

Carga de la prueba respecto a la materialización de operaciones inexistentes: caso Aguascalientes

*Daniela Fernández Gutiérrez¹
Salvador Vivanco Florido²
Natalia Magdalena Ramírez³*

Resumen

En el año 2017, Aguascalientes ocupó el lugar vigésimo segundo a nivel nacional respecto del Tablero Global del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) donde se califica la eficiencia recaudadora, operativa, el cumplimiento normativo de los actos de fiscalización en ingresos coordinados, así como en los juicios de nulidad

-
- 1 Lic. Daniela Fernández Gutiérrez, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: danyfdz93@gmail.com
 - 2 Dr. Salvador Vivanco Florido, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Finanzas. E-mail: svivanco@correo.uaa.mx
 - 3 M.I. Natalia Magdalena Ramírez, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: natalia.magdaleno@edu.uaa.mx

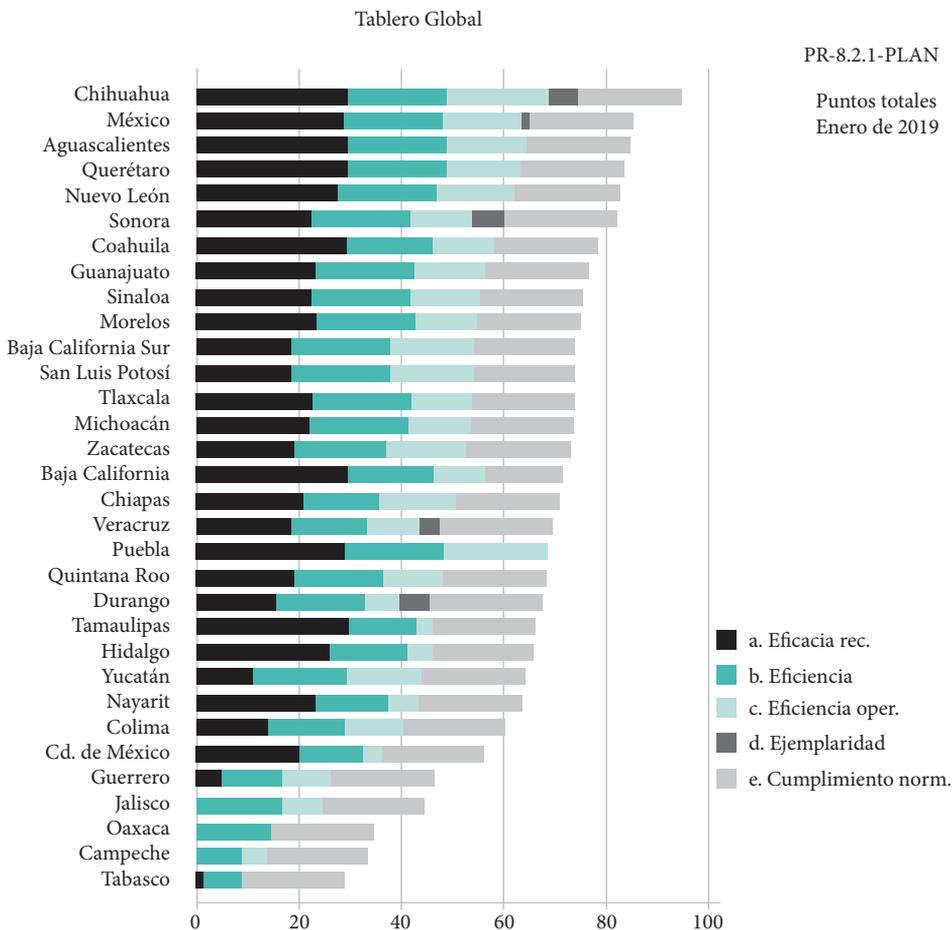
federales resueltos a favor de la entidad; asimismo, para el año 2018 dicho Estado subió al lugar tercero a nivel nacional. Advirtiendo este fenómeno, el objetivo de este estudio es el de analizar los criterios normativos, jurisdiccionales y doctrinales tanto de los Tribunales Federales de Justicia Administrativa, como los de los Tribunales Colegiados de Circuito, respecto de la carga de la prueba en la materialización de operaciones inexistentes en relación a comprobantes fiscales digitales por internet. La metodología utilizada fue el análisis de la variable dependiente que es la carga de la prueba en relación a la variable independiente que son los contribuyentes que utilizan facturas apócrifas, desde un enfoque cualitativo inductivo. El aporte de esta investigación radica en divulgar las conclusiones obtenidas del estudio sistemático de este caso, con la finalidad de que los contribuyentes como la autoridad fiscalizadora, adviertan un panorama más amplio respecto de la materialización de operaciones cuando un crédito fiscal es controvertido ante las instancias correspondientes.

Palabras clave: *Materialización de operaciones, carga de la prueba, juicio de nulidad federal, comprobantes fiscales digitales por internet, iuris tantum.*

Introducción

En el año 2017, Aguascalientes ocupó el lugar vigésimo segundo a nivel nacional respecto del Tablero Global del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), donde se califica la eficiencia recaudadora, operativa, el cumplimiento normativo de los actos de fiscalización en ingresos coordinados, así como en los juicios de nulidad federales resueltos a favor de la entidad. Dentro de todos los rubros mencionados, el correspondiente al presente caso práctico es el tema de los juicios de nulidad federal resueltos a favor del Estado de Aguascalientes, ya que para el año 2018, este Estado ascendió al tercer lugar a nivel nacional dentro del mismo Tablero Global de la Administración Central de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas en materia de coordinación fiscal (mismo que es realizado por la SAT), quedando por debajo de Chihuahua con el primer lugar y la Ciudad de México con el segundo lugar, tal y como se demuestra en la siguiente tabla.

