



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

Descripción de los servicios o uso o goce en los comprobantes fiscales.

Alcance y consecuencias del criterio sostenido por la Segunda Sala de la

Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia

2a./J. 161/2017 (10a.).

Tesis que para obtener el grado de

MAESTRA EN DERECHO FISCAL

Presenta la

SARAHÍ LÓPEZ PEDRAZA

Director de Tesis

DR. JUAN ANTONIO CASANOVAS ESQUIVEL.

Ciudad de México 2018.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I. Identificación de los derechos, principios, reglas y contexto actual involucrados.....	2
1.1. Derechos, Principios y Reglas.....	2
1.1.1. Seguridad jurídica.....	2
1.1.2. Capacidad contributiva. Reconocimiento de deducciones y acreditamientos.....	4
1.1.2.1. Estricta indispensabilidad como elemento subjetivo.....	6
1.1.2.2. Documentación comprobatoria de las deducciones y acreditamientos como elemento objetivo.....	9
1.2. Contexto actual de fiscalización a los contribuyentes.....	10
1.2.1. Principio de sustancia sobre forma.....	10
1.2.2. Tendencias actuales en materia de fiscalización.....	13
1.2.2.1. Uso de medios electrónicos.....	18
CAPÍTULO II. Antecedentes.....	23
2.1. Comprobantes fiscales digitales.....	23
2.1.1. Legislación en 2011.....	25
2.1.2. Legislación en 2014.....	26
2.1.3. Cambios a partir del ejercicio 2017.....	26
2.2. Criterios jurisdiccionales.....	27
2.2.1. Tesis y jurisprudencias del Poder Judicial de la Federación.....	27
2.2.2. Tesis y jurisprudencias respecto a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.....	31
CAPÍTULO III. Diversos alcances	
3.1. Análisis de la jurisprudencia a la luz del derecho de seguridad jurídica...	33

3.1.1. Delimitación de los casos excepcionales en relación con el derecho de seguridad jurídica de los contribuyentes.....	34
3.1.2. ¿La jurisprudencia realmente otorga a los contribuyentes seguridad jurídica?.....	36
3.2. Análisis de la jurisprudencia a la luz del principio de sustancia sobre forma.....	40
CAPÍTULO IV. Diversas consecuencias derivadas de la jurisprudencia.....	47
4.1. Aplicación.....	47
4.1.1. Respecto de la legislación vigente en 2008.....	47
4.1.2. Respecto de la legislación vigente en 2012.....	49
4.1.3. En ejercicios distintos.....	54
4.2. Impacto en el cumplimiento de la obligación tributaria.....	57
CONCLUSIONES.....	62
BIBLIOGRAFÍA.....	64

INTRODUCCIÓN

El pasado enero del año en curso, se publicó en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la cual, esencialmente resolvió que conforme a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008 y 2012, los comprobantes fiscales deben contener la descripción del servicio, lo que no implica que sus pormenores puedan constar en un documento distinto para determinar qué integra el servicio o uso o goce que amparan.

Del análisis al criterio sustentado en dicha jurisprudencia, se advierte que la Segunda Sala sostuvo que en casos excepcionales es posible que los pormenores se contengan en un documento distinto a los comprobantes, que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, motivo por el cual surgen diversas interrogantes que a lo largo del presente trabajo se tratarán de responder, en aras de analizar el verdadero alcance y posibles consecuencias de la aplicación de la jurisprudencia en comento.

Así, desde una perspectiva del respecto al derecho de seguridad jurídica y al principio de capacidad contributiva, se cuestiona ¿cuáles son los casos en los que excepcionalmente se puede acudir a un documento distinto al comprobante fiscal? ¿qué debe cumplirse para determinar que se está en un caso excepcional? ¿se deja en un verdadero estado de seguridad jurídica al contribuyente con dicho pronunciamiento? ¿no es suficiente contar con la documentación que soporte la erogación para que en todos los casos pueda corroborarse el contenido del comprobante fiscal y la estricta indispensabilidad de la erogación?

Posteriormente, bajo la tendencia actual en materia tributaria de la doctrina de sustancia sobre forma, se analiza si ¿realmente un requisito formal tiene más peso que la sustancia de la operación para poder acceder a las formas de subjetivación de la carga tributaria?

Asimismo, se analiza el ámbito de aplicación de la jurisprudencia y qué impacto tiene el establecimiento de requisitos formales sobre el cumplimiento de la obligación tributaria y los niveles de recaudación.

A través de los anteriores planteamientos, finalmente se proponen soluciones a las problemáticas encontradas durante el desarrollo del presente estudio, que permiten respetar los derechos de los contribuyentes en la materia.

