el_sustancialismo.

Camacho Fuerte, R. (2018). *Planeación Fiscal y Defensa del 69 B y 69 B BIS del CFF* Vol. I (Primera edición). Tegra Editorial SA de CV., https://www.tegra.com.mx/images/files/nuestras-publicaciones/2018/LibroPlaneacin-Fiscal-y-Defensa-del-69-B-y-69-B-BIS-del-CFF.pdf

Camacho Servín Fernando (28.09.2025) *Abrumadora evasión fiscal de factueras: $1.4 billones*. La Jornada, consultado el veintiocho de septiembre de dos mil veinticinco en: https://www.jornada.com.mx/noticia/2025/09/28/politica/abrumadora-evasion-fiscal-de-factureras-14-billones

Caracciolo Ricardo. El problema de los hechos en la justificación de sentencia, Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, número 38, abril 2013, p. 22, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.redalyc.org/pdf/3636/363633426002.pdf.

Caso Minnesota Tea Co. v. Helvering, 302 U.S. 609 (1938). Traducción libre del autor. Consultado en febrero de dos mil veinticuatro en: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/302/609/.

Chango-Galarza Mariela, Benavides Echeverría Iralda y Terán Herrera Maria, *Las empresas fantasmas un análisis desde la teoría de Poder de Michel Foucault Caso Ecuador*. Observatorio Iberoamericano del Desarrollo Local & la Economía Social ISSN: 1988-2483 Vol. 18 Núm. 36 (2024): Junio p. 159, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=9922388

Charles S., Peirce, "Lecciones de Harvard sobre el pragmatismo, Lección IV: Tres tipos de inferencia", 1903, Trad. Castellana y notas: José Vericat, 1988, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: http://www.unav.es/gep/OnThreeTypesReasoning.html.

Chávez Chávez José Luis, *Comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes en México* Localización: INCEPTUM: Revista de Investigación en Ciencias de la Administración, ISSN 1870-526X, ISSN-e 2007-9494, Vol. 13, Nº. 25 (Julio - Diciembre), 2018

Collosa Alfredo, Facturas falsas y Fraude Fiscal, 21 de marzo de 2019, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://www.ciat.org/facturas-falsas-y-fraude-fiscal/.

Cooley, Karen M. y Pulliam, Darlene, en "IRS, B&D Tool Up for Trial", *Journal of Accountancy*, 2007, última consulta de primero de febrero de dos mil veinticuatro en https://www.journalofaccountancy.com/issues/2007/may/irsbdtoolupfortrial.html.

Csaba Varga, "On Judicial Ascertainment of Facts", *Ratio Juris*, trad. Del autor, Vol. 4, No. 1 March 1991, p. 61, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://www.researchgate.net/publication/285803870_On_Judicial_Ascertainment_of_Facts.

Cultura de la Jurisdicción, "Entrevista a Perfecto Andrés Ibáñez", *Jueces para la Democracia, Información y Debate*", núm. 90, Madrid, diciembre 2017, consultado el primero de junio de dos mil veinticuatro en: https://www.juecesdemocracia.es/wp-content/uploads/2018/01/revista-90-diciembre-2017.pdf.

De Miranda Vázquez Carlos *Prueba directa vs prueba indirecta* (un conflicto inexistente), DOXA, vol. 38

Declaración de Sidney IAFS 2023 consultada en https://metsoc2025.au/cms/cms/wp-content/uploads/IAFS-2023-Sydney-Declaration-18-May-2021.pdf,

Douglas N., Walton, “The Fallacy of Many Questions, Logique et Analyse”, *NOUVELLE SÉRIE*, vol. 24, No. 95/96, Septembre-Décembre 1981, consultada en: https://philpapers.org/rec/WALTFO-5.

Esquerra Sergio, *“Articulo 69-B de CFF: inconstitucional para EDOS*” Revista Defensa Fiscal, núm. 263, febrero 2020

Ferrer Beltrán, Jordi, “Los hechos en la casación penal”, *Actualidad Penal*, número 48, junio 2018, consultada en https://www.academia.edu/36953985/Los_hechos_en_la_casaci%C3%B3n_penal.

Fichas fiscales CIAT-FFC, CIATData, consultadas el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://www.ciat.org/fichas-fiscales-ciat/.