Tabla 4.1. Tablero Global de la Administración Central de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas en materia de coordinación fiscal liberado de manera mensual a las entidades federativas a través de la Dirección de Fiscalización



Fuente: Sistema de Administración Tributaria (SAT) (2018).

Es importante esclarecer que el indicador denominado “Eficiencia” hace alusión a los juicios de nulidad federal, como de los amparos directos y recursos de revisión; estos últimos promovidos por las propias autoridades fiscalizadoras (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020), en donde

Aguascalientes pasó del vigésimo primer lugar en el año 2017 al tercer lugar en el 2018, por tanto, es admirable apreciar el por qué con un año de diferencia, existió un crecimiento positivo para el Estado respecto de la validez de las determinaciones de créditos federales que se realizan por conducto del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que la SEFI realiza.

Por otro lado, durante mi instancia como asesora jurídica de lo contencioso dentro de la Dirección General Jurídica de la SEFI, observé que uno de los temas controvertidos por los gobernados es el de operaciones inexistentes, enfocado en los contribuyentes que compran facturas a personas morales o físicas que si bien no se encuentran dentro del listado definitivo de artículo del 69-B del CFF, emiten comprobantes fiscales digitales por internet que amparan servicios o bienes que se presume no se realizaron, por tanto, dentro del presente caso práctico se desarrollará el tema de la carga de la prueba respecto de la materialización de operaciones inexistentes.

Así pues, llamó mi atención un expediente administrativo por medio del cual en primera instancia la carga de la prueba se le otorgó a la autoridad fiscalizadora para demostrar que las operaciones que realizó la contribuyente con una persona moral que no estaba en el listado del 69-B no se realizaron, mientras que en segunda instancia y recurso de revisión, dicha carga se revierte y se le otorgó al contribuyente, declarándose así la validez de la resolución determinante inicialmente impugnada. Es interesante profundizar en este tema de venta de facturas apócrifas, y observar que una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales. 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. En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe de manera directa o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales. Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal, y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

Marco teórico

Aludir a la carga de la prueba nos lleva a cuestionarnos: ¿a quién le incumbe probar un supuesto de hecho?, ¿quién resulta afectado en el proceso por no aparecer probado determinado hecho?, y, en tal sentido, determinar qué debe probar cada parte en el proceso para lograr el éxito de sus intereses en concomitancia con el principio *onus probandi*. Una vez precisado lo anterior, conviene hacer la siguiente interpretación en relación con el tema de la “materialidad”; en efecto, es verdad que existe una nueva connotación a partir del fenómeno que rodea al fondo de las operaciones inexistentes o simuladas.

Inexistencia, entendiéndose como la sustancia o si se quiere decir, la materialidad de las mismas (Devis Echandía, 1970), de ahí, es posible entender que el término acuñado hoy en día por las autoridades fiscales, así como por aquellos operadores jurídicos, se trata sólo de una forma de identificar el objeto que pretende regular el procedimiento de fiscalización que nos ocupa, lo que de suyo implica, que el tercero que utilizó fiscalmente un comprobante afecto a esa presunción, demuestre que la operación ahí amparada fue verdadera, a partir de elementos que permitan reconstruir una verdad razonable sobre la

veracidad, materialidad o certeza de aquel servicio o bien, si fuere el caso; y materialidad, la cual se trata de una locución que no requiere el cumplimiento de garantía alguna en materia de legalidad. Así entonces, la materialización de las operaciones debe entenderse como la acción de probar, sin lugar a duda, la acción de haber realizado servicios o vendido algún bien a un tercero.

Teniendo claro que la autoridad fiscal puede presuntivamente determinar operaciones inexistentes tanto al que expide las facturas como al que las enajena conforme a lo establecido en los artículos 69-B y 42 del CFF, es importante pasar al plano de la determinación presuntiva de operaciones inexistentes, en relación al último ordenamiento señalado. Las autoridades fiscales tienen distintas facultades para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales; en caso de hallar incumplimiento, pueden determinar las contribuciones omitidas o créditos fiscales, así pues, pueden comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a otras autoridades fiscales. En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación detecte que una persona física o moral no acreditó efectivamente prestación del servicio o adquisición de bienes, o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan; además, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados o inexistentes para efecto de los delitos previsto en el CFF y por la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Recursos con Procedencia Ilícita.

Fue bajo ese contexto que la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa determinó que las facultades de fiscalización no se limitan a detectar incumplimientos, por lo que se determine un crédito fiscal al contribuyente omiso, sino que lleva implícita la posibilidad de que la autoridad verifique si efectivamente lo manifestado por el contribuyente corresponde a la realidad. En ese contexto, dicho órgano jurisdiccional indicó que la autoridad fiscal sí cuenta con las facultades para restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, pero exclusivamente para efectos fiscales. Lo anterior se concatena con los artículos 63, primer párrafo, y 68 del CFF (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020), los cuales señalan a la letra lo siguiente:

Artículo 63. Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos

que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

[...]

Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.

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

Esto es, de una interpretación armónica que se realice a dichos artículos se desprende que, de manera presuntiva, al igual que con el artículo 69-B del CFF se pueden llegar a determinar operaciones inexistentes respecto a los contribuyentes que adquieren un bien o servicio de una persona física o moral que no necesariamente tiene que estar en el listado definitivo de dicho ordenamiento legal; sin embargo, al no tener la infraestructura humana ni capacidad material para haber llevado a cabo los productos o servicios que amparan estos comprobantes fiscales, se presume que los mismos fueron simulados o inexistentes.

El Código Federal de Procedimientos Civiles señala a la letra lo siguiente (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020):

Artículo 203. El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas. El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más

no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202. Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado.

Artículo 218. Las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, tendrán pleno valor probatorio. Las demás presunciones legales tendrán el mismo valor, mientras no sean destruidas. El valor probatorio de las presunciones restantes queda al prudente arbitrio del tribunal.

Sírvase de apoyo la siguiente contradicción de tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Suprema Corte de Justicia de la Unión, 2012):

DOCUMENTO PRIVADO PROVENIENTE DE UN TERCERO. BASTA LA OBJECCIÓN PARA QUE QUIEN QUIERE BENEFICIARSE DE ÉL JUSTIFIQUE LA VERDAD DE SU CONTENIDO CON OTRAS PRUEBAS (LEGISLACIÓN PROCESAL FEDERAL).-De conformidad con el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, cuando en una contienda jurisdiccional de orden federal se aporta un documento privado proveniente de un tercero y el mismo es objetado por el colitigante, aun sin explicar el motivo de la objeción, (solamente para evitar el efecto de la norma de que la no objeción hace que el documento pruebe en su contra), ello basta para que quien lo aporte y quiere beneficiarse de él deba probar la verdad de su contenido por otras pruebas, pues el objetante, en tal circunstancia, no está obligado a probar la objeción, en tanto no incurrió en externar una negativa que encierra la afirmación de un hecho, inclusive si al objetar explica los motivos y no los prueba, la objeción por sí sola obliga al que aporta la documental privada a demostrar la veracidad del contenido con otras pruebas, todo lo que será ponderado al resolver la contienda, sobre todo respecto de la valoración del documento a que se ha hecho referencia.

Por lo anterior, el órgano jurisdiccional considera que un contrato sólo podrá probar celebración de un convenio, mas no es idóneo para acreditar la existencia material del acto o servicio que ampara, y de ahí que naciera el siguiente criterio (Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 2019):

MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES REVISADAS POR LA AUTORIDAD FISCAL. EL CONTRATO CELEBRADO CON UN PROVEEDOR NO CONSTITUYE PRUEBA IDÓNEA PARA ACREDITAR LA EXISTENCIA DEL SERVICIO PACTADO.- Con motivo del ejercicio de las facultades contenidas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, al revisar la contabilidad del contribuyente la autoridad fiscal está en posibilidad de verificar la existencia material de las operaciones consignadas en la documentación exhibida en la fiscalización. En ese contexto, un contrato es un acuerdo de voluntades que crea o transmite derechos y obligaciones a las partes que lo suscriben, es un tipo de acto jurídico en el que intervienen dos o más personas y está destinado a crear derechos y generar obligaciones, y que versará sobre cualquier materia no prohibida, por lo que se puede afirmar que la simple realización de dicho acto jurídico no necesariamente implica que se ha llevado a cabo el objeto pactado, pues la realización del acto o servicio contratado implica que efectivamente se lleve a cabo el mismo, por lo que el objeto de ese acuerdo no se agota ni se cumple con la pura celebración del contrato en cuestión. Por tanto, los alcances probatorios de la exhibición de un contrato se encuentran limitados a demostrar la formalización del convenio respectivo, con todas las cuestiones pactadas entre los contratantes, sin embargo, su exhibición de ninguna forma podrá Precedente 443 Revista Núm. 42, Enero 2020 tener el alcance de probar que el fin u objeto del contrato se ha realizado. En consecuencia, ante el cuestionamiento por parte de la autoridad fiscal, respecto de la existencia de las operaciones que el contribuyente fiscalizado manifestó haber realizado, un contrato solo podrá probar la celebración de ese convenio, mas no es idóneo para acreditar la existencia material del acto o servicio que ampara.

Siguiendo con el tema de los contratos, ese mismo Tribunal Federal de Justicia Administrativa determinó que cuando la autoridad fiscal revise la contabilidad de contribuyente también puede verificar la existencia material de las operaciones consignadas en la documentación exhibida en la fiscalización. Es en ese sentido que dicho criterio señala que en primer lugar, un contrato no es evidencia suficiente para determinar que se llevó a cabo el objeto de ese acuerdo; es decir, celebrar un contrato no demuestra que lo que se estableció en él se cumplió en la realidad, es por eso que cuando la autoridad revise las operacio-

nes de un contribuyente, el contrato no es la prueba idónea para acreditar que se llevó a cabo lo que ampara el contrato, ya que el mismo sólo acreditaría que se celebró, pero no que se haya concretado.

Bajo ese contexto, un contrato es un acuerdo de voluntades que crea o transmite derechos y obligaciones a las partes que lo suscriben, es un tipo de acto jurídico en el que intervienen dos o más personas y está destinado a crear y generar obligaciones a las partes que lo suscriben, es un tipo de acto jurídico celebrado entre dos o más personas y que versa en cualquier materia no prohibida, por lo que se podría afirmar que la simple realización de este acto jurídico no implica que se haya llevado a cabo el objeto pactado. La actividad probatoria en un procedimiento administrativo, tanto como en un proceso judicial permite que el tribunal o autoridad administrativa competente tenga convicción respecto a su decisión al momento de resolver, en otras palabras, que existan fundamentos fácticos y jurídicos suficientes que respalden y motiven sus decisiones.

La prueba tiene una importancia decisiva en el proceso administrativo, ya que lo que deciden los pleitos son las pruebas y no las manifestaciones unilaterales de los litigantes (Reyes Poblete, 2010). Sobre este tema, Carnelutti, el gran procesalista italiano, afirma que “la carga de la prueba no debe estimarse, pues, sino como un mal menor, no se puede prescindir de ella, pero a menudo no vale más que el juego de la lotería” (Carnelutti, 1952); “de allí que la carga de la prueba no determina quién debe producirla sino quién asume el riesgo de que ella no se produzca” (Devis Echandía, 1970). El deber de probar, en todo procedimiento administrativo, que corresponde por naturaleza al actor del proceso, generalmente el particular perjudicado por la decisión estatal en cuestión “no desplaza la carga de la prueba que recae sobre ambas partes de acreditar los supuestos de hecho de la norma jurídica cuya aplicación reclaman en el caso concreto” (Pérez Hualde, 2010).

Así pues, la doctrina nos señala lo siguiente: “Una presunción es una operación lógica mediante la cual partiendo de un hecho conocido se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto” (Pina Vera, 2013). Las presunciones legales son la representación de un proceso de deducción lógica mediante el cual se pretende acreditar un hecho desconocido (hecho presumido) en función de la prueba de la existencia de un hecho conocido (hecho base). Entre ambos hechos existe un grado de vinculación o conexión necesaria (Eseverri Martínez, 1995). Es importante advertir que la determi-

nación sobre base presunta constituye un medio indirecto de determinación, esto supone que no es posible la determinación de la obligación tributaria sobre dicha base, si es que existen y/o es posible que la autoridad tributaria obtenga los medios probatorios suficientes para lograr una determinación sobre base real o cierta.

Sólo cuando se presente la imposibilidad material de establecer esta realidad, por causas imputables al contribuyente, será posible recurrir a las presunciones legales. En otros términos, por la vía de la excepción (base presunta) no es posible transgredir la regla general (base cierta). Es así que, partiendo de esta premisa, la presunción es una técnica jurídica que consiste en el relevo de lo cualitativo por lo cuantitativo, de donde se pueden desprender los siguientes elementos (Eseverri Martínez, 1995):

1. Un hecho conocido.
2. Las consecuencias que la ley o el juez interpretan de la base que es un hecho real.
3. Un hecho desconocido.
4. La normatividad jurídica que regula el hecho desconocido.

Ahora bien, las presunciones tributarias, según el citado Ernesto Eseverri Martínez, establece lo siguiente (Eseverri Martínez, 1995):

La presunción es un proceso lógico conforme al cual se acredita la existencia de un hecho -llamado hecho base-, se constituye en la confirmación de otro normalmente de otro que lo acompaña -el hecho presumido- sobre el que se proyecta determinados efectos jurídicos.

Esta presunción es de dos tipos según el autor, simple o humana, la cual resulta de la especulación de quien realiza ese proceso legal, la cual se puede localizar en el texto de la norma jurídica. Así pues, el Poder Judicial de la Federación define presunciones de la siguiente manera (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2019):

PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA. SU MECÁNICA Y PROPÓSITO.

Las presunciones en materia tributaria forman parte de las medidas o alternativas para luchar contra la elusión fiscal, el fraude y el lavado de dinero. Su mecánica consiste en relevar o dispensar de prueba a cierto sujeto y trasladarla a otro diverso que, de no satisfacer esa carga procesal, la presunción surte plenamente sus efectos de imputación. En ese contexto, la realidad y la verosimilitud de la sustancia económica son los elementos determinantes para considerar tributariamente gravables o deducibles determinados acontecimientos; de ahí que con las presunciones se busca evitar las prácticas abusivas y los comportamientos consistentes en crear montajes artificiales carentes de realidad económica, con el solo propósito de obtener beneficios indebidos.

Las presunciones tienen su naturaleza material por origen; sin embargo, se llega a confundir con el término de “indicio”, es importante hacer mención de que el autor Bartoloni Ferro señala en uno de sus muchos libros lo siguiente (Bartoloni, 1976):

Ya no es posible confundir las presunciones con los indicios y esto se debe en gran parte a que ya no tienen nada en común. La prueba indiciada se llega de una circunstancia específica cierta a una conclusión cuyo contenido es proporcionado por una proporción general, dictada por la lógica o la experiencia común [...] Las presunciones conservan siempre el carácter de datos específicos ciertos, cuya significación es conexas a la posibilidad de incluido bajo una proposición general.

Mientras tanto, se define por jurisprudencia la palabra “indicio” como lo siguiente (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1988):

INDICIO. CONCEPTO DE.

El “indicio” es una circunstancia cierta de la que se puede sacar, por inducción lógica, una conclusión acerca de la existencia (o inexistencia) de un hecho a probar; por tanto, la convicción indiciaria se basa en un silogismo

en el que la premisa mayor (abstracta y problemática), se funda en la experiencia o en el sentido común, la premisa menor (concreta y cierta) se apoya o constituye la comprobación del hecho, y la conclusión, sacada de la referencia de la premisa menor a la premisa mayor, el indicio, por consiguiente, se diferencia de la presunción en que el dato genérico y probable agrega el dato específico y cierto, a lo abstracto une lo concreto; de lo que antecede ya se desprende sin dificultad que requisito primordial de la prueba indiciaria es la certeza de la circunstancia indiciante, o sea, que el indicio presupone necesariamente la demostración de circunstancias indispensables por las que se arguye indirecta pero lógicamente el hecho que hay que probar mediante un proceso deductivo, con la misma certeza que da la prueba directa.

Conclusiones

El objetivo del presente caso práctico se cumplió en virtud de que se demostró de conformidad con las normas, jurisprudencias y doctrinas mencionadas dentro del presente que en efecto la carga de la prueba le corresponde al contribuyente que busca demostrar que las operaciones que señala como existentes sucedieron, al momento en que la autoridad fiscal le determina operaciones inexistentes bajo una presunción legal, conforme a la que contempla el artículo 68 del CFF, y no así a la autoridad fiscalizadora, ya que ésta es la que solicita de los elementos directos que debe acompañar al contribuyente dentro del ejercicio de las facultades de comprobación que se le están ejerciendo, al haberse establecido una presunción legal emanada del artículo 42 del CFF, misma que al ser una presunción *iuris tantum*, admite prueba en contrario ya que la misma es una presunción relativa y no absoluta.

Asimismo, la mayoría de los contribuyentes, personas físicas e incluso los encargados del área fiscal de las personas morales, desconocen el alcance del derecho general y básico a la corrección de la situación fiscal establecida en el artículo 2º, fracción XIII de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ante la limitada información que reciben de las autoridades fiscales al iniciar el ejercicio de las facultades de comprobación, en el caso de las visitas domiciliarias y las denominadas revisiones de escritorio de gabinete establecidas en el artículo 42, primer párrafo, fracciones II y II del CFF. La importancia de la corrección es un derecho que se le otorga a los contribuyentes durante sus

facultades de comprobación durante la visita domiciliaria de aportar pruebas idóneas que sustenten sus operaciones, deviene de las garantías que como personas la ley les reconoce para poder probar a lo que su derecho corresponda.

Bajo esa premisa, es de concluirse que la documentación necesaria, a fin de dar certeza respecto de la materialización de la supuesta adquisición de bienes o servicios, deberá encontrarse engranada en la contabilidad de la contribuyente revisada, en virtud de que afecta directamente a su haber patrimonial, teniendo la obligación de soportarlo documentalmente, con pruebas fehacientes que efectivamente dicho proveedor le enajenó. Lo anterior es así, ya que de conformidad con lo señalado en el artículo 42 del CFF, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por terceros relacionados es por esto, que el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presentan durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen.

Ahora bien, según la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la carga de la prueba consiste en lo siguiente (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1993):

PRUEBA CARGA DE LA. La carga de la prueba incumbe a quien de una afirmación pretende hacer derivar consecuencias para él favorables, ya que justo es que quien quiere obtener una ventaja, soporte la carga probatoria. En consecuencia, el actor debe justificar el hecho jurídico del que deriva su derecho. Así, la actora debe acreditar la existencia de una relación obligatoria. En el supuesto de que se justifiquen los hechos generadores del derecho que se pretende, la demandada tiene la carga de la prueba de las circunstancias que han impedido el surgimiento o la subsistencia del derecho del actor, puesto que las causas de extinción de una obligación deben probarse por el que pretende sacar ventajas de ellas.

Bajo esa premisa es que al tener indicios dentro de las presunciones en donde se señale que el proveedor del contribuyente no tiene capacidad para realizar esta operación, dicha carga es otorgada al particular comprador del

servicio, ya que éste es el interesado de acreditar la existencia de la relación jurídica que existió entre ambos, en virtud de que son hechos positivos mediante el cual bajo la presunción de *irus tantum*, se le otorga la oportunidad de probar lo que a su derecho corresponda. Partiendo de la base de que la verdad es un derecho humano cuya restricción necesariamente debe justificarse y, por ende, la norma probatoria ha de interpretarse conforme al artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en lo concerniente al derecho humano al debido proceso.

No se pierde de vista que la inseguridad jurídica generada puede abocar a situaciones de franca indefensión que comprometan seriamente aquel derecho fundamental de debido proceso; sin embargo, en el presente caso se observa que se siguió el proceso de fiscalización acorde a la ley que lo regula, y que los indicios de falta de capacidad de los proveedores, o el hecho de que no estaba localizado en su domicilio fiscal el proveedor y no presentó aviso de dicho cambio, así como que tampoco lo declarado va acorde con los servicios prestados, entre otros, fueron los detonantes que le otorgaron la carga de la prueba al contribuyente a demostrar la materialización de las operaciones pactadas, dejando claro que no se buscaba probar la situación fiscal del tercero, sino la materialización de la operación con dicho tercero; es decir, no se le estaba exigiendo al contribuyente que fuera obligado a verificar las obligaciones fiscales de su proveedor, sino que demostrara la veracidad de los comprobantes fiscales, al presumirse como legal la resolución determinante del crédito conforme a los artículos 42 y 68 del CFF.

Criterio jurisprudencial que analizó si es necesario o no, antes de que la autoridad fiscal declare como operaciones inexistentes las que emanan de un proveedor que no cuenta con activos, personal, infraestructura ni capacidad material para haber realizado dichas operaciones, llevar a cabo el procedimiento del artículo 69-B del CFF, o por el contrario, a pesar de haberlo llevado a cabo, poder declarar operaciones simuladas por los compradores de dichas facturas, el cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó por medio de la jurisprudencia con número de registro 2020068 (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2019), que específicamente el objetivo de la adición del artículo 69-B fue:

- a) Neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de dicha actividad; y,
- b) Evitar un daño a la colectividad, garantizando su derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que aquellos que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales traficados puedan autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, para que puedan surtir efectos fiscales dichos comprobantes.

Es entonces que, si bien dentro del presente caso práctico nos encontramos con la facultad de comprobación del artículo 42 del CFF, no menos es cierto, que antes de la existencia del artículo 69-B de ese mismo ordenamiento, la autoridad fiscalizadora contaba con la competencia y facultad para poder declarar como operaciones inexistentes los servicios o bienes que emanaban de facturas que se presumían como apócrifas. Ahora bien, dentro de las reglas de la prueba existe la llamada *la carga dinámica de la prueba*, que impone a las partes el deber de probar afirmaciones sobre los hechos controvertidos aunque no las hayan vertido, y responde a las dificultades materiales de aportar los medios demostrativos eficaces; por ende, no se justifica en los principios ontológico y lógico, es decir, no atiende a quien afirma un hecho ordinario o extraordinario o uno positivo o negativo, sino a los principios de disponibilidad de la prueba y solidaridad procesal.

Así, dicha figura se justifica cuando, conforme a las reglas tradicionales de la carga probatoria, no es factible demostrar los hechos relevantes, dada la dificultad material que representan o la falta de disposición del medio idóneo, por lo cual, se traslada a la parte que disponga del medio de convicción y pueda aportarlo para evidenciar la verdad de los hechos, y resolver de manera justa la cuestión planteada. La carga de la prueba en el sistema procesal encontraría asidero en la teoría de las *cargas probatorias dinámicas*, en donde se tiende a buscar la efectividad de principios como la solidaridad, igualdad de las partes, lealtad y buena fe procesal.

En la actualidad existe la tesis aislada emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito respecto de la carga probatoria dinámica, la cual señala a la letra lo siguiente (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2019):

CARGA DINÁMICA DE LA PRUEBA. SU CONCEPTO Y JUSTIFICACIÓN.

La carga dinámica es una regla procesal en materia de prueba que impone a las partes el deber de probar afirmaciones sobre los hechos controvertidos aunque no las hayan vertido, y responde a las dificultades materiales de aportar los medios demostrativos eficaces; por ende, no se justifica en los principios ontológico y lógico, es decir, no atiende a quien afirma un hecho ordinario o extraordinario o uno positivo o negativo, sino a los principios de disponibilidad de la prueba y solidaridad procesal. Así, dicha figura se justifica cuando conforme a las reglas tradicionales de la carga probatoria, no es factible demostrar los hechos relevantes, dada la dificultad material que representan o la falta de disposición del medio idóneo, por lo cual, se traslada a la parte que disponga del medio de convicción y pueda aportarlo para evidenciar la verdad de los hechos, y resolver de manera justa la cuestión planteada.

Es por lo anterior que al existir este principio a *contrario sensu* en el presente caso se puede concluir que el que tiene el medio de convicción idóneo para demostrar con pruebas que amparen que los hechos son verdaderos, sería para el contribuyente, ya que no se estaba buscando que demostrara que el contribuyente proveedor cumpliera con sus obligaciones fiscales, sino que obtuvo un bien o un servicio de este y lo demostrara. Lo mismo afirman los Tribunales Federales de Justicia Administrativa, los cuales señalan que la carga dinámica de la prueba permite el desplazamiento probatorio a quien se encuentra en mejores condiciones para hacerlo, ya que la teoría de las cargas probatorias dinámicas se ampara por brindar la objetiva concreción de la justicia; además de que persigue una solución justa para el caso concreto, también el hallar el justo equilibrio entre las partes y criterio de equidad en la relación procesal. Asimismo, busca en la actitud de las partes del proceso el actuar con los deberes de lealtad, probidad y buena fe; y por último, el deber de las partes de colaborar con el esclarecimiento de la verdad, basado en el principio de solidaridad.

En esa tesitura, la carga de la prueba dinámica permite el desplazamiento de la carga de la misma del actor al demandado y viceversa, según quien se encuentre en mejores condiciones de probar, sea por su situación económica, porque le resulte más fácil, accesible (técnica o jurídicamente), tenga mayor conocimiento de las circunstancias o en definitiva, porque se encuentra en

una situación de ventaja para aportar la prueba; lo anterior, a partir de los criterios de disponibilidad y facilidad de quien tiene el medio de prueba como una excepción al rígido esquema de distribución probatoria establecido por el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

En otro orden de ideas, el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del CFF, por lo cual no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable. Y precisamente, esa ausencia de elementos necesarios para cualquier contribuyente justifican el razonamiento de la autoridad fiscalizadora, aun cuando no desarrolle previamente el procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF.

Más aún, las autoridades fiscales están en aptitud para detectar si algún contribuyente que ha estado emitiendo comprobantes fiscales no cuenta con elementos para ello, o bien, que no se encuentra localizado, y para ello pueden verificar válidamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquellos, a partir de la información que obre en su poder. En otras palabras, para justificar que un contribuyente no cuenta con personal o activos, la autoridad fiscal puede hacerlo a través de la información con la que cuenta en su base de datos, misma a la que tiene acceso en virtud de que es información obtenida legalmente conforme al CFF. Finalmente, no obstante que tales erogaciones cumplen con todos los requisitos legales establecidos en las diversas legislaciones sustantivas, lo cierto es que ello no implica la veracidad de la información contenida en las formas documentales que exigen las disposiciones fiscales, es decir, que las operaciones hayan existido en el mundo de los hechos.

La carga de la prueba la debe tener la parte que tiene una oportunidad de desvirtuar una presunción, en este caso era para el contribuyente que presume como realizada una operación con un tercero que se encuentra como no localizado, no tiene capacidad material ni infraestructura para prestar un servicio, no cuenta con inventarios ni maquinaria, no tiene personal para realizar su actividad, no se encuentra en registro de su nombre ante diferentes autoridades, y que

además lo declarado por ése y por la misma contribuyente no tiene concatenación con el servicio contratado, ya que en el caso de que a pesar de que el proveedor esté como no localizado, dicha situación no es la que declara la nulidad de las mismas, ni tampoco el hecho de que las facturas cuenten con todos los requisitos de ley, o que no exista disposición alguna que lo obligue a demostrar la situación fiscal, material y contable del tercero, ya que el sustento en que se basa dicho Tribunal en otorgarle la carga de la prueba al particular, es el hecho de que no es suficiente que las facturas reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF para acreditar una operación, sino la concatenación de demás elementos indirectos con los que se pueda presumir la existencia de la misma.

Por lo tanto, los contribuyentes tienen que demostrar que no se trata de un principio psicológico de los contratantes en realizar dicha operación, sino que en efecto existió la voluntad y ésta no se materializó, ya que si se le dieran los efectos fiscales a todas las facturas que reúnen los requisitos del citado artículo 29-A del CFF, entonces serían nugatorias las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, lo anterior conforme a lo siguiente (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013):

COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS.

El cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no constituye una exigencia para efectuar la deducción o acreditamiento, sino un requisito que debe satisfacer el comprobante per se para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se efectúe la deducción o acreditamiento respectivo. Por tanto, el cumplimiento de los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales sirve para que éstos, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios señalados. De distinta forma, una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales, éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado. Precisamente por ello, la diferen-

cia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los cuales sirven, se sintetiza en que aquellos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener. Es cierto que existe una estrecha relación entre los comprobantes fiscales que cumplen los requisitos fiscales y el derecho a la deducción o al acreditamiento que se pretenda efectuar; sin embargo, ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias al respecto, principalmente, de medio a fin.

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. 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 presuntivamente 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, conforme a lo establecido en el artículo 68 del CFF, misma que es una presunción *iuris tantum* y la cual admite prueba en contrario.

De tal suerte, si durante el ejercicio de las facultades de comprobación, el contribuyente, con el objeto de acreditar el cumplimiento de una obligación fiscal, exhibe diversos documentos como los comprobantes fiscales, ello no implica que la autoridad hacendaria en automático admita la veracidad de los datos que contengan, menos aún que acceda a la pretensión del causante, puesto que sólo a través del control que de tales documentos realice, puede tener la certeza de que no son apócrifos y que efectivamente acreditan el acatamiento de esa obligación, que es precisamente el objeto de la revisión. En efecto, la valoración y, en su caso, desestimación de la contabilidad y demás documentación exhibida por el contribuyente o terceros relacionados con él, son cuestiones propias de las facultades de comprobación que la autoridad fiscal puede llevar a cabo, puesto que restarle eficacia y validez a tal documentación sólo trae consecuencias de índole fiscal, en cuanto a la verificación del debido cumplimiento de las disposiciones en la materia, lo cual encuentra sustento en el artículo 42, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación.

En otras palabras, la sola exhibición de la contabilidad, documentación e información requerida por la autoridad hacendaria con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación no genera en automático la procedencia de las pretensiones del contribuyente, sino que está sujeta a la comprobación, en el plano fáctico, de las actividades u operaciones que soportan. Durante el procedimiento de facultades de comprobación, la autoridad es la que verifica el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al contribuyente, sin que para el efecto se encuentre dejando en estado de indefensión a la parte actora, en virtud de que se le otorga la garantía de audiencia para desvirtuar los hechos u omisiones detectados durante la visita domiciliaria, y es por tanto que al interesado le corresponde probar la materialización de una operación que tiene indicios de no haberse realizado.

En efecto, las facultades previstas en el artículo 42 del CFF permiten a la autoridad fiscalizadora verificar que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones tributarias, incluyendo la atribución de realizar todos los actos tendientes a corroborar si las operaciones que se hicieron constar en los documentos que integran la contabilidad del causante, en realidad se ejecutaron. De tal manera, si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones a que refieren su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar que son inexistentes, puesto que si la prestación de servicios o la adquisición de bienes por las que se expidieron las facturas no se llevaron a cabo, lo lógico es que se considere que no existieron y, por ende, que se determine que esos documentos carecen de valor probatorio, por lo que la autoridad fiscal no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.

Sin embargo, para llegar a la posible configuración de una conducta ilícita en materia fiscal es plausible hacerlo a través de una presunción legal para determinar la inexistencia de las operaciones, en este caso conforme al multicitado artículo 42 del CFF. Ahora bien, respecto al tema de las pruebas aportadas por los contribuyentes se deben valorar obedeciendo a un juicio de probabilidad que determina una presunción prevalente de credibilidad a las afirmaciones ordinarias ahí contenidas, sobre la base del desarrollo natural de las cosas humanas. Es decir, una prueba constituye un medio para revelar una realidad; dependerá de su contenido, fuerza y limitación, la valoración de la misma y el grado de certeza respectivo, aun cuando algunas pruebas (contratos, papel de

trabajo y cotización) tengan naturaleza de documentos privados, cuya valoración obedece a parámetros bien definidos, su contenido se demostrará por el enlace de otras pruebas (fotografías y facturas); es decir, obedeciendo a la técnica de ilación de los hechos pasados, pues mediante ese método de determinación es dable utilizar los medios representativos que permiten llegar al conocimiento de los hechos a través de juicios inferenciales (presunción simple o judicial).

Conviene entonces hacer la siguiente disquisición en relación con el tema de la “materialidad”; en efecto, es verdad que existe una nueva connotación a partir del fenómeno que rodea al fondo de las operaciones inexistentes o simuladas. Esta connotación o concepto es la denominada “materialidad” que, si bien, no existe una norma que defina los alcances y límites de dicho término acuñado por las autoridades fiscales en tiempos recientes, la verdad es que ello no genera indeterminación o grado de confusión entre aquellos que están sujetos a una presunción simple o legal que conlleve a la inexistencia de operaciones, en virtud de que, para entenderlo, es necesario conocer el contexto en que es utilizado, que no es otro más que la propia “inexistencia de operaciones”.

Es entonces que el uso de presunciones legales está permitido legalmente en ejercicio de las facultades de comprobación, incluso para poner de manifiesto la inverosimilitud de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, sobre todo cuando existen elementos indiciarios que desvelan la falta de recursos materiales o humanos para que los proveedores realicen sus actividades; más cuando estos últimos no son localizables en sus domicilios fiscales y que lo presentan en sus declaraciones no se concatena con el objeto de los comprobantes fiscales. Más aún, las autoridades fiscales están en aptitud para detectar si algún contribuyente que ha estado emitiendo comprobantes fiscales no cuenta con elementos para ello, o bien, que no se encuentra localizado. Para esto, pueden verificar válidamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquéllos, a partir de la información que obre en su poder; en otras palabras, para justificar que un contribuyente no cuenta con personal o activos, la autoridad fiscal puede hacerlo a través de la información con la cuenta en sus bases de datos, a la que tiene acceso en la medida que es información obtenida legalmente; aunado a que es la única que posee, ya sea propia o brindada por otras autoridades.

Sin que sea necesario, darle a conocer a la actora los documentos o archivos donde obre la información que motiva su determinación, puesto que,

la carga de la prueba no puede revertirse a la autoridad para que demuestre los datos, informes o documentos de donde obtuvo las evidencias, ya que es obligación de todo contribuyente demostrar la materialidad de las operaciones, con independencia de las irregularidades o incumplimientos que podrían detentar sus proveedores. Finalmente, no obstante que tales erogaciones cumplen con todos los requisitos legales establecidos en las diversas legislaciones sustantivas, lo cierto es que ello no implica la veracidad de la información contenida en las formas documentales que exigen las disposiciones fiscales, es decir, que las operaciones hayan existido en el mundo de los hechos.

Es evidente que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente que no cuenta con los activos materiales, se encuentra como no localizado y además sus declaraciones presentadas no están concatenadas con el objeto de los comprobantes fiscales, deberán acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales. Lo que quiere decir que la efectiva acreditación podrá hacerse sin mayor restricción, por cualquier medio de prueba permitido por la ley, incluida la prueba presuncional, que indefectiblemente tendrá efectos especiales, en virtud de que provendrá de hechos particulares sobre los bienes o servicios contenidos en los comprobantes fiscales, de donde se obtiene la naturaleza de la presunción al enfocarse en la precisión de la explicación de lo que sucedió en sentido más creíble y verdadero.

Referencias

- Bartoloni, F. (1976). *Enciclopedia Jurídica Ameba*, Vol, XXIII. Buenos Aires.
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2020). *Código Federal de Procedimientos Civiles*.
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2020). *Código Fiscal de la Federación*.
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2020). *Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo*.
- Carnelutti, F. (1952). *Estudios de derecho procesal*. Buenos Aires.
- Devis Echandía, H. (1970). *Teoría general de la prueba judicial*. Buenos Aires.
- Eseverri Martínez, E. (1995). *Presunciones legales y Derecho Tributario*. Madrid.

- Expansión. (17 de febrero de 2020). *El SAT detecta operaciones con facturas falsas por 339,000 mpd*. Obtenido de Economía: <https://expansion.mx/economia/2020/02/17/sat-detecta-operaciones-facturas-falsas-por-339-000-mpd>
- Pérez Hualde, A. (2010). *Actuación de pruebas en el contencioso-administrativo y debido proceso*. Lima.
- Pina Vera, R. (2013). *Diccionario de Derecho*. México: Porrúa.
- Reyes Poblete, M. Á. (2010). Procedimiento administrativo y contencioso-administrativo bajo el prisma de los Derechos Humanos. Lima. En: IV Congreso Nacional de Derecho Administrativo. Modernizando el Estado para un país mejor.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (12 de julio de 1988). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1e0e0000000&Apendice=1000000000000&Expresion=211525&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (8 de julio de 1993). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=215051&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (junio de 2013). *Primera Sala*. Obtenido de Semanario Judicial de la Federación: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=%25E2%2580%259CCOMPROBANTES%2520FISCALES.%2520EL%2520CUMPLIMIENTO%2520DE%2520SUS%2520REQUISITOS%2520RESPECTIVOS%2520NO%2520IMPLICICA%2520QUE>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (26 de abril de 2019). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=PRESU>

NCIONES%2520EN%2520MATERIA%2520TRIBUTARIA.%2520SU%2520MEC%25C3%2581NICA%2520Y%2520PROP%25C3%2593SITO&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orde

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (17 de junio de 2019). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=2020068&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (22 de febrero de 2019). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=carga%2520de%2520la%2520prueba&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1132&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=1&In

Suprema Corte de Justicia de la Unión. (abril de 2012). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Unión: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Clase=DetalleTesisBL&ID=2000570&Semanario=0>

Tribunal Federal de Justicia Administrativa. (agosto de 2019). *Tesis Seleccionada, Nivel de detalle*. Obtenido de Tribunal Federal de Justicia Administrativa: <http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/assembly/detalleTesis?idTesis=44835>