CAPÍTULO I

IDENTIFICACIÓN DE LOS DERECHOS, PRINCIPIOS, REGLAS Y CONTEXTO ACTUAL INVOLUCRADOS

1.1. Derechos, Principios y Reglas

1.1.1. Seguridad jurídica

Uno de los derechos fundamentales reconocidos a nivel Constitucional en nuestro sistema jurídico es el de seguridad jurídica, que *“se expresa en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del Estado y de sus órganos, preservando la idea de la división de poderes como sujeción funcional a una serie de reglas del juego, con el objetivo de preservar la libertad de las personas que habitan en el propio Estado.”*¹

La seguridad jurídica puede materializar una norma jurídica, esto es, una prescripción normativa mediante la que se establezca, directa o indirectamente, algo como permitido, prohibido u obligatorio. En esta acepción, la seguridad jurídica se refiere a un estado de cosas que debe buscarse mediante conductas que produzcan efectos que contribuyan a su promoción. El empleo de la expresión *seguridad jurídica* denota, por tanto, un juicio prescriptivo sobre lo que debe de buscarse de acuerdo con un determinado ordenamiento jurídico².

Es así como ninguna persona, sus bienes o sus derechos pueden ser afectados válidamente por ningún acto de autoridad, sin que se acaten las condiciones que la ley señala. Por ello, la seguridad jurídica se relaciona con el concepto de Estado de Derecho, pues en éste las autoridades no pueden actuar arbitrariamente, sino conforme lo prescribe el ordenamiento jurídico³.

De manera específica, en materia fiscal, el principio de seguridad jurídica se avoca a la protección del contribuyente ante las posibles arbitrariedades de la autoridad, siendo su contenido esencial el "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad, de modo que el papel concedido a la ley resulta relevante como instrumento garantizador de trato igual de todos ante la ley y como generador de certeza, así como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado⁴.

¹Carbonell, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 185, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 2004, p. 586.

²Ávila, Humberto, *Teoría de la seguridad jurídica*, Trad. Laura Criado Sánchez, Madrid España, Marcial Pons, 2012, p. 94.

³ León Bastos Carolina y Sánchez Hernández, Claudia E., *Manuel de Derechos Fundamentales*, México, Porrúa, 2017, p. 188.

⁴Tesis 1a./J.139/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 1, Libro XVI, Enero de 2013, p. 437.

De acuerdo con lo anterior, el principio de seguridad jurídica obliga a las autoridades hacendarias a actuar dentro de los parámetros concedidos por las leyes, con el propósito de otorgar a los particulares la garantía de que no se encontrarán ante un trato arbitrario o ilegal por parte de aquellas.

Seguridad de la (in) acción de tercero.

La misma seguridad jurídica puede implicar la posibilidad de prever la reacción de los órganos aplicadores respecto del comportamiento de las acciones de terceros. En este caso, se trata de la anticipación de la conducta ajena en lugar de los efectos de la propia. Como la realización de un acto propio derivarán consecuencias normativas, aunque esas consecuencias dependan de calificaciones jurídicas que realizarán, en todo o en parte, los órganos de aplicación, se puede hablar de seguridad jurídica como capacidad de prever la reacción de los órganos aplicadores con relación a la práctica de actos propios. En esta acepción, la seguridad jurídica sirve como criterio para prever lo que los otros podrán hacer y exigir⁵.

Certeza de las normas aplicables en el orden jurídico

La seguridad está estrechamente unida a la certeza de las normas integrantes del orden jurídico, lo que implica el conocimiento seguro y claro de sus consecuencias. Consiguientemente, esta segunda aproximación pone el acento en la previsibilidad de quienes en su calidad de órganos de ese orden, tienen la posibilidad legal de aplicarlas; en el caso de los gobernados, significa tener conocimiento pleno de la conducta que deben observar de manera obligatoria⁶.

En el derecho tributario, el principio de seguridad jurídica asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes⁷.

Así las cosas, el derecho de seguridad jurídica resulta trascendente para nuestro estudio, en tanto que como lo refiere el maestro Rodríguez Lobato, *“en un Estado de derecho, es imperativo que exista un control de legalidad sobre los actos de la autoridad administrativa, a fin de que se encuentren en consonancia con las leyes que los rigen y permita a los particulares, cuyos intereses puedan resultar lesionados por las violaciones que a las mismas se*

⁵Ávila, Humberto, *Op. cit.*, p. 121

⁶Calvo Nicolau, Enrique, *La garantía de seguridad jurídica y sus diversas manifestaciones*, en *La seguridad jurídica en la materia tributaria*, México, Editorial Themis, 2009, p. 26.

⁷Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª. Edición, México, IURE Editores, 2009, p. 14.

cometan, tener una adecuada protección”⁸, máxime que –como lo veremos a continuación- no es desconocido para los particulares que hoy en día las autoridades fiscales, suelen tener criterios cerrados en aras de obtener la mayor recaudación posible.

1.1.2. Capacidad contributiva. Reconocimiento de deducciones y acreditamientos

Al hablar de capacidad contributiva, es necesario referirnos en primer lugar al principio de proporcionalidad que rige a las contribuciones, mismo que se encuentra previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y supone que cada quien tribute de acuerdo a su riqueza, ingreso o posibilidades económicas.

De este modo, el principio de proporcionalidad de las contribuciones gira en torno al concepto de capacidad contributiva, que en términos simples puede definirse como la aptitud con que cuenta una persona (física o moral), para participar al Estado una parte de su riqueza, sin que la misma implique un daño o menoscabo a grado tal que impida la subsistencia del sujeto obligado.

Al respecto la doctrina señala que, se entiende que una persona posee capacidad contributiva, cuando la persona recibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista⁹.