Fletcher, J. F. y Nielsen, Richard E., “States Applying Tax Anti-abuse Doctrines to Transactional Taxes”, *Council on State Taxation*, trad. del autor, consultada el primero de febrero de dos mil veinticuatro en https://www.pillsburylaw.com/images/content/1/0/109676.pdf.

Foro Internacional de Tributación Digital 2015 (SAT, SHCP, AMEXIPAC), La nueva Administración Tributaria en México. El ADN digital: eje de transformación de los servicios tributarios, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/08/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-270.pdf.

Gaceta Parlamentaria, alo XVI, número 3857-C, 8 de septiembre de 2013, consultada en https://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/62/2013/sep/20130908.html.

García Requenes, J. I. G., Salcedo Triana, O., Ruiz Romo, D., Delijorge González, G. D. P., Briones, R. M., Paredes Berumen, L. E., Rivera Cornejo, R. A., & Villela Varela, M. E. (2023). *Empresas fantasma*. Brazilian Journal of Development, 9(2), 7537–7551 p. 7547, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco https://doi.org/10.34117/bjdv9n2-093

Gascón Abellán, Marina, “Sobre la posibilidad de formular estándares de prueba objetivos”, Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho, núm. 28, 15 de noviembre de 2005, consultada en https://doi.org/10.14198/DOXA2005.28.10; https://doxa.ua.es/article/view/2005-n28-sobre-la-posibilidad-de-formular-estandares-de-prueba-o.

González Darío, *Cláusula General Anti-Elusión o Abuso (GAAR): su génesis y evolución en el Derecho Tributario. La certeza jurídica, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://www.ciat.org/ciatblog-clausula-general-anti-elusion-o-abuso-gaar-su-genesis-y-evolucion-en-el-derecho-tributario-la-certeza-juridica/.

González Lagier, Daniel, *Apuntes Sobre Prueba y Argumentación jurídica*, 2014, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/37145/1/apuntes_sobre_prueba_y_argumentacion_juridica.pdf.
-------, "Hechos y Argumentos (Racionalidad epistemológica y prueba de los hechos en el proceso penal) (I)", *Jueces para la Democracia*, núm. 46, 2003.
-------, Hechos y argumentos (racionalidad epistemológica y prueba de los hechos en el proceso penal) (II)", *Jueces para la Democracia*, núm. 43, 2003.
-------, "Hechos y Conceptos", *Cuadernos electrónicos de filosofía del derecho*, núm. 15, 2007, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2260171.
-------, "¿Es posible formular un estándar de prueba preciso y objetivo? Algunas dudas desde un enfoque argumentativo de la prueba", *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, núm. 23, 2020, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: http://www.rtfd.es/numero23/04-23.pdf.

Grewal Andy, *Iowa Studies Research Paper* No. 2023-29, trad. Del autor, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4193230.

Herbas-Torrico, Boris Christian; Gonzales-Rocha, Erick Ariel, "Análisis de las causas del cumplimiento y evasión tributaria: Evidencia de Bolivia", *Perspectivas*, Año 23, Nº 46, noviembre 2020, consultada en: http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1994-37332020000200006.

Hernández Carrasco, María Victoria, artículo 2526, del Repositorio Digital de la Universidad Complutense de Madrid, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://webs.ucm.es/BUCM/revcul/e-learning-innova/182/art2526.pdf.

Hernández Santiago Jazmín Anahí, Reyes González Jazmina, Hinojosa López Jessica Ivonne, Arcos Moreno Sergio, *Evasión, elusión y defraudación fiscal en México* UPGTO Management Review, ISSN-e 2007-977X, Vol. 8, Nº. 3, 2023 (Ejemplar dedicado a: Septiembre - Diciembre)

Información gubernamental del Gobierno Australiano, trad. del autor, consultada el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://www.ato.gov.au/about-ato/tax-avoidance/the-fight-against-tax-crime/our-focus/serious-financial-crime-taskforce/taskforce-action-on-false-invoicing-arrangements.

Información visible en el blog de 24 de agosto de 2015, del sitio web gubernamental Gobierno de México, consultado el primero de marzo de dos mil veinticuatro en: https://www.gob.mx/blog/articulos/que-es-el-gobierno-electronico?idiom=es.

