

EL PRINCIPIO DE LAS HUELLAS DE VERDAD Y EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (EVIDENCIA, CONFLICTOS PRESUNCIONALES Y SISTEMAS DE VALORACIÓN)

DR. GUSTAVO AMEZCUA GUTIÉRREZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Besil Bardawil
PRESIDENTE

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE
ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU
INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES
PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD
FISCAL.**

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo

Manzano García, Ernesto †
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

EL PRINCIPIO DE LAS HUELLAS DE VERDAD Y EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (EVIDENCIA, CONFLICTOS PRESUNCIONALES Y SISTEMAS DE VALORACIÓN)

DR. GUSTAVO AMEZCUA GUTIÉRREZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

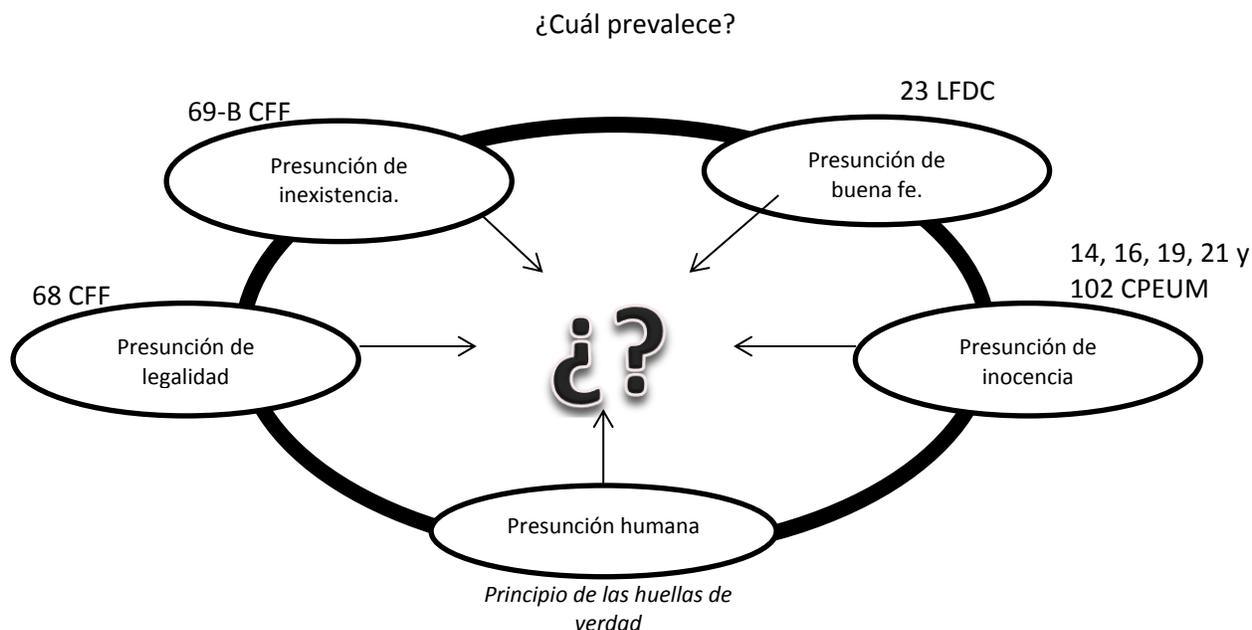
La incorporación a partir de 2014 del mecanismo procedimental en fase oficiosa de asignación de verdades presuntivas, identificado y contenido en el artículo 69-B del *Código Fiscal de la Federación (CFF)*, aunado a la multiplicación creciente de este tipo de procedimientos por parte de la autoridad fiscal, ha originado una gran cantidad de cuestionamientos acerca de aspectos tales como el objeto, pertenencia y eficacia de las pruebas que pueden ser presentadas por los contribuyentes en estos casos.

Quizá el desafío principal al que se están enfrentando las empresas frente al artículo 69-B, sea el que la realización de las operaciones respectivas, aun cuando correspondan estricta y rigurosamente a la verdad real, material, histórica o fenoménica, no fueron concebidas o efectuadas pensando en que se habría de incorporar un mecanismo de esta índole a nuestro ordenamiento.

La complejidad que tal situación implica, se ve agravada, además, por la circunstancia, hoy sobre-evidente, según los avances de las neurociencias, de que el ser humano en tanto que tomador de decisiones de la más diversa índole (paradigmáticamente económicas, pero también jurídicas), no suele actuar cotidianamente con base en el neo-córtex dueño, a nivel cerebral, del campo racional, sino con la parte límbica (emocional) o, incluso y muy comúnmente, con el llamado cerebro reptiliano o porción mayor, que opera el nivel de comandos que regulan la lógica de decisiones binarias de sobrevivencia.

Ello traducido al campo de las pruebas jurídico-fiscales implica que cuando los contribuyentes se ven ante la necesidad de “probar”, en estos casos suelen carecer de pruebas perfectas y directas, y tienen que recurrir a cuadros probatorios de carácter indiciario, tangencial o colateral.

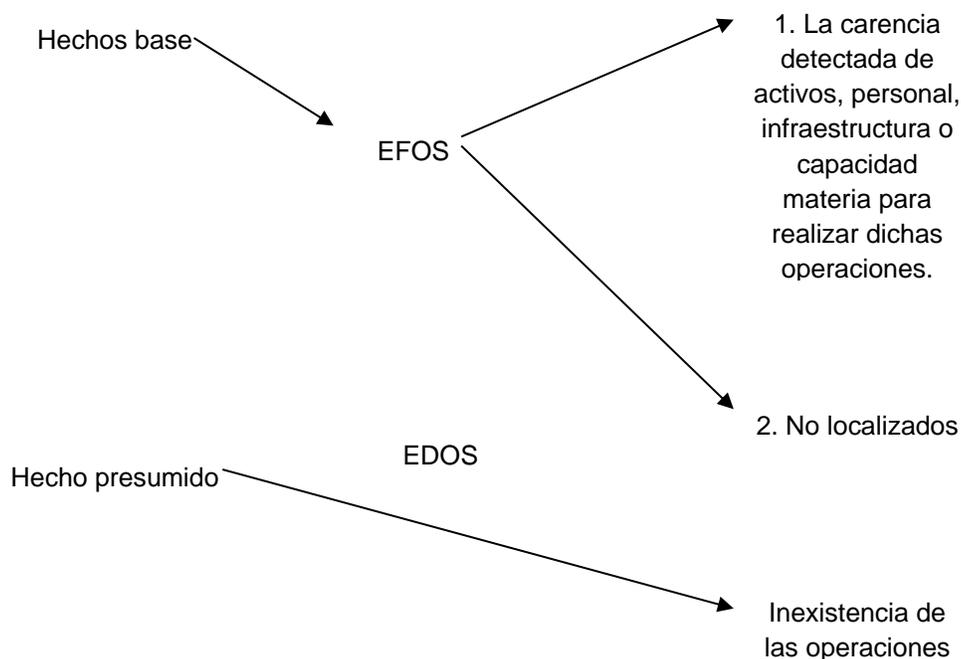
Y como si ello no fuera ya suficiente para problematizar este tipo de situaciones, existe un verdadero coctel de presunciones que gravitan sobre el tema, tal como se ilustra en el siguiente cuadro:



El conflicto de prevalencia consiste en dilucidar ¿cuál? o ¿cuáles de estas pautas prevalece o debe prevalecer?; resulta una cuestión fundamental para determinar las cargas u obligaciones probatorias que habrán de corresponder a cada una de las partes involucradas.

A fin de examinar el alcance de cada una de estas presunciones es importante tener en cuenta los siguientes elementos:

Respecto del artículo 69-B, operaría como sigue:



Por su parte, la presunción de buena fe de la actuación del contribuyente se encuentra concebida en el artículo 21, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en los términos siguientes:

Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el código fiscal de la federación en la comisión de infracciones tributarias.

(Énfasis añadido)

El contraste entre las presunciones humanas y legales, queda ilustrado enseguida:

Presunción humana

Cuando de un hecho debidamente probado se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquel (*hecha por un juez*)

Presunción legal

Cuando la ley la establece expresamente y cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley

Las que se deducen de hechos comprobados

ART. 190 C.F.P. C.

Las que establece expresamente la ley

PRINCIPIOS QUE LAS RIGEN:

- **Precisa** (que el hecho en el cual se funde sea parte, antecedente o consecuencia de aquel que se quiere probar)
- **Cuando fueren varias las presunciones han de ser concordantes** (tener un enlace entre sí)
- **Presunción debe ser grave (digna de ser aceptada por personas de buen criterio)**



Que el convencimiento del Juez esté razonado, es decir, que las motivaciones que lo han llevado a fallar en cierto sentido sean tales, que se consideren aptas para engendrar igual convencimiento en otros jueces

Recientemente, el Poder Judicial de la Federación generó (en el contexto de procedimientos relativos a devoluciones) dos criterios que pueden resultar relevantes en cuanto a la funcionalidad tanto de las presunciones humanas o pruebas indiciarias como a las pruebas indirectas o colaterales.

Tales criterios, que constituyen jurisprudencia por contradicción del Pleno en materia administrativa del decimosexto circuito, se insertan a continuación:

Época: Décima Época
 Registro: 2015100
 Instancia: Plenos de Circuito
 Tipo de Tesis: Jurisprudencia
 Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
 Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo II
 Materia(s): Administrativa
 Tesis: PC.XVI.A. J/20 A (10a.)
 Página: 999

COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES, POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUÉLLOS. Al otorgar los artículos 22 y 42 del Código Fiscal de la Federación facultades de verificación a través de requerimientos de información, datos y documentos, así como de comprobación mediante la práctica de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete al contribuyente solicitante o a terceros relacionados con éste, para que las autoridades hacendarias constaten si efectivamente se materializaron las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales exhibidos con una solicitud de devolución de contribuciones, también las autoriza para demostrar la inexistencia de dichas transacciones y, en consecuencia, negar la devolución solicitada con apoyo en los medios de prueba previstos legalmente, entre los cuales se encuentran las PRESUNCIONES que pueden configurarse con los hechos conocidos a partir de los expedientes en su poder o sus bases de datos, o incluso, del despliegue de sus facultades de fiscalización, pudiendo ser esos hechos de naturaleza positiva -un hacer- o negativa -un no hacer-, pero no deben consistir en circunstancias relativas a las inconsistencias o a los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte de terceros, al tratarse de aspectos no atribuibles al contribuyente solicitante, además de que tampoco se encuentra prevista legalmente como consecuencia de aquéllas, la ineficacia de las facturas fiscales, conforme a la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2a./J. 87/2013 (10a.), de título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)]."; por ende, LAS INCONSISTENCIAS DE ESE TIPO, CONSIDERADAS AISLADAMENTE, SON INSUFICIENTES PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN VÁLIDA SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES REFERIDAS.

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DECIMOSEXTO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 2/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. 27 de junio de 2017. Unanimidad de seis votos de los Magistrados, Ariel Alberto Rojas Caballero, Enrique Villanueva Chávez, José de Jesús Quesada Sánchez, Arturo Hernández Torres, José Gerardo Mendoza

Gutiérrez y Víctor Manuel Estrada Jungo. Ponente: Enrique Villanueva Chávez.
Secretario: Misael Esteban López Sandoval.

Criterios contendientes:

El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito al resolver el amparo directo administrativo 483/2016, y el diverso sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, al resolver el amparo directo administrativo 489/2016.

Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 87/2013 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 717.

De la sentencia que recayó al amparo directo 483/2016, resuelto por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, derivó la tesis aislada XVI.1o.A.122 A (10a.), de título y subtítulo: "DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. PARA NEGAR LA SOLICITUD RELATIVA POR PRESUMIRSE LA INEXISTENCIA MATERIAL DE LAS OPERACIONES AMPARADAS POR LOS COMPROBANTES FISCALES EN QUE SE SUSTENTA, ES INNECESARIO SEGUIR PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.", publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 28 de abril de 2017 a las 10:32 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 41, Tomo II, abril de 2017, página 1731.

Esta tesis se publicó el viernes 08 de septiembre de 2017 a las 10:17 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 11 de septiembre de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Época: Décima Época

Registro: 2015101

Instancia: Plenos de Circuito

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo II

Materia(s): Administrativa

Tesis: PC.XVI.A. J/19 A (10a.)

Página: 1001

SALDO A FAVOR. CUANDO SE PRESENTA UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN, LA AUTORIDAD PUEDE HACER USO DE LAS PRESUNCIONES PARA VERIFICAR LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE LAS QUE AQUÉL SE HACE DERIVAR Y, EN SU CASO, CONCLUIR QUE NO SE MATERIALIZARON. El empleo de la presunción en el ámbito tributario es frecuente y necesario en la medida de la posible existencia de conductas fraudulentas de los sujetos obligados, y tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; asimismo, la presunción constituye un medio probatorio que se define como la consecuencia que la ley o el juzgador deduce de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido; la primera se denomina legal -cuando la ley la prevé expresamente-, y la segunda humana -cuando de



un hecho conocido se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél-, en el entendido de que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el que se presume, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro, es decir, que ese proceso deductivo sea racional y coherente con el hecho que se encuentre plenamente demostrado. Así, al conceder la ley a la autoridad la facultad de verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar el saldo a favor solicitado, la dota con la atribución para hacer uso de los medios probatorios previstos legalmente, como lo es la presunción, y porque además, el hecho de que los procedimientos previstos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en los que debe decidirse si procede la devolución solicitada tengan la característica de sumarios, dada la brevedad de sus plazos y lo específico de su objetivo, justifica que no sea legalmente exigible para la autoridad un rango de prueba directa de la inexistencia de las operaciones, de ahí que puede hacer uso de las presunciones; proceder que no puede a priori calificarse de arbitrario, porque debe recordarse que el fisco federal, como órgano del Estado, desarrolla sus funciones bajo los principios de legalidad y buena fe, lo cual implica que dentro de la relación tributaria actúa siempre respetando los derechos de los contribuyentes, y es por ello que sus actos gozan de la presunción de legalidad, conforme al artículo 68 del código aludido, hasta en tanto no se demuestre lo contrario. De modo que cuando se presenta una solicitud de devolución de saldo a favor sustentada en comprobantes fiscales que cumplen los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del ordenamiento referido, la autoridad puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar ese saldo y, en su caso, concluir que no se materializaron.

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DECIMOSEXTO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 2/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. 27 de junio de 2017. Unanimidad de seis votos de los Magistrados, Ariel Alberto Rojas Caballero, Enrique Villanueva Chávez, José de Jesús Quesada Sánchez, Arturo Hernández Torres, José Gerardo Mendoza Gutiérrez y Víctor Manuel Estrada Jungo. Ponente: Enrique Villanueva Chávez. Secretario: Misael Esteban López Sandoval.

Criterios contendientes:

El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito al resolver el amparo directo administrativo 483/2016, y el diverso sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, al resolver el amparo directo administrativo 489/2016.

Nota: De la sentencia que recayó al amparo directo 483/2016, resuelto por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, derivó la tesis aislada XVI.1o.A.122 A (10a.), de título y subtítulo: "DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. PARA NEGAR LA SOLICITUD RELATIVA POR PRESUMIRSE LA INEXISTENCIA MATERIAL DE LAS OPERACIONES AMPARADAS POR LOS COMPROBANTES FISCALES EN QUE SE SUSTENTA, ES INNECESARIO SEGUIR PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.", publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 28 de abril de 2017 a las

10:32 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 41, Tomo II, abril de 2017, página 1731.

Esta tesis se publicó el viernes 08 de septiembre de 2017 a las 10:17 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 11 de septiembre de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Frente a estos desafíos probatorios proponemos el reconocimiento como pauta directriz subyacente del *Principio de las Huellas de la Verdad*, el cual postula que la verdad es como es, es decir, como fue en tanto que suceso histórico-fenoménico, y deja rastros o huellas como las hubiere dejado pudiendo ser directas y perfectas –situación inusual- o imperfectas, tangenciales, colaterales, fragmentarias e incluso indirectas –lo usual-.

Esto responde al paradigma de que la realidad es como es, esencialmente heterodoxa, por oposición a perspectivas reduccionistas u ortodoxas.

Claro está que el reconocimiento del Principio de las Huellas de la Verdad, habrá de transitar por las fases de vigencia de un Principio Jurídico; a saber:

- Vigencia discutida.
- Plena consolidación.
- Vigencia discutida.
- Pérdida definitiva de vigencia.

La presencia en nuestro sistema de dicho principio, en tanto que pauta subyacente, se ve robustecida, con el siguiente criterio:

Época: Novena Época
 Registro: 166315
 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
 Tipo de Tesis: Jurisprudencia
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 Tomo XXX, Septiembre de 2009
 Materia(s): Penal
 Tesis: I.1o.P. J/19
 Página: 2982

PRUEBA INDICIARIA. NATURALEZA Y OPERATIVIDAD. Esta figura que recibe ese nombre de la interpretación del artículo 286 del Código Federal de Procedimientos Penales, también identificada como "prueba presuncional", derivada de igual intelección del artículo 261 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, más que prueba por sí, constituye propiamente una vía de demostración indirecta, pues se parte de la base de que no hay prueba directa de un hecho que precisa ser acreditado -pues si la hubiera sería innecesario transitar por la indirecta-, pero sí los hay de otros hechos que entrelazados a través de un razonamiento inferencial, regido por la lógica del



rompecabezas -conforme a la cual ninguna pieza por sí proporciona la imagen completa, pero sí resulta del debido acomodo de todas ellas- llevan a su demostración, de manera que su operatividad consiste en el método de la hipótesis que llega a ser acreditada, más que por la simple suma de varios indicios, por el producto que se extrae de la interrelación de todos ellos. De ahí que la indiciaria presupone: 1) que los hechos que se toman como indicios estén acreditados, pues no cabe construir certeza sobre la base de simples probabilidades; no que se trate de hechos de los que sólo se tiene un indicio, 2) que concurra una pluralidad y variedad de hechos demostrados, generadores de esos indicios, 3) que guarden relación con el hecho que se trata de demostrar y 4) que exista concordancia entre ellos. Y satisfechos esos presupuestos, la indiciaria se desarrolla mediante el enlace de esos hechos (verdad conocida), para extraer como producto la demostración de la hipótesis (verdad buscada), haciendo uso del método inductivo -no deductivo-, constatando que esta conclusión sea única, o bien, que de existir hipótesis alternativas se eliminen por ser inverosímiles o por carecer de respaldo probatorio, es decir, cerciorándose de que no existan indicios, de fuerza probatoria tal que, si bien no la destruyen totalmente, sí la debilitan a tal grado que impidan su operatividad.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 50/2008. 10 de marzo de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Juan José Olvera López. Secretario: Gabriel Alejandro Palomares Acosta.

Amparo directo 2/2009. 14 de mayo de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: José Luis Villa Jiménez. Secretario: Gerardo Flores Zavala.

Amparo directo 106/2009. 21 de mayo de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Pérez de la Fuente. Secretario: Jaime Arturo Cuayahuitl Orozco.

Amparo directo 143/2009. 4 de junio de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Juan José Olvera López. Secretario: Alejandro Alberto Díaz Cruz.

Amparo directo 193/2009. 2 de julio de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Juan José Olvera López. Secretario: Benito Eliseo García Zamudio.

A manera de conclusión sobre este criterio y el alcance de la prueba indiciaria tenemos las siguientes consideraciones:

La prueba indiciaria presupone:

- Que los hechos que se toman como **indicios estén acreditados**, (no cabe construir certeza sobre la base de simples probabilidades).
- Que concurra una **pluralidad y variedad de hechos demostrados**.
- Que guarden **relación con el hecho que se trata de demostrar**.
- Que exista **concordancia** entre ellos.

Dicho de otro modo, la prueba indiciaria se desarrolla mediante el enlace de esos hechos (**verdad conocida**), para extraer como producto la demostración de la hipótesis (**verdad buscada**), haciendo uso del **método inductivo**—no deductivo; lo cual sería, a manera de metáfora, como las caras de la luna, es decir, a partir del conocimiento de su cara iluminada se llega al de la cara oculta.

A manera de corolario, cabe citar al francés, Eduard Bonnier, quien en 1891, en su clásico *Tratado de Prueba*, planteaba la siguiente interrogante:

¿Es razonable someter al que contrata en el día a las leyes que regirán en el futuro, o al que contrata en Inglaterra a las leyes que rigen en Francia? [...] Los actos [...] reciben el ser en el lugar en el que se han celebrado [...] Cada país [...] tiene sus leyes para las formas probatorias de los actos, y estas leyes se hallan fundadas en motivos diferentes. Aquí se admite la prueba testimonial, porque **el legislador ha presumido mucho de la veracidad de sus súbditos**; allí está restringida a ciertos límites, porque **la experiencia ha probado que los habitantes se apartan con frecuencia de la verdad**; en otro país se halla casi reducida a la nada, porque se ha advertido que la buena fe era en él aún más rara. Así, todo depende en esta materia de la opinión que cada legislador tiene de sus súbditos, y por consiguiente, las leyes relativas a la forma probatoria de los actos se fundan en razones puramente locales y articulares a cada territorio.

(Énfasis añadido)