Sobre este tema -con independencia de la discrepancia conceptual que pudiese existir-, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la proporcionalidad radica medularmente en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte adecuada y justa de sus ingresos, utilidades o rendimientos¹⁰.

Asimismo, la Corte señaló que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2a. ed., México, Oxford, 2 1998, p.249.

⁹ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 22ª. Ed., México, Porrúa, 2014, p.27.

¹⁰ Jurisprudencia con número de registro 232309, Séptima Época, 7a. Época, Volumen 187-192, Primera Parte; Pág. 113

Para efectos del presente estudio, son dos las figuras que nos interesan, a través de las cuales se reconoce la capacidad contributiva de los contribuyentes: las deducciones y el acreditamiento.

Sobre el particular, resultan ampliamente ilustrativas las consideraciones de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 316/2008:

“a. Deducciones. Bajo dicha denominación se identifica a los conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en el caso contrario.

En efecto, cuando se analiza la base imponible de un gravamen -en el caso, del impuesto sobre la renta-, generalmente se le reconocen dos funciones: medir algún elemento del hecho imponible, o bien, permitir la concreción de la cantidad líquida a cargo mediante la aplicación de la tasa del gravamen -en general, de la estructura tarifaria que resulte aplicable-. En el contexto descrito, se aprecia que es a través de las deducciones que se permite que el impuesto sobre la renta refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, es por conducto de tal concepto que se permite concretar la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada.

Las deducciones se contraponen a los ingresos, como concepto aditivo equivalente -es decir, se restan de éstos-.

(...) una deducción únicamente disminuye la base del impuesto conforme al monto deducido, a diferencia de lo que ocurre con la deuda tributaria correspondiente, misma que se aminora únicamente en razón de la tasa del impuesto. Así, si una persona aplica una deducción de mil pesos en un marco normativo que contempla una tasa del veintiocho por ciento, la base imponible efectivamente se verá disminuida en mil pesos, pero la cantidad líquida a cargo únicamente se reducirá en doscientos ochenta pesos (el veintiocho por ciento de los mil pesos que se dedujeron), en relación con la que hubiere correspondido de no aplicarse la deducción.

Por lo que hace a las razones que pueden dar lugar al establecimiento de deducciones en materia de impuesto sobre la renta, debe señalarse que las mismas son de la más diversa índole, pero -en un afán de simplificar lo anterior- pueden circunscribirse a las siguientes causas:

- Razones estructurales, internas, propias de la mecánica del tributo o de las exigencias constitucionales; o bien,

- Razones no estructurales, de política pública -no necesariamente de política fiscal- que obedecen a la intención del legislador de promover o disuadir ciertas conductas, y que aprecian en el sistema tributario un mecanismo idóneo para tal efecto.

(...)

d. Créditos fiscales (acreditamientos). Se trata de conceptos revestidos de un carácter eminentemente técnico que, por regla general, operan sobre la contribución causada, disminuyéndola a fin de determinar la cantidad líquida que debe ser cubierta.

En este sentido, el concepto aditivo equivalente a los créditos fiscales con los que cuenta el sujeto pasivo, son las propias contribuciones causadas -se acreditan los conceptos así autorizados, frente a las cantidades de impuesto causado, con un efecto económico equivalente al de una compensación-.

Usualmente, se dirigen a evitar algunas contradicciones en el sistema tributario -como acontece con el crédito reconocido por el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, mismo que, de no ser acreditable, bajo un principio de renta universal, daría lugar al fenómeno de doble tributación al reconocerse el ingreso en el país de residencia-; también se suelen utilizar para armonizar la dinámica interna de los momentos que se articulan dentro del tributo -como acontece al permitirse el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio-.

(...)"

En nuestro sistema tributario, un factor trascendental para el reconocimiento de las erogaciones deducibles e impuesto acreditable resulta ser la estricta indispensabilidad de las operaciones que les dan origen para la realización de las actividades de los contribuyentes y obtención de ingresos.

1.1.2.1 Estricta indispensabilidad como elemento subjetivo.

En la especie, el concepto de estricta indispensabilidad cobra relevancia, toda vez que la finalidad última de señalar en el comprobante fiscal la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, es corroborar que la erogación a la que se está dando efecto fiscal tenga un impacto directo en el desarrollo de las actividades del contribuyente y la obtención de ingresos.

Al respecto, de acuerdo con el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2008 y 2012, uno de los requisitos que

deben reunir las deducciones es el de estricta indispensabilidad, respecto del cual la propia Segunda Sala se ha pronunciado en el sentido de que la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate¹¹.

Como concepto jurídico indeterminado, el calificativo de “estrictamente indispensable”, es un requisito de las deducciones en el que la ley no establece con exactitud sus límites, sin embargo, esto no significa que la misma no se esté refiriendo a un supuesto de la realidad, ya que no obstante su indeterminación, al momento de la aplicación al caso concreto admite ser precisado, en consecuencia, no se trata del ejercicio de una facultad discrecional por parte de la autoridad¹².

Para Calvo Nicolau y Enrique Vargas¹³, por lo que respecta al requisito de estricta indispensabilidad, éste no puede identificarse con una o varias reglas, ya que resultaría imposible el señalar con criterio objetivo, cuándo un gasto es o no estrictamente indispensable para llevar a cabo la actividad empresarial del contribuyente.