Izquierdo Enciso, León, “La implementación de la firma electrónica en México. Panorama Económico”. *Economía Informa*, julio-agosto 2011, núm. 369, Facultad de Economía, UNAM, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: http://www.economia.unam.mx/publicaciones/econinforma/369/.

JEFFREY C. GLICKMAN, CLARK R. CALHOUN The Tax Lawyer, Vol. 61, No. 4, THE STATE AND LOCAL TAX EDITION (SUMMER 2008), consultado en febrero de 2024, en: https://www.jstor.org/stable/40997870?read-now=1&seq=2#page_scan_tab_contents.

John T. Adney; Bryan W. Keene, *et. al.*, *Codifying the economic substance doctrine: clarity, questions and implications for life insurance products*, Taxing Times, vol. 6, Issue 2, Septiembre 2010, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://www.soa.org/globalassets/assets/library/newsletters/taxing-times/2010/september/tax-2010-vol6-iss2-adney.pdf.

Keen, M. y Stephen Smith, “VAT fraud and evasion: What do we know and what can be done?”, National Tax Journal, trad. del autor; L. Pollock John, A *theory of Defeasible Reasoning, International Journal of Intelliget Systems*, Vol. 6, 33-54 (1991); 2007, consultando en su versión digital el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: http://www.horty.umiacs.io/courses/readings/pollock-1991-thdefreas.pdf.

Lampreave Márquez, P. “Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea”. Revista Quincena Fiscal, n. 21, 2011, consultado el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2002293.

Marcial Pons, “Entrevista Jordi Ferrer”, YouTube, 8’:27’’, consultada el primero de agosto de dos mil veinticuatro en https://www.youtube.com/watch?v=eT1I3E4c-To.

Memoria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 1979, México, 1982, consultada el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://memoriasdehacienda.colmex.mx/mh/pdfs/1979.pdf.

Miranda Estrampes, Manuel, *Prueba Indiciaria y Estándar de Prueba en el Proceso Penal*, consultado el primero de octubre en: https://seminarioluigiferrajoli.itam.mx/archivos/2014/Raymundo%20Gama/Bibliografia/;

PRUEBA_INDICIARIA_Y_ESTANDAR_DE_PRUEBA_EN_EL_PROCESO_PENAL_%20POR_MANUEL_MIRANDA_ESTRAMPES.pdf.

Ml. Valdés, Luis. Significado, Fuerza ilocucionaria y Acto ilocucionario, Teorema: Revista Internacional de Filosofía, vol. 8, no. 2, 1978, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2045033.

Montes de Oca Romero Blanca Estela, *Cómo acreditar la materialidad de las operaciones para efectos fiscales* Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa núm. 30 julio-diciembre 2021, https://www.tfja.gob.mx/cesmdfa/praxis-numero/30/, consultada el primero de agosto de dos mil veinticinco.

Morales, Pedro. Sobre las hipótesis direccionales y no direccionales, Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2009, consultado el primero de septiembre de dos mil veinticuatro en: https://pedromoralesvallej.wixsite.com/misitio/admissions.

Murcia, L., Vega, C. & Sánchez D. L. *Alcance de las operaciones simuladas en México como un nuevo esquema para la evasión fiscal: un nuevo reto para el estado*, Revista Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales, 1-21, núm. 11, julio-diciembre 2019, https://revistahorizontes.uv.mx/index.php/horizont/article/view/9

Niño Angeles Daniel *Reseña del libro: Derecho Fiscal de Ambrosio Michel*, Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación, año número 2, julio-diciembre 2021

Organización de Estados Americanos (OEA), *Guía de Mecanismos para la Promoción de la Transparencia y la Integridad en las Américas*, consultada el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://www.oas.org/es/sap/dgpe/guia_egov.asp.

Palma Valdés Félix Federico*, Sobre la materialidad de las operaciones con efecto fiscal*, Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación, año número 2, enero-junio 2021, https://www.gob.mx/shcp/pff/cee/documentos/revista-de-la-procuraduria-fiscal-de-la-federacion

Palomo González Miguel A. *Metodologías para la evaluación de activos intangibles* en Innovaciones de negocios vol. 2 número 4, 2005 julio-diciembre, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en: https://revistainnovaciones.uanl.mx/index.php/revin/article/view/39

Peña, Elena Aurora; Viloria Norka, *et. al*., “La contabilidad Mercantil Un estudio comparativo a la luz del Código de Comercio de Venezuela y México”, *XV Congreso Internacional de Contaduría*, Administración e Informática, consultado el primero de

febrero de dos mil veinticuatro en: https://investigacion.fca.unam.mx/docs/memorias/2010/4.02.pdf.

Peralta CE, "Tributación y Derechos Fundamentales. Los principios Constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica". *Revista de Ciencias Jurídicas*, núm. 138, Costa Rica, Setiembre-diciembre 2015, consultada en https://doi.org/10.15517/rcj.2015.22824; https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf.

Picó I Junoy Joan *Los indicios en la prueba de la simulación contractual* Indret: Revista para el Análisis del Derecho, ISSN-e 1698-739X, Nº. 3, 2017

Portal web de la Secretaría de la Función Pública de 9 de diciembre de 2013, consultado el primero de marzo de dos mil veinticuatro en: https://www.gob.mx/sfp/documentos/firma-electronica-avanzada-fiel#:~:text=Programa%20Anticorrupci%C3%B3n&text=La%20Firma%20Electr%C3%B3nica%20Avanzada%20(FIEL,tratara%20de%20una%20firma%20aut%C3%B3grafa.

Principales diferencias entre "Normas de Información Financieras aplicables en México" y "Normas Internacionales de Información Financiera", Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Bolsa Mexicana de Valores, consultada el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.bmv.com.mx/docs-pub/constrim/constrim_1012226_2020-01_1.pdf.

Ramírez Morales Pablo, *Materialidad de operaciones y seguridad jurídica*, Puntos finos (revista especializada de consulta fiscal.) -- Año 14, v.149, no.290 (sept. 2019)

Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación, año II número 3, julio-diciembre de 2021 https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/657341/Revista_PFF_N3_.pdf

Ramos Pascua, José Antonio, "Lagunas del Derecho y Positivismo Jurídico. Un examen de la concepción de las lagunas de C. Alchourrón y E. Bulygin", *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 40, España, 2017, consultada en https://doxa.ua.es/article/view/2017-n40-examen-de-la-concepcion-de-las-lagunas-de-c-alchourron-.

Ricaurte Herrera Catherine tesis doctoral de la Universidad de Alicante *Argumentación y teoría de la prueba en el mundo latino* consultada el primero de agosto de dos mil veinticinco en: https://rua.ua.es/bitstream/10045/95789/1/tesis_catherine_ricaurte.pdf

Rivera Farber, Octavio, “La Factura”, *Revista de Derecho Notarial Mexicano*, núm. 127, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-notarial/issue/view/1769.

Ruiz Almendral, Violeta, “El Fraude a la Ley Tributaria (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, 2004, consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.academia.edu/181659/El_fraude_a_la_ley_tributaria?auto=download.

Salcedo Albarán Eduardo y De Leóna Beltrán Isaac, *Observación sincrónica y observación diacrónica*, en Documentos de Trabajo de Método número 18, 2003, Método Bogota, Colombia, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco en:https://www.researchgate.net/publication/5007249_Observacion_sincronica_y_observacion_diacronica

Saldívar Belén (24.09.2025) No tenemos derecho a tocar los impuestos si hay factureras y evasión en aduanas: Édgar Amador. El Economista, consultado el veintcuatro de septiembre de dos mil veinticinco en: https://www.eleconomista.com.mx/economia/derecho-tocar-impuestos-hay-factureras-evasion-aduanas-edgar-amador-20250924-778573.html; también se encuentra disponible la reproducción de la comparecencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público de 24 de septiembre de 2025 en: https://www.youtube.com/watch?v=IP9bkV5wdgc

Sanciprián Ernesto*, Materialidad en operaciones con extranjeros* Revista Idc online*,* 16 de diciembre de 2019, https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/12/16/materialidad-en-operaciones-con-extranjeros.

Santos Rayas Luis Alfonso, *Materialidad de las operaciones y las consecuencias fiscales por su carencia*, Revista Contaduría Pública, núm. 105 octubre 2020, https://contaduriapublica.com.mx/wp-content/uploads/2020/11/Materialidad-de-las-operaciones.pdf, consultada el primero de agosto de dos mil veinticinco.

Schiavo, C. A., *Principios generales de los contratos comerciales aleatorios el contrato de seguro y el instituto de la reticencia*, Tesis doctoral, Universidad Católica Argentina, Facultad de Derecho, Argentina, 2003, consultado el primero de abril de dos mil veinticuatro en: http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/tesis/principios-generales-de-los-contratos-comerciales-aleatorios.pdf.

Sentencia de 31 de marzo de 2021, del recurso de casación 5886/2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de los Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de España, consultada el primero de agosto de dos mil veinticuatro en: https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3243dc631887529c/20210419.

Silverman, Mark J. y Solomon, Eric. Economic Substance. New York University 70th Institute on Federal Taxation. 2011 (traducción libre del autor). Consultado el primero

de febrero de dos mil veinticuatro en: https://www.steptoe.com/images/content/2/6/v1/2641/4377.pdf.

Síntesis informativa de 5 de abril de 2017 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, consultada el primero de febrero de dos mil veinticuatro en: https://imcp.org.mx/las-normas-informacion-financiera/.

Smith, Barry y Searle, John, "The Construction of Social Reality", American Journal of Economics and Sociology, 62:2, 2003, (traducción libre del autor), consultado el primero de julio de dos mil veinticuatro en: https://ontology.buffalo.edu/smith/articles/searle.pdf.

Suárez Iñiguez, Enrique, "Conceptos erróneos y Conceptos mal usados, Neoliberalismo, políticas públicas, Estado, gobierno, poliarquía, democracia, paradigma". *Estudios Políticos*, Núm. 9, septiembre-diciembre, 2006, Consultado el primero de agosto de dos mil veinticuatro en https://doi.org/10.22201/fcpys.24484903e.2006.9.37692; https://www.revistas.unam.mx/index.php/rep/article/view/37692.

Sutton, Alicia Hamui, "La pregunta de investigación en los estudios cualitativos", *Investigación en Educación Médica*, núm. 17, 2016, consultada el 1 de septiembre de 2024 en: https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=349743621008.

Taruffo, Michele, "El Juez y el historiador: consideraciones metodológicas", *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Núm. 44, Universidad de Pravía, Italia, 2021, consultada en: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/114305/1/Doxa_2021_44_01.pdf.

Tosca Magaña Sergio Alfonso, Martínez Prats Germán, Silva Hernández Francisca, *Intervención de las auditorias para la mitigación de Efos y Edos,* Revista Investación & Negocios, vol. 15 núm. 26 (2022), https://revistas.usfx.bo/investigacionynegocios/index.php/revista/article/view/183/162

Trasberg, Viktor (2004), "Tax administration and the shadow economy in EU new members", *Department of public and Environmental Economics*, working paper, 3132, University of Pavia, Abril 2005. Consultada en: https://www.taylorfrancis.com/chapters/oa-edit/10.4324/9780203023075-6/tax-administration-shadow-economy-viktor-trasberg.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Boletín 04, Dirección General de Comunicación Social, México, 2019, consultada en https://www.tfja.gob.mx/sala_prensa/boletin-04-2019/.

Twining, William, "De nuevo los Hechos en serio", *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 15 de noviembre de 2009. *Vid*. https://doxa.ua.es/article/view/2009-n32-de-nuevo-los-hechos-en-serio.

Villavella Armengol Carlos Manuel *La investigación científica en la ciencia jurídica. Sus particularidades*, IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C., núm. 23, 2009

Wells, Bret, "Economic Substance Doctrine: How Codification Changes Decided Cases", Florida Tax Review: Vol. 10, No. 1, Article 9, University of florida Levin College of Law, 2023. *Vid*. https://scholarship.law.ufl.edu/ftr/vol10/iss1/9/.

Yaber Coronado Paola trabajo de máster en razonamiento probatorio que lleva por título *La presunción de inexistencia de operaciones en la legislación tributaria en México: un análisis teórico de su regulación* visible en: https://dugi-doc.udg.edu/handle/10256/24706, consultado el primero de agosto de dos mil veinticinco.