



## Directorio

**Dra. y PCCAG Ludivina Leija Rodríguez**  
Presidente del Comité Ejecutivo Nacional 2025-2026

**C.P.C. y Dr. Rodolfo Servín Gómez**  
Vicepresidente de Relaciones y Difusión

**C.P.C. Luis Carlos Figueroa Moncada**  
Vicepresidente de Fiscal

**C.P.C. Javier de los Santos Valero**  
Presidente de la Comisión Fiscal

**C.P.C. Enrique Gómez Caro**  
Responsable de este Boletín

## HACIA UN ESTÁNDAR DE PROBABILIDAD RAZONADA EN LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

**MAESTRO MARCO ANTONIO MENDOZA SOTO**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

### INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico	Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús	Mendoza Soto, Marco Antonio
Álvarez Flores, Alberto	Moguel Gloria, Francisco Javier
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo	Navarro Becerra, Raúl
Arellano Godínez, Ricardo	Ortiz Molina, Óscar
Argüello García, Francisco	Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Barrera González, Vanessa	Pimentel Martínez, Fernando
Cámara Flores, Víctor Manuel	Plácido Hernández, Mirella
Castrejón Ruiz, Heidi Elena	Puga Vértiz, Pablo
De Anda Turati, José Antonio	Ramírez Medellín, José Cosme
De los Santos Anaya, Marcelo	Ríos Peñaranda, Mario Jorge
De los Santos Valero, Javier	Saínz Orantes, Manuel
Erreguerena Albaitero, José Miguel	Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Esquivel Boeta, Alfredo	Santiago López, Daniel
Gallegos Barraza, José Luis	Saracho Garrillo, Allen
Gómez Caro, Enrique	Uribe Guerrero, Edson
Hernández Cota, José Paul	Zaga Hadid, Jaime
Lomelín Martínez, Arturo	Zavala Aguilar, Gustavo



**IMCP**

El aliado estratégico de México

Es miembro de



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

## HACIA UN ESTÁNDAR DE PROBABILIDAD RAZONADA EN LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

**MAESTRO MARCO ANTONIO MENDOZA SOTO**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

### INTRODUCCIÓN

En el ejercicio de facultades de comprobación, en el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones regulado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (*y en procedimientos de verificación como el previsto en el artículo 49-B del mismo Código*), se ha consolidado desafortunadamente una práctica administrativa que distorsiona de manera sistemática el régimen jurídico de la prueba.

Este fenómeno no puede entenderse sin considerar la evolución que ha tenido el concepto de **materialidad de las operaciones** en el ámbito fiscal.

En efecto, a partir de las reformas y criterios administrativos que comenzaron a consolidarse en torno al año 2014, la autoridad fiscal transitó de un modelo de verificación predominantemente centrado en la revisión de la contabilidad —en términos del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación— hacia un esquema en el que se exige al contribuyente **acreditar la efectiva realización de las operaciones** mediante elementos adicionales, incluso ajenos a su contabilidad y, en muchos casos, provenientes de actuaciones de terceros.

Antes de este punto de inflexión, si bien la autoridad contaba con amplias facultades de comprobación desde antes del 2014, en la práctica, el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales que se revisaban se concentraba en la existencia de comprobantes fiscales, en la aportación de los registros contables, y la congruencia formal con las declaraciones presentadas.

En este sentido la exigencia de demostrar la realidad material de las operaciones mediante evidencia operativa, logística o contextual no constituía el eje central del procedimiento de fiscalización.

# Fiscoactualidades

El arribo de la materialidad como **parámetro de control** modificó de manera sustancial este esquema, generando un cambio radical en dos dimensiones específicas:

- El **ofrecimiento de la prueba**, al ampliarse el tipo de elementos que el contribuyente debe aportar para acreditar una realidad fáctica.
- La **valoración de la prueba**, al introducirse criterios más complejos —y en ocasiones indeterminados— para fijar su eficacia.

Este cambio de perspectiva obligó incluso a reformar el artículo 46, fracción IV, tercer párrafo del CFF en materia de visitas domiciliarias para dotar a los visitadores de la facultad expresa para la valoración de los documentos o informes obtenidos de terceros en el desarrollo de la visita, así como de los documentos, libros o registros que presente el contribuyente dentro de la revisión fiscal y no hasta la emisión de la resolución determinante.

A esto se suma un fenómeno particularmente relevante en los procedimientos de presunción, como el previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación —y, en lógica similar, en esquemas como el del artículo 49-B del propio Código— referente a la **reversión de la carga de la prueba**, en virtud de la cual el contribuyente receptor de los comprobantes fiscales se ve obligado a acreditar la efectiva realización de las operaciones mediante la aportación de un caudal probatorio propio.

Este desplazamiento de la carga probatoria genera un riesgo metodológico significativo en la valoración de la prueba, que se refleja en la configuración de un razonamiento circular que puede describirse, en términos lógicos, como una **falacia de petición de principio**.

En efecto, cuando la autoridad parte de la premisa de que la operación es inexistente —derivada, por ejemplo, de la supuesta falta de infraestructura, personal, activos o capacidad material del emisor del comprobante—, y a partir de esa premisa evalúa las pruebas aportadas por el contribuyente receptor del comprobante para concluir nuevamente la inexistencia de la operación, se configura un esquema en el que la conclusión se encuentra implícita desde la premisa inicial.

Bajo este enfoque, la valoración probatoria deja de ser un proceso abierto de análisis para convertirse en un mecanismo de validación de una hipótesis previamente adoptada por la autoridad (la inexistencia de la operación, su falsedad o su simulación).

# Fiscoactualidades

El problema no radica en la existencia de la presunción en sí misma, sino en la forma en que ésta condiciona la valoración de la prueba. Si la premisa inicial no es objeto de revisión real a la luz de los elementos aportados, el procedimiento pierde su carácter de contradicción efectiva y se transforma en un ejercicio de validación de la conclusión previamente asumida.

En tales condiciones, la exigencia de materialidad puede derivar en:

- El establecimiento de **estándares probatorios desmedidos**, que en los hechos se aproximan a la prueba plena.
- Una **valoración probatoria deficiente**, caracterizada por el análisis fragmentado de los elementos aportados y la desestimación de su eficacia mediante afirmaciones genéricas.

Esta distorsión se manifiesta, entre otros aspectos, en la práctica reiterada de analizar cada medio de prueba de manera aislada y negar su valor bajo el argumento de que “por sí solo no acredita la operación”, sin realizar un ejercicio de correlación que permita apreciar su alcance dentro del conjunto probatorio.

El problema, por tanto, no radica únicamente en la ampliación del tipo de pruebas exigibles para acreditar elementos de orden fáctico (como la materialidad), sino en la forma en que la autoridad construye su juicio de convicción, sustituyendo un análisis integral por un modelo fragmentado y, en ciertos casos, circular, que eleva indebidamente el estándar de acreditación.

Frente a ello, este trabajo sostiene que, tanto en el ejercicio de facultades de comprobación como en los procedimientos previstos en los artículos 49-Bis y 69-B del Código Fiscal de la Federación, la autoridad hacendaria se encuentra obligada a valorar la prueba bajo un **estándar de probabilidad razonada**, mediante un análisis integral que atienda a la idoneidad y alcance de los elementos probatorios, sin exigir acreditaciones de trazabilidad absolutas, ni imponer requisitos no previstos en la normatividad aplicable, ni condicionar tampoco su valoración a premisas previamente asumidas.

## EL ESTÁNDAR PROBATORIO: CONCEPTO Y FUNCIÓN

Lo primero que debemos de entender es que el concepto de estándar probatorio tiene un desarrollo doctrinal consolidado, pero proviene principalmente de la teoría general

# Fiscoactualidades

del proceso (y en buena medida de la tradición anglosajona), más no de la legislación fiscal (hasta ahora).

Desde una perspectiva doctrinal el **estándar probatorio** se define como:

El criterio normativo que determina el grado de convicción que debe alcanzar el órgano decisor para tener por acreditado un hecho controvertido, delimitando el umbral mínimo de suficiencia probatoria necesario para justificar una decisión jurídica.

Jordi Ferrer Beltrán, señala que el estándar probatorio fija el nivel de confirmación que debe alcanzar una hipótesis para ser considerada probada dentro de un proceso, mientras que autores como Michele Taruffo lo entienden como la regla que determina cuándo un hecho puede tenerse por acreditado pese a la inevitable incertidumbre que caracteriza al conocimiento jurídico de los hechos.

Aterrizadas estas definiciones al tema fiscal, diríamos que el estándar probatorio nos permite valorar el **nivel de convicción que debe alcanzar la autoridad hacendaria para tener por acreditado un hecho fáctico jurídicamente relevante**.

No se trata pues, de una regla sobre qué pruebas pueden aportarse, ni sobre cómo deben analizarse y valorarse, sino de un criterio que fija el umbral mínimo de certeza requerido para que una afirmación fáctica (p.e. el concepto facturado) sea considerada válida dentro de un procedimiento de fiscalización.

En términos funcionales, el estándar probatorio responde a una pregunta esencial: **¿cuándo puede considerarse suficientemente acreditado un hecho para producir consecuencias jurídico-fiscales?**

Nótese como el estándar probatorio cumple una función estructural dentro del sistema probatorio fiscal, al delimitar **el grado de exigencia en la acreditación de los hechos**, así como el nivel de riesgo de error que el sistema está dispuesto a tolerar.

## DIFERENCIA ENTRE ESTÁNDAR PROBATORIO Y VALORACIÓN DE LA PRUEBA

Uno de los puntos conceptuales más importantes para el análisis de la prueba en materia de la fiscalización actual, consiste en distinguir con claridad entre el **estándar probatorio dentro del procedimiento de fiscalización** y la **valoración de la prueba dentro**

# Fiscoactualidades

**de ese estadio.** Aunque ambos conceptos se encuentran estrechamente relacionados, se trata de categorías distintas que operan en niveles diferentes del razonamiento jurídico. Confundirlas (como lo hace en muchas ocasiones la autoridad) conduce a errores metodológicos relevantes y, en la práctica administrativa, suele traducirse en exigencias probatorias excesivas o en valoraciones deficientes disfrazadas de rigor técnico.

Como ya lo señalamos en párrafos anteriores, el **estándar probatorio** es el criterio que define el nivel de convicción necesario para que un hecho pueda considerarse acreditado dentro de un procedimiento. Su función no es analizar una prueba en particular, sino fijar el umbral a partir del cual la autoridad puede tener por demostrado un hecho con efectos jurídicos.

Por ello, el **estándar probatorio** opera como una regla de cierre del proceso de conocimiento. Una vez analizados los elementos disponibles (las pruebas y los hechos), el estándar permite decidir si el grado de confirmación alcanzado por la hipótesis es suficiente para tenerla por probada.

La **valoración de la prueba**, por su parte, no fija el grado de convicción exigido, sino que consiste en la **actividad intelectual** mediante la cual la autoridad examina los elementos probatorios disponibles para determinar qué acreditan, qué alcance tienen, cómo se relacionan entre sí y si, en conjunto, son aptos para sustentar una conclusión.

En otras palabras, la **valoración de la prueba** responde a una pregunta distinta: cómo deben analizarse los elementos aportados para saber qué puede inferirse de ellos.

Así, la **valoración de la prueba** implica, entre otras cosas:

- Identificar el contenido de cada prueba;
- Verificar su autenticidad, pertinencia y congruencia (elementos indispensables de su valoración);
- Determinar su idoneidad respecto del hecho que se pretende acreditar;
- Establecer su alcance individual y, finalmente;
- Analizar su interrelación **con las demás pruebas aportadas.**

# Fiscoactualidades

Por esta razón, la *valoración de la prueba* es una metodología de análisis, mientras que el *estándar probatorio* es una regla de decisión.

Esta afirmación queda confirmada con lo dispuesto en el tercer párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación (ya mencionado) en tanto que no solo reconoce la facultad de los visitadores para valorar los elementos probatorios, sino que establece expresamente el método a través del cual dicha valoración debe realizarse, al disponer que ésta comprenderá la idoneidad y el alcance de los documentos, a partir de actividades de análisis, revisión, comparación, evaluación o apreciación, realizadas en lo individual o en su conjunto.

Luego entonces, podemos afirmar que mientras el *estándar probatorio* determina el resultado exigido del proceso cognoscitivo (la meta); la *valoración de la prueba* regula el procedimiento racional mediante el cual se examinan los datos disponibles para establecer si ese resultado se alcanzó (el camino para saber si esa meta fue alcanzada).

Lo anterior nos permite advertir que uno y otro concepto operan en momentos distintos del razonamiento, pues:

- Primero se valoran las pruebas.
- Después se determina si, a partir de esa valoración, se alcanzó el estándar requerido.

Sin embargo, en la práctica administrativa-fiscal estos planos suelen mezclarse, lo que genera serias distorsiones, esencialmente dos.

La primera consiste en justificar una mala valoración mediante la elevación implícita del estándar. Esto ocurre cuando la autoridad afirma que cada documento "*por sí solo*" no acredita la operación (exigencia de prueba plena) y, a partir de esa observación, concluye que el estándar no se satisface. Aquí el problema real no es el estándar, sino una valoración defectuosa (exigencia de prueba tasada como un medio de convicción), lo que lleva a que el análisis se haga de forma fragmentada y no integral.

La segunda distorsión consiste en aparentar que se alcanzó el estándar correcto, cuando en realidad ello se afirma sobre la base de una metodología insuficiente. Esto sucede cuando la autoridad dice haber "valorado" la prueba, pero se limita a

# Fiscoactualidades

describirla o a desestimarla con fórmulas genéricas, sin examinar su alcance real ni su relación con otros elementos. En ese caso, la conclusión puede parecer jurídicamente fundada, pero en realidad descansa sobre un análisis incompleto.

Por tanto, el *estándar probatorio* solo puede aplicarse correctamente si antes existe una valoración adecuada de la prueba. A su vez, la *valoración de la prueba* solo cobra pleno sentido cuando se sabe cuál es el nivel de convicción que debe alcanzarse.

## LOS ESTÁNDARES PROBATORIOS MÁS COMUNES

En la Teoría General de la Prueba, no existe un número único o "cerrado" de estándares probatorios válido para todos los sistemas jurídicos.

Sin embargo, la doctrina moderna y el derecho comparado (especialmente la tradición del Common Law y su influencia en el sistema continental) suelen clasificar los estándares en **tres niveles principales** según la naturaleza del procedimiento, las consecuencias jurídicas de la decisión y el nivel de riesgo de error que el sistema está dispuesto a tolerar.

1. **Más allá de toda duda razonable (*Beyond a reasonable doubt*)**. Es el estándar más exigente y es propio del Derecho Penal en su etapa resolutive.

Su nivel de exigencia, si bien no requiere una certeza absoluta (que es imposible), sí es indispensable que la hipótesis de culpabilidad sea la única explicación plausible de los hechos. Por tanto, su probabilidad requerida aproximada es extremadamente alta rondando más de 90 al 95%.

Este nivel de estándar se alcanza cuando, no existen dudas razonables sobre la veracidad de la hipótesis acusatoria, y encuentra su fundamento en el principio "*in dubio pro reo*", a través de la cual "*...es preferible absolver a un culpable que condenar a un inocente...*"

Este estándar responde a la gravedad de las consecuencias, como lo es la privación de la libertad; por ello, su traslado a otros ámbitos resulta jurídicamente injustificado.

2. **Prueba clara y convincente (*Clear and convincing evidence*)**. Se explica como el estándar intermedio utilizado en casos civiles de mayor impacto o en procesos

# Fiscoactualidades

administrativos sancionatorios. Su probabilidad requerida aproximada es alta, rondando entre el 70 y 80%.

En cuanto a su nivel de exigencia, se requiere que la verdad sea altamente probable, por tanto, es un nivel superior a la simple probabilidad, pero inferior al estándar penal explicado en el punto anterior.

3. **Prevalencia de la prueba o Probabilidad prevaleciente (*Preponderance of the evidence*)**. Es el estándar básico, característico de materias no punitivas como el Derecho Civil, Mercantil o Procedimientos Administrativos y, en términos generales, con ámbitos donde no se encuentran en juego sanciones de carácter penal.

Se alcanza cuando una hipótesis resulta más probable que su contraria; por lo que basta con que sea "más probable que ocurriera a que no ocurriera". Y se decide a favor de la parte que presente la prueba con mayor peso o probabilidad (50% + 1).

Aquí las partes están en igualdad de condiciones y el error perjudica por igual a demandante y demandado.

Desde la teoría de la prueba, este estándar implica una valoración comparativa entre hipótesis, por lo que su decisión se basa en la mayor plausible; ya que para la aplicación de este estándar no se exige certeza absoluta, puede operar en contextos de incertidumbre y permite decidir con base en probabilidades.

En este sentido el análisis de los distintos niveles de *estándar probatorio* resulta indispensable para identificar si, en la práctica administrativa, la autoridad está aplicando un estándar acorde con el procedimiento fiscal o si, por el contrario, está exigiendo niveles de acreditación propios de otras materias.

## **El conflicto de la exigencia de la prueba plena como estándar probatorio**

El concepto de "prueba plena" no es un estándar probatorio moderno, sino que pertenece de forma estricta al estudio de la valoración de la prueba, específicamente al sistema de prueba tasada o legal.

# Fiscoactualidades

Conviene recordar que históricamente, la "prueba plena" (y su contraparte, la "prueba semiplena") proviene del Derecho Romano-Canónico. En este sistema, el legislador no confiaba en el juez, por lo que le dictaba en la ley exactamente cuánto valía cada prueba.

En este sentido, si la Ley dice que: "un documento público hace prueba plena", esto obliga al juzgador en turno a tener el hecho por cierto de manera automática y absoluta, sin importar lo que él crea, derivado del análisis de otras pruebas. En este caso el juez se convierte en un autómatas o un administrador de reglas. Se le despoja de su capacidad de razonamiento crítico frente a esa prueba específica.

Es así como al hablar de prueba plena, estamos frente a una regla de valoración probatoria preasignada por el legislador, a diferencia de un umbral de suficiencia racional. En consecuencia, el conflicto surge cuando esa noción de prueba tasada se traslada indebidamente al plano del estándar probatorio.

Para entender aún mejor por qué la prueba plena no es un estándar probatorio, debemos separar los dos momentos intelectuales que hace el juzgador:

- **La valoración de la prueba (¿cuánto pesa la prueba?).** Es el análisis individual o en conjunto de los elementos de convicción para determinar su fiabilidad. Aquí es donde entra la *prueba plena*: la ley le dice al juez que el peso de ese documento público o de esa confesión es absoluto (100%) y debe de ser tomado en cuenta; y
- **El estándar probatorio (¿son suficientes las pruebas?).** Una vez que el juez ya valoró todo (ya sabe cuánto pesa cada prueba en lo individual y en su conjunto), pone ese peso en la "balanza" y verifica si cruza la línea de meta. Aquí es donde entran los *estándares probatorios* fijados para el procedimiento.

Autores como Michele Taruffo, Jordi Ferrer y Larry Laudan, rechazan de manera frontal la idea de "prueba plena" como estándar probatorio por dos grandes razones sustanciales:

- **Porque se estaría exigiendo una certeza absoluta (Falsa epistemología).** La "prueba plena" sugiere que el juzgador deba de alcanzar el 100% de la verdad (es decir, la certeza absoluta del hecho a probar). La ciencia y la filosofía modernas nos dicen que en los procesos seguidos en forma de juicio la certeza absoluta es imposible; solo podemos hablar de **niveles de probabilidad**.

# Fiscoactualidades

- **Porque se confunde el medio con el resultado.** Que un documento público sea auténtico (valoración) no significa que lo que dice en su interior no pueda ser desvirtuado por otras pruebas. Llamarlo "prueba plena" cierra el debate prematuramente.

En este sentido, cuando la "prueba plena" se usa como *estándar probatorio*, se eleva artificialmente el umbral de convicción; la valoración se vuelve fragmentada (se exige autosuficiencia) y el análisis conjunto se vacía de contenido, en tanto que se reemplaza un modelo de probabilidad razonada por uno de certeza encubierta y se desplaza la decisión desde la calidad de la inferencia hacia la exhaustividad imposible de la prueba.

Ejemplo claro de esta confusión conceptual se evidencia en razonamientos administrativos como el siguiente:

[...]no se comprueba la realización de la operación, por lo que no resulta posible **otorgarle el valor probatorio pleno**... a las documentales privadas no se les resta valor probatorio por el simple hecho de ser de naturaleza privada, sino por el contrario se les concede el **valor probatorio de carácter indiciario**, ya que solamente constituyen un indicio de los hechos referidos en dichos documentos, **más no hacen prueba plena** de que las operaciones referidas en los mismos se hayan efectuado, debiendo administrarlos con otras probanzas a fin crear **convicción plena** ante esta autoridad para acreditar la efectiva realización de las operaciones[...]

Lo antes transcrito es en realidad un "Frankenstein" argumentativo. La autoridad hacendaria mezcla conceptos de sistemas probatorios distintos para armar una "trampa retórica" con la intención de desechar pruebas con una apariencia de legalidad. En efecto, este extracto de resolución revela una profunda combinación conceptual que transgrede la Teoría General de la Prueba, evidenciando tres vicios metodológicos claros:

- **La falacia de petición de principio en la asignación del valor probatorio.** Al afirmar la autoridad que "*...al no comprobarse la operación, no es posible otorgar "valor probatorio pleno" a las documentales...*". Metodológicamente, esto constituye un razonamiento circular o falacia de petición de principio (*petitio principii*).

En la sana crítica, la valoración individual del medio de prueba (determinar su grado de fiabilidad) es una operación intelectual que **antecede** lógicamente a la conclusión sobre la existencia del hecho. La autoridad invierte este orden axiomático: utiliza su conclusión preconcebida (la inexistencia de la operación)

# Fiscoactualidades

como premisa para restarle peso epistémico al medio de convicción. El valor de un documento no depende de si el hecho se comprueba al final del análisis, sino de su propia idoneidad, autenticidad y pertinencia en el momento de su valoración individual.

- **El salto lógico de la prueba indiciaria. La imposibilidad de la "Convicción plena".** El aspecto más crítico de la argumentación hacendaria es la exigencia de alcanzar una "convicción plena" mediante la adminiculación de indicios (documentales privadas).

Desde la perspectiva del razonamiento inductivo probatorio (desarrollado por autores como Taruffo o Jordi Ferrer), la prueba indiciaria se basa en inferencias lógicas que conectan hechos conocidos con hechos desconocidos. Por su propia naturaleza epistemológica, la suma de indicios genera **grados de probabilidad**, no certezas absolutas.

Al exigir que con la adminiculación de diversas documentales privadas se genere una "convicción plena", la autoridad administrativa impone un estándar epistémico inalcanzable. En términos estrictos, está requiriendo *certeza absoluta* (el 100% de seguridad racional), un umbral que ha sido superado por la dogmática probatoria moderna, la cual reconoce que la reconstrucción de hechos históricos en el proceso se rige por la **probabilidad prevaleciente** o preponderancia de la evidencia.

- **La resurrección encubierta del sistema de prueba tasada.** Finalmente, el uso reiterado de los términos "prueba plena" y "valor probatorio pleno" como métricas de éxito, demuestra una resistencia a abandonar el sistema de prueba legal o tasada, al clasificar la evidencia privada meramente como "indiciaria" y oponerla al concepto de "prueba plena", la autoridad crea una falsa dicotomía. Condiciona el acreditamiento de la materialidad —un fenómeno eminentemente fáctico y comercial— a la satisfacción de una tarifa probatoria inalcanzable.

Esto deviene en una imposición de *probatio diabolica* para el contribuyente, a quien se le exige documentar el tráfico mercantil ordinario con un nivel de solemnidad que el legislador nunca previo (como si cada acto de comercio requiriera fe pública para ser válido).

La doctrina y la jurisprudencia deben rechazar este sincretismo procesal y exigir que la valoración de la materialidad se ciña estrictamente a la sana crítica, donde

# Fiscoactualidades

el estándar a superar no es la certeza absoluta e inalcanzable, sino la **probabilidad razonable** de que la operación se efectuó de acuerdo con las máximas de la experiencia mercantil.

## EL ESTÁNDAR PROBATORIO EXIGIDO POR LA AUTORIDAD EN MATERIA FISCAL

El uso de fórmulas retóricas como: "*crear convicción plena*" o "*carecer de valor probatorio pleno*" en el derecho administrativo sancionador y fiscal no es un mero error semántico; sino que constituye la imposición arbitraria de un estándar de prueba máximo ante la ausencia de un estándar legal expreso, lo que responde a una motivación estrictamente pragmática e institucional por parte de la autoridad hacendaria, que se explica con *la intención recaudatoria*.

La génesis de esta práctica radica en una omisión legislativa: **las leyes fiscales no establecen de manera expresa y tasada un estándar probatorio objetivo** aplicable a la revisión de la materialidad de las operaciones. Ante este vacío normativo, durante el ejercicio de las facultades de comprobación, es la propia autoridad administrativa la que se arroga la facultad de fijar, *de facto* y de manera unilateral, el umbral de suficiencia probatoria que le exigirá al gobernado.

Bajo esta dinámica, opera un evidente sesgo institucional dictado por la **pretensión recaudatoria**. Al actuar simultáneamente como "juez y parte" en la fase oficiosa, resulta previsible —y estratégicamente funcional para sus intereses— que la autoridad fiscalizadora imponga, por regla general, el estándar probatorio más riguroso posible.

Con la exigencia de este estándar máximo se genera una **asimetría o desequilibrio procesal insalvable**, donde el contribuyente se enfrenta a la imposibilidad de documentar el tráfico mercantil ordinario con el nivel de solemnidad y certeza absoluta que el fisco exige de manera retroactiva:

- Trazabilidad completa de las operaciones.
- Acreditación exhaustiva de cada fase del proceso económico.
- La exigencia de corroboración minuciosa que desestima explicaciones plausibles.

# Fiscoactualidades

Pero este desequilibrio procesal no solo impacta el **estándar probatorio**, sino también la metodología de valoración. La exigencia de niveles absolutos de acreditación provoca que el análisis de las pruebas se oriente exclusivamente a identificar insuficiencias individuales. Así, el análisis conjunto de los elementos probatorios es sustituido por un enfoque estrictamente fragmentado, lo que genera una interacción problemática:

- Nuevamente el estándar se eleva implícitamente.
- La valoración se ajusta para justificar que dicho estándar no se ha cumplido.

Así, al elevar artificialmente la barrera probatoria hasta el nivel de la certeza absoluta (disfrazada bajo los términos de "convicción plena" o "prueba plena"), la autoridad materializa un mecanismo discursivo altamente efectivo para justificar el rechazo sistemático de los elementos de convicción aportados por el particular. Dicho de otro modo, la exigencia de un estándar máximo e inalcanzable no es un simple lapsus conceptual, sino una **herramienta argumentativa deliberada** cuyo propósito último es sostener jurídicamente la presunción de operaciones inexistentes, fincar la omisión de contribuciones y, en consecuencia, legitimar la determinación del crédito fiscal.

Cabe resaltar que la existencia de un desequilibrio procesal no es, por sí misma, contraria a derecho. No obstante, cuando dicho desequilibrio se traduce en la imposición de exigencias probatorias no previstas en la ley, la elevación implícita del estándar de acreditación, o en la desestimación sistemática de pruebas sin análisis integral, se produce una afectación al principio de legalidad (artículo 16 constitucional), a la debida motivación y al derecho del contribuyente a que sus pruebas sean efectivamente consideradas (artículo 2, fracción X de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente).

## ASIMETRÍA ESTRUCTURAL EN EL USO DE PRESUNCIONES. EL DOBLE RASERO EPISTÉMICO

El desequilibrio procesal previamente descrito alcanza su punto más crítico cuando se analiza bajo la óptica de los procedimientos que facultan a la autoridad para presumir la inexistencia o simulación de actos u operaciones (como es el caso de los artículos 69-B y 49-Bis del Código Fiscal de la Federación). Para comprender esta asimetría, es necesario diseccionar la mecánica de la presunción legal.

# Fiscoactualidades

Toda presunción exige la acreditación de un "hecho base" o hecho conocido del cual se infiere el hecho presumido (la inexistencia de la operación). Así, desde el punto de vista del diseño procesal, estos mecanismos operan bajo una estructura de dos momentos: primero, la construcción de una presunción a partir de ciertos hechos base; y segundo, la consecuente reversión de la carga de la prueba, imponiendo al contribuyente la obligación de desvirtuarla.

En principio, este diseño es plenamente legítimo. Las presunciones jurídicas son instrumentos necesarios e idóneos para que la autoridad pueda operar en contextos de información asimétrica o incompleta. Sin embargo, para que este mecanismo sea válido y respete la seguridad jurídica, la dogmática exige el cumplimiento de dos condiciones epistémicas ineludibles:

- Que los hechos base estén acreditados con un nivel razonable de confiabilidad.
- Que la inferencia deductiva entre ese hecho base y el hecho presumido sea verdaderamente racional, pertinente y congruente.

El conflicto surge porque, en la praxis administrativa fiscal, la autoridad hacendaria inobserva sistemáticamente estas condiciones de validez, materializando una asimetría estructural que pervierte la naturaleza de la carga probatoria mediante la aplicación de un "doble rasero epistémico":

1. **El estándar mínimo en la construcción de la presunción** Para detonar el procedimiento y activar la reversión de la carga de la prueba, la autoridad se autoasigna un estándar probatorio ínfimo. Con frecuencia, construye su "hecho base" aportando elementos que carecen de idoneidad, pertinencia o congruencia con la gravedad de la presunción que pretende aplicar (por ejemplo, asumiendo la inexistencia total de operaciones corporativas por la simple ausencia momentánea de personal durante una diligencia). Es decir, la autoridad justifica su inferencia basándose en indicios sumamente débiles que, de someterse a un verdadero escrutinio, no superarían siquiera un estándar mínimo de probabilidad prevaleciente.
2. **El estándar máximo para desvirtuar la presunción** La asimetría se consume una vez que la carga de la prueba se ha revertido formalmente hacia el particular. En este escenario, la autoridad abandona la flexibilidad con la que construyó su caso y exige al contribuyente un estándar probatorio máximo e inflexible, requiriendo un nivel de corroboración absoluta para desvirtuar la presunción (exigencia de

# Fiscoactualidades

aportar "prueba plena" como medio casi único de convicción). Como consecuencia, la presunción se vuelve prácticamente imposible de revertir y la decisión administrativa se reduce a un **resultado predeterminado** y dogmático, adoleciendo de una motivación suficiente al no explicar la idoneidad y el alcance real de los elementos valorados.

Esta interacción genera una mutación inconstitucional en el procedimiento. Al exigir certeza absoluta para desvirtuar una presunción que fue construida artificialmente con indicios mínimos y carentes de fiabilidad, la autoridad convierte, en los hechos, una presunción que admite prueba en contrario (*iuris tantum*) en una presunción absoluta e irrefutable (*iuris et de iure*). Así, se consolida un esquema de profunda disparidad procesal donde el Estado presume con facilidad apoyado en meras conjeturas, pero el ciudadano se defiende con imposibilidad material y jurídica.

## EL CONTROL DE LEGALIDAD Y LAS REGLAS PARA LA CORRECCIÓN EPISTÉMICA

Para evitar que estas presunciones se transformen fácticamente en presunciones absolutas e irrefutables (*iuris et de iure*), el control de legalidad jurisdiccional (*e incluso la propia actuación administrativa si pretende apearse a derecho*) debe abandonar el formalismo de la prueba tasada. El escrutinio debe dirigirse a tres ejes: la calidad probatoria del hecho base, la racionalidad de la inferencia hacendaria, y la consistencia del estándar aplicado en ambas etapas.

En este sentido, para corregir la asimetría estructural y devolver la racionalidad al procedimiento, la evaluación probatoria debe sujetarse a dos reglas metodológicas fundamentales:

1. **El estándar de comprobación: Simetría y modelo de probabilidad razonada.** Como regla fundamental de equidad procesal, si la presunción se construye a partir de indicios o evidencia circunstancial, el contribuyente debe poder desvirtuarla mediante evidencia razonable y concordante. Por ende, para desvirtuar la presunción, no es jurídicamente válido exigir una prueba exhaustiva o certeza absoluta (prueba plena), pero tampoco basta con una simple contraposición de afirmaciones. El estándar idóneo para aplicar es el de un **modelo de probabilidad razonada**.

Bajo este paradigma epistémico, la superación del estándar probatorio no se basa únicamente en comparar de forma aritmética la hipótesis de la autoridad

# Fiscoactualidades

frente a la del contribuyente, sino en evaluar la calidad de la explicación fáctica construida a partir de la prueba. El estándar se tiene por satisfecho cuando la evidencia aportada por el particular posee un grado de confirmación empírica suficiente para sustentar lógicamente que la operación existió; es decir, cuando la hipótesis del contribuyente es la explicación más plausible de los registros contables, los flujos financieros y la realidad comercial, sin que sea exigible un nivel inalcanzable de corroboración minuciosa e infalible.

2. **La metodología de escrutinio: Valoración conjunta, adminiculada y contextual.** Para que el modelo de probabilidad razonada funcione, es imperativo erradicar la práctica de la desestimación fragmentada. La autoridad administrativa y los tribunales están obligados a realizar una valoración de la prueba verdaderamente idónea, la cual debe caracterizarse por ser:

- **Conjunta.** Evitando aislar los elementos para resaltar sus insuficiencias individuales, y reconociendo que la fuerza probatoria reside en el acervo global.
- **Adminiculada.** Entrelazando los indicios, documentos y explicaciones para observar cómo se complementan lógicamente entre sí (por ejemplo, cómo el contrato se refleja en el correo electrónico, y este a su vez en el entregable y la factura).
- **Contextual.** Evaluando las pruebas a la luz de las prácticas mercantiles ordinarias, la naturaleza del servicio prestado y el tamaño o giro del contribuyente, alejándose de exigencias artificiales de solemnidad.

Al aplicar esta metodología, el juzgador o el auditor no debe interrogar a cada prueba exigiendo que por sí sola demuestre todo el acto jurídico. Por el contrario, el ejercicio intelectual debe responder a una única pregunta central: **¿el conjunto de elementos aportados genera una narrativa coherente, verificable y libre de contradicciones sustanciales respecto a la realización de la operación?** Si la respuesta es afirmativa, la explicación fáctica del contribuyente tiene calidad epistémica suficiente, el modelo de probabilidad razonada se ha cumplido y, en consecuencia legal, la presunción de inexistencia debe declararse debidamente desvirtuada.

# Fiscoactualidades

## DIRECTRICES PARA EL CONTROL JURISDICCIONAL FRENTE AL "DOBLE RASERO EPISTÉMICO"

Para que el control de legalidad sea efectivo, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) debe trascender la revisión formal de los documentos y asumir un papel de control sobre el **razonamiento probatorio** de la autoridad. Proponemos que dicho control se articule bajo las siguientes directrices:

1. **El Test de Simetría en el Juicio de Nulidad.** El juzgador debe verificar si existe una correlación lógica entre la prueba del "hecho base" (la que usó el SAT para presumir la inexistencia) y la prueba de descargo exigida al contribuyente. Si la autoridad detonó la presunción basándose en indicios periféricos (como la falta de activos en un momento dado), el Tribunal debe declarar ilegal que, para desvirtuarla, se le exija al particular una "trazabilidad plena" o documentos notariales. La falta de simetría en el estándar debe considerarse una violación al principio de paridad procesal y, por ende, una causa de nulidad por indebida fundamentación y motivación.
2. **La nulidad por imposición de "Probatio Diabolica".** Cuando el Tribunal advierta que la autoridad hacendaria ha rechazado el acervo probatorio bajo el argumento de que este "no constituye prueba plena" o "no genera convicción plena", debe calificar tal exigencia como un vicio de fondo.

El juzgador debe señalar expresamente que la autoridad impuso un estándar de acreditación no previsto en la ley, lo que equivale a la exigibilidad de una prueba imposible. En estos casos, la sanción procesal no debe ser una nulidad para efectos (para que la autoridad vuelva a valorar), sino una nulidad lisa y llana, toda vez que la determinación del crédito fiscal descansa sobre una premisa de suficiencia probatoria ilegal.

3. **Obligación de un Análisis de Correlación Narrativa.** Finalmente, el control jurisdiccional debe exigir que la autoridad cumpla con la carga de explicar por qué la suma de los indicios del contribuyente no es suficiente. El Tribunal debe invalidar las resoluciones que utilicen fórmulas genéricas de rechazo (como "el contrato es un documento privado que solo acredita la voluntad, pero no la ejecución").

En su lugar, el juzgador debe obligar a la autoridad a confrontar la explicación fáctica del particular. Si el conjunto de pruebas (facturas, estados de cuenta,

# Fiscoactualidades

correos, bitácoras) construye una narrativa coherente y razonablemente verificable de la operación, el Tribunal debe reconocer que el estándar de probabilidad razonada ha sido superado, declarando la validez de la operación fiscalizada.

## CONCLUSIÓN

En definitiva, transitar hacia un estándar de probabilidad razonada no implica desarmar a la autoridad fiscal en su legítimo combate a la evasión y simulación de operaciones, sino someter su actuación al canon de la racionalidad democrática.

La exigencia asimétrica de "pruebas plenas" y certezas documentales inalcanzables pervierte la esencia del Estado de Derecho, transformando la fiscalización tributaria en un ejercicio de presunción de culpabilidad material.

Corresponde ahora a los tribunales contencioso-administrativos y al Poder Judicial asumir un rol epistémico activo: proscribir la valoración fragmentada y sancionar con la nulidad lisa y llana aquellas resoluciones que impongan estándares probatorios ilegales.

Solo mediante la exigencia de una simetría procesal y una valoración integral se garantizará que la justicia fiscal dependa de la verdad objetiva de los hechos, y no de la conveniencia retórica del poder recaudador.