Por lo anterior, consideran adecuado que no se haga en la ley ni en su reglamento una definición de este concepto, pues quedarían fuera de la definición una gran cantidad de erogaciones, que no obstante que ante un criterio general pudieran ser estrictamente indispensables, no lo fueran en virtud de la definición que se diera.

A mayor abundamiento, es posible decir que reúnen el requisito de estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, las deducciones que en rigor deben efectuarse para generar o tratar de generar, directa o indirectamente, la renta de un contribuyente en un ejercicio, lugar y circunstancia dados, con independencia de que finalmente contribuyan o no a ello¹⁴.

Aunado a ello, debe tenerse en cuenta también que ha sido criterio de nuestro Poder Judicial que si bien la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, esto no debe entenderse en el sentido de que cada contribuyente solamente puede dedicarse a un único giro, pues al ser el objeto del gravamen la obtención de ingresos, es evidente que los gastos en

¹¹ Tesis 2a. CIII/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XX, Diciembre de 2004, p. 565.

¹² Tesis IV-P-2aS-188, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarta Época, año II, No. 19, Febrero de 200, p.26

¹³ Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar, *Estudio de la ley del impuesto sobre la renta: empresas*, México, Themis, Pp. 765 y 766

¹⁴ Lazza Arteaga, Juan Carlos, *Estudio del concepto “Estrictamente indispensable”, como principal requisito de las deducciones en el ISR y el IETU*, México, Editorial Themis, 2008, p. 20.

que se incurre para su obtención deben ser deducibles (sujeto a las condiciones y limitantes legales), independientemente de que el causante tenga más de una actividad.¹⁵

La deducción debe estar directa o indirectamente relacionada con la actividad de cada contribuyente, con su individualizada situación, debido a que esto último es lo que permite graduar el nivel de necesidad de cada deducción. La relación entre la indispensabilidad de una deducción y la actividad del contribuyente debe valorarse dentro del contexto único al que pertenece o se desenvuelve cada sujeto del impuesto, a efecto de evitar las inequidades que resultarían de aplicar exigencias uniformes a situaciones diversas¹⁶.

De este modo, si bien debemos entender como gastos estrictamente indispensables para los fines del contribuyente los relacionados con sueldos al personal, gastos de mantenimiento, limpieza, teléfono, electricidad, prestaciones al personal, transportación, etc., lo cierto es que sería imposible para el legislador poder señalar todos los gastos que se permitirían realizar para efectos de su deducibilidad, por lo que deberán estar relacionados con los fines del negocio de que se trate, y una vez conociendo el fin y objeto primordial de dichos negocios, se estará en aptitud de conocer si los gastos son estrictamente indispensables o no.¹⁷

Teniendo en cuenta lo anterior, es posible advertir lo amplia que resulta la gama de posibilidades respecto a erogaciones por servicios o uso o goce de bienes que un contribuyente puede dar efectos fiscales, siempre y cuando cumplan con el carácter de estricta indispensabilidad para la obtención de ingresos; siendo proporcionalmente amplia la forma en que dichos servicios o bienes objeto de uso o goce pueden ser descritos en un comprobante fiscal.

Bajo ese contexto, partiendo de la premisa de que un contribuyente cuenta con un comprobante fiscal en el que, en atención a lo dispuesto por la fracción V del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, se han señalado los servicios o bienes objeto de uso o goce a cuya erogación se pretende dar efecto fiscal, debe brindársele la oportunidad de conocer con exactitud si ante el eventual ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, la procedencia de la deducción o erogación se encuentra debidamente soportada y que por tanto, su estricta indispensabilidad no será cuestionada.

¹⁵Tesis 1a. XLVI/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, Abril de 2009, p. 589.

¹⁶Iazaza Arteaga, Juan Carlos, *Op. cit.*, p.21.

¹⁷López, Padilla Agustín, *Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, México, Thomson Reuters, 2014, p.121.

1.1.2.2. Documentación comprobatoria de las deducciones y acreditamientos como elemento objetivo.

Una vez cumplido el requisito subjetivo de la estricta indispensabilidad para el reconocimiento de las deducciones y/ o acreditamientos, el elemento objetivo que deberá cumplirse será el de la documentación que soporte las transacciones que les dan origen, misma que deberá cumplir con los requisitos que para tal efecto las leyes de la materia establezcan.

En nuestra legislación, estos requisitos se encuentran establecidos de forma general en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, mismos que serán analizados con mayor detenimiento en el capítulo de Antecedentes.

Aunado a lo anterior, es necesario tener en cuenta los elementos que integran la contabilidad de los contribuyentes, mismos que -en las legislaciones vigentes en los ejercicios abarcados por la jurisprudencia que se estudia- se encuentran señalados en el artículo 28 de dicho Código como sigue:

2008:

- Sistemas y registros contables
- Papeles de trabajo
- Registros
- Cuentas especiales
- Libros y registros sociales
- Equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros
- Máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros
- Documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales

2012:

- Sistemas y registros contables
- Papeles de trabajo
- Registros
- Cuentas especiales

- Libros y registros sociales
- Comprobantes fiscales o documentación comprobatoria de ingresos y deducciones
- Máquinas registradoras de comprobación fiscal
- Equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros
- Documentación comprobatoria de los asientos respectivos

Como puede observarse, además de los comprobantes fiscales a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, existen elementos probatorios diversos, como lo es la documentación comprobatoria de los asientos contables (tales como contratos, órdenes de compra, bitácoras, etc.), a través de los cuales es posible crear convicción plena de la estricta indispensabilidad de la erogación y por tanto, de la procedencia de su deducción y en su caso, acreditamiento de impuestos.

Lo anterior, pues -como se ha señalado-, en cada caso deberá analizarse la naturaleza de la erogación en relación con la actividad o actividades del contribuyente, con la finalidad de determinar si son estrictamente indispensables o no, lo cual desde luego deberá hacerse considerando todos aquellos elementos que el contribuyente tenga a la mano y que conformen su contabilidad en los términos anteriormente precisados.

1.2.Contexto actual de la fiscalización a los contribuyentes

1.2.1. Principio de sustancia sobre forma

Al hablar del principio de sustancia sobre forma, debemos ubicarnos en el contexto del problema de la elusión fiscal, respecto de la cual en las últimas décadas los fiscos de los Estados comenzaron a preocuparse en mayor medida y, por tanto, a tomar medidas que les permitieran tener un mayor control sobre las transacciones llevadas a cabo por los particulares.

De este modo, se comenzó a considerar que en las prácticas fiscales indebidas por parte de los contribuyentes, una cuestión crucial residía en la calificación de los actos o negocios jurídicos que constituyen hechos imposables o componentes de estos o de otros elementos de los tributos y por tanto, el planteamiento de dichas prácticas como un problema de forma frente a sustancia caracterizó a algunas de las aportaciones más recientes a dicho problema¹⁸.

¹⁸ Palao Taboada, Carlos, *La Aplicación de las Normas Tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, España, 2009, pp. 177 y 178.

Un antecedente muy importante de esto, fue el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional celebrado en agosto de 2002 en Oslo, en el que la cuestión central examinada fue la recharacterización de las relaciones jurídicas para fines tributarios por la Administración Tributaria y los órganos jurisdiccionales, lo cual fue abordado tanto en función de la interpretación de la norma como de la calificación de la operación misma; asimismo, se examinó si los actos y contratos que configuran supuestos de hechos generadores de imposición o beneficios tributarios, pueden ser recharacterizados por la Administración Tributaria con la finalidad de asignarles una consecuencia jurídico-tributaria distinta a la que se desprende de la forma dada a la operación por el contribuyente y sus límites constitucionales¹⁹.

La sustancia hace referencia al contenido económico de la transacción o de la relación legal y, por ende, usualmente se le denomina “sustancia económica”. En ocasiones no existe tensión entre la forma legal y la sustancia económica; sin embargo, en aquellos casos en que se presenta oposición es donde surge el dilema entre la forma y la sustancia²⁰.

Así, tenemos que las diversas doctrinas de “sustancia sobre forma”, “sustancia económica” o *sham doctrines* han sido desarrolladas principalmente en países con tradición de derecho codificado de *Common Law*, donde el derecho puede ser creado por los juzgadores al resolver los casos sometidos a su consideración.²¹

El criterio de sustancia sobre forma, consiste en que al interpretar las normas tributarias se deben dejar de lado estructuras jurídicas que “en apariencia” no reflejen la realidad económica de las operaciones que realice el contribuyente. Se justifica con el argumento de que la carga tributaria se distribuye a través de una valoración legislativa de la capacidad económica²².

Con esta expresión se está haciendo referencia a un conjunto de medidas de muy diversa naturaleza y origen que tienen en común la búsqueda de la realidad subyacente en cada operación con independencia de la denominación, formalismo, apariencia o instrumentación que los interesados hayan podido utilizar²³.

Las principales doctrinas de sustancia sobre forma son²⁴:

¹⁹ Talledo Mazú, César, *El Congreso IFA sobre forma y sustancia en el derecho tributario*, Exposición realizada por el autor en el conversatorio llevado a cabo por la Asociación Fiscal Internacional, Grupo Peruano el 12 de febrero de 2003, visible en http://www.ipdt.org/editor/docs/06_Rev44_CTM.pdf, el 25 de junio de 2018.

²⁰ Cahn-Speyer Wells, Paul, *Derecho crítico: Perspectiva tributaria*, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2016, p. 551.

²¹ Ramírez Figueroa, Enrique y Morales Rodríguez, *Sustancia sobre forma*, en Los Convenios de Doble Imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación, Coord. Arturo Pérez Robles, Themis, México, 2011, p. 69.

²² Hallivis, Pelayo Manuel, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, Edit. Porrúa, México, 2011, p. 407.

²³ Lomba Blasco, Pedro y Pozuelo Antoni, Francisco, *Práctica Fiscal Internacional*, Asesoría Ruiseñores, S.C., España, 1996, p. 232.

²⁴ Ramírez Figueroa, Enrique y Morales Rodríguez, *Op. Cit.*, pp. 69 y 70.

- Sustancia sobre forma (substance over form): como su propio nombre lo indica, se atribuyen los alcances fiscales a las operaciones, atendiendo a la sustancia y no a la forma.

Bajo la doctrina de la sustancia sobre la forma, la administración tributaria y la cortes están autorizadas para re-caracterizar las transacciones según su sustancia, si objetivamente su esencia es contraria a su forma²⁵.

- Razón de negocios (business purpose): se examina la intención de la celebración de las operaciones, es decir, deben tener una razón de negocios genuina, más allá de las implicaciones fiscales que se deriven.

Donde más opera la doctrina del propósito de negocios es en el ámbito de las reorganizaciones empresariales. Por ejemplo, para que una fusión, escisión o intercambio de acciones, goce de tratamiento tributario preferencial, las transacciones deben tener una razón de negocios, un propósito mercantil²⁶.

- Sustancia económica: se considera tanto la existencia del beneficio económico para el contribuyente, como la motivación adicional a alcanzar un beneficio fiscal.

Se pretenden identificar si como consecuencia de la ejecución de una o varias transacciones: i) la situación económica del contribuyente que participe en negocios jurídicos han sufrido un cambio significativo, independientemente de los efectos fiscales que se hubieran logrado mediante la realización del negocio típico en particular y ii) si el contribuyente poseía un propósito sustancia propio, diferente del ahorro fiscal, para realizar la transacción y que dicho propósito comercial se obtuvo apropiadamente con la ejecución negocial²⁷.

En la aplicación de dicho principio, existen circunstancias particulares en las que, excepcionalmente, puede ser apropiado y legítimo que una administración tributaria considere no tener en cuenta la estructura adoptada por un contribuyente al celebrar una transacción, como lo es cuando la sustancia económica de una transacción difiere de su forma, caso en el que la administración tributaria puede desconocer la caracterización de la transacción por los particulares y volver a caracterizarla de acuerdo con su contenido²⁸.

²⁵ Adonnino, Pietro, *La planificación fiscal internacional*, en Curso de Derecho Tributario internacional, t. I, dirigido por Victor Uckmar, Edit. Temis, Bogotá, 2003, pp. 608 y 609, ap. Cahn-Speyer Wells, Paul, *Op. cit.*, p. 568.

²⁶ Cahn-Speyer Wells, Paul, *Op. cit.*, p. 569.

²⁷ *Ibidem*, p. 570.

²⁸ Corrick, Lee, *The notion of economic substance*, visible en <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/43055422.pdf>, 25 de junio de 2018.

En nuestro sistema jurídico, la doctrina de sustancia sobre forma tendrá aplicación sólo en la medida en que estemos en presencia de actos simulados, es decir, si la discrepancia entre la sustancia de la operación y la forma dada a ella por el contribuyente llega al extremo de ser susceptible de ser catalogada como simulación, ello tendrá semejanza con la doctrina en comento²⁹.

1.2.2. Tendencias actuales en materia de fiscalización

Dentro de los objetivos perseguidos por la administración tributaria, se tiene el de aumentar o mantener el índice de cumplimiento voluntario de los contribuyentes, que preferentemente ha de buscarse a través de la elevación del nivel de educación y conciencia fiscal del contribuyente. Sin embargo, como complemento de lo anterior, la función fiscalizadora incrementa la detección de evasión fiscal (o cualquier otra infracción en la materia), a través de dos canales principales³⁰:

- Verificación programática del cumplimiento del contribuyente.
- La detección de las infracciones en que el contribuyente incurre.

Cuando la Administración lleva a cabo una serie de actuaciones, mediante el ejercicio de sus facultades propias autorizadas en la ley tendientes a la comprobación de la realización y medida de los hechos imponibles, bases y pago de la deuda tributaria, estamos en presencia de un procedimiento de fiscalización. Así el procedimiento de fiscalización se identifica con los actos tendientes a la comprobación; siendo esto distinto de su objeto y contenido y que se conforman de aquellas normas que permiten a la Administración liquidar las contribuciones omitidas, sancionar e incluso presentar querellas³¹.

Sus principales objetivos son:

- ❖ Comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales principales y secundarias de contribuyentes.
- ❖ Detección de omisiones e infracciones del contribuyente.
- ❖ Imposición de sanciones.
- ❖ Identificación de nuevos contribuyentes.
- ❖ Maximizar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

²⁹ Ramírez Figueroa, Enrique y Morales Rodríguez, *Op. cit.*, p.91.

³⁰ Zamudio Urbano, Rigoberto, *Sistema Tributario en México*, Porrúa, México, 2005, p.25.

³¹ Calderón Aguilera, Alejandro, *Facultades de comprobación y determinación presuntiva de contribuciones*, en *Fiscalización*, Themis, México, 2011, p. 56.

- ❖ Restablecer el principio de equidad entre los contribuyentes que cumplen y los que omiten sus obligaciones

En el caso particular de México, a finales de 2004 se concibió el Programa Integral del Combate a la Evasión (PICE) que incluyó diversas acciones, mecanismos y modelos, dirigidos a lograr un sano equilibrio entre la fiscalización y el cumplimiento de las obligaciones fiscales y la administración del riesgo fiscal, conformado por una red de información de los perfiles de riesgo del contribuyente, que pretendió conducir de manera integrada el reconocimiento objetivo y sistemático de los evasores³².

Sin embargo, aún y cuando se hacían esfuerzos importantes por mejorar los niveles de recaudación, el avance no fue realmente significativo, como se puede observar del estudio *“Perspectivas OCDE: México Políticas Clave para un Desarrollo Sostenible”*³³, publicado en 2010, en el que respecto del sistema impositivo de nuestro país, se resaltó lo siguiente:

“La recaudación de impuestos/PIB de México está muy por debajo de la de los otros países de la OCDE, si bien las tasas impositivas nominales no distan mucho de las de otras economías. Esto indica que la base impositiva de México es considerablemente menor, ya sea porque la definición legal de dicha base es más estrecha o bien debido a la existencia de puntos débiles en la administración y recaudación de impuestos. México obtiene una alta proporción de sus ingresos totales de impuestos relacionados con el petróleo. No obstante, estos impuestos no pueden ser considerados como una fuente estable de ingresos a largo plazo.

Ampliación de la base impositiva y la simplificación fiscal

A pesar de algunas reformas llevadas a cabo en los últimos años, persisten las exenciones fiscales, las deducciones y los regímenes preferenciales. Estos elementos dañan y distorsionan los incentivos y complican la administración fiscal. La base del impuesto al valor agregado (IVA) sigue siendo muy limitada.

Como resultado, tan sólo una pequeña parte de la base potencial está siendo realmente gravada. En México existe una falsa percepción de que la tasa cero del IVA y las exenciones son formas de reducir la desigualdad; realmente las familias más acomodadas son las que más ganan con esto, ya que en general compran más bienes.

(...)

³² Carbajal Trillo, Arturo, *Consideraciones jurídicas sobre el deber de contribuir*, en *Fiscalización*, Themis, México, 2011, pp. 19 y 20.

³³ Visible en <https://www.oecd.org/mexico/45391108.pdf>, 25 de junio de 2018.

Al igual que en el resto del mundo, la implementación de reformas fiscales en México es difícil. El gobierno debería enfocarse en la consecución de niveles más altos de cumplimiento tributario voluntario, demostrando al electorado que el dinero de sus impuestos se gasta de manera eficiente. Es necesario un sólido esfuerzo de comunicación para fomentar una reforma fiscal que aumente los ingresos. México debe insistir en que no es posible considerar nuevos gastos con una base de ingresos que actualmente es tan débil. Las numerosas exenciones tributarias, deducciones y regímenes preferenciales contribuyen a debilitar la capacidad del gobierno de generar ingresos y mejorar los servicios públicos.

(...)"

Estas problemáticas se vieron reflejadas en las "Estadísticas Tributarias en América Latina 1990-2010"³⁴, a través de las cuales se conoció que la recaudación tributaria en México fue la más baja de la OCDE en el 2010, e incluso del promedio en América Latina si no se tienen en cuenta los ingresos de los derechos sobre la producción de hidrocarburos.

Por otra parte, dentro del ámbito internacional, tratándose de fiscalización a los particulares, en recientes años los gobiernos de los Estados han seguido una clara tendencia para ejercer de una mejor forma su potestad tributaria a través de ciertas medidas y despliegue de facultades de comprobación que tienen como finalidad evitar que los contribuyentes encuentren salidas que les permitan minimizar su carga tributaria.

En relación a ello, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, por encargo del G-20, publicó en octubre de 2015 su Plan de Acción para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de una jurisdicción a otra (conocido como "Plan BEPS") y cuyos objetivos principales consisten en³⁵:

- Eliminación de la doble imposición/reducción de la tributación causada por desajustes entre los distintos sistemas tributarios.
- Alineamiento de la tributación con la realidad, la sustancia económica y la cadena de valor de la empresa.
- Adopción de acciones coordinadas que eviten medidas unilaterales que pudieran causar doble imposición o conflictos y cuenten con un apoyo multilateral.

³⁴ Visible en http://www.oecd.org/ctp/tax-global/mexico%20country%20note_final.pdf, 27 de junio de 2018.

³⁵ Martín Jiménez, Adolfo y Calderón Carrero, José Manuel, *El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿el final, el principio del final o el final del principio?*, "El Derecho" Diario de Doctrina y Jurisprudencia de la Universidad Católica Argentina, ISSN 1666-8987, No. 13,451, Año LII, Buenos Aires, Argentina, Marzo 2014, pp. 1 y 2.

Así, el paquete BEPS proporcionó a los gobiernos una serie de medidas nuevas cuya implementación se realizó a través de modificaciones de las normas de derecho interno, incluyendo normas fortalecidas sobre Compañías Foráneas Controladas (CFC), un enfoque común para limitar la erosión de las bases imponibles mediante la deducibilidad de intereses y nuevas normas para neutralizar los mecanismos híbridos, que pueden producir la doble no imposición a través de complejos instrumentos financieros³⁶.

Al respecto, la posición de la OCDE frente a la problemática de las llamadas indebidas prácticas fiscales por parte de contribuyentes enfatizó el menoscabo al buen funcionamiento del sistema impositivo, tal como se puede advertir de lo siguiente:

“La crisis económica mundial ha restringido las finanzas públicas, obligando a los gobiernos a efectuar recortes en sus gastos y servicios, o bien a elevar sus impuestos para aumentar sus ingresos. Ante este panorama económico, los problemas de BEPS han supuesto un importante menoscabo al buen funcionamiento del sistema impositivo.

Tanto los contribuyentes a título individual como las empresas nacionales soportan una mayor carga impositiva que las empresas internacionales que consiguen tributar aun tipo impositivo bajo o nulo. Las propias empresas multinacionales (EMN) han de hacer frente a un riesgo importante para su reputación, dado el interés que suscita el ámbito fiscal empresarial, cada vez que las empresas que operan en mercados internacionales tienen dificultades a la hora de competir con las multinacionales, que cuentan con recursos para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos.

De esta forma, los gobiernos perciben ingresos inferiores.”³⁷

En nuestro sistema tributario, esto significó un parteaguas para la reforma fiscal de 2013, que de acuerdo con la Exposición de Motivos del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, encontró su razón de ser

³⁶ *Reformas al sistema tributario internacional para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales*, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, visible en <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>, 25 de junio de 2018.

³⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *10 preguntas sobre BEPS*, visible en <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf> el 25 de junio de 2018.

en las premisas de: i) obtención de una mayor recaudación, ii) simplificación administrativa en el cumplimiento de obligaciones fiscales y iii) atención a necesidades de salud pública.

De nuestro particular interés resulta la primera de las razones señaladas, en tanto que del análisis a las reformas sufridas por las diversas legislaciones en comento, es posible advertir que la meta de mejorar los índices de recaudación en nuestro país, se pretendió lograr a través de la imposición de mayores cargas tributarias para los contribuyentes, así como mecanismos excesivos de control para los particulares, pretendiendo con esto subsanar las deficiencias que a lo largo de los años se han agravado en este campo.

De este modo, a partir de la mencionada reforma resultó por demás clara la tendencia a ejercer un mayor control sobre las operaciones que llevan a cabo los contribuyentes y el cumplimiento de sus obligaciones.

En materia de comprobantes fiscales, uno de los principales cambios al Código Fiscal de la Federación, consistió en la adición del artículo 69-B, a través del cual se estableció la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes, cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente los ha emitido sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

Sobre este particular, vale la pena resaltar que ha sido criterio tanto de nuestro Poder Judicial Federal como de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente³⁸ que se respetan los derechos de audiencia y debido proceso, pues de acuerdo con el mencionado artículo, el procedimiento inicia con la notificación respectiva, para que los contribuyentes puedan manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos, en un plazo de quince días contado a partir de la fecha de la última notificación; asimismo, dispone que la autoridad en un plazo de cinco días valorará las pruebas y defensas hechas valer y notificará la resolución correspondiente, lo que ocasionará la publicación del listado definitivo en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y en el Diario Oficial de la Federación.

En adición a lo anterior, se tiene también que el SAT ha implementado diversos programas encaminados a mejorar la recaudación con el cumplimiento voluntario y asistido de los contribuyentes, tales como: (i) Control de Obligaciones; (ii) Vigilancia de Cumplimiento; (iii) Vigilancia Profunda; (iv) Caídas Recaudatorias, y (v) Programa de Cobro Persuasivo³⁹.

³⁸ Ver tesis 2a./J. 133/2015 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el criterio sustantivo 2/2014/CTN/CS-SPDC de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

³⁹ *Cobro persuasivo: Alcances y límites. Una nueva visión*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, visible en <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/05/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-160.pdf>, 25 de junio de 2018.

Sin embargo, como ha sido reconocido por el gremio⁴⁰, por la manera en que se aplican estos programas, los contribuyentes se sienten intimidados, pues en ocasiones no tienen claridad sobre las inconsistencias o los temas técnicos; siendo los mismos aquellos medios que le han permitido al SAT tener los mayores índices de recaudación en los últimos años, logrando incrementos considerables en los rubros de recaudación por mejoras en el combate a la evasión de impuestos y recaudación, y por una mejor percepción de la efectividad del SAT por parte de los contribuyentes; pero que por otra parte –en la mayoría de los casos–, han dado lugar a la aplicación de malas prácticas por parte de las autoridades fiscales, y como lo ha señalado la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) en los Análisis Sistémicos que para tal efecto ha emitido, la adopción de tales prácticas no contribuye al respeto a los derechos constitucionales y legales de los gobernados frente a dichas autoridades.

Lo anterior nos deja ver que las autoridades fiscales definitivamente apuestan por establecer mecanismos de control rigurosos que minimicen el margen de actuación de los contribuyentes y que les permitan apelar al incumplimiento de una serie de requisitos que –legales o no- se traducen en una carga administrativa para los gobernados que pretenden ejercer su derecho a obtener “beneficios” (como deducciones, acreditamientos) que les permitan disminuir las distintas bases gravables obtenidas con motivo de sus actividades.

1.2.2.1 Uso de medios electrónicos

Por otra parte, una cuestión muy importante en las tendencias actuales de fiscalización, lo es el uso de medios electrónicos.

Al respecto, desde hace una década (e incluso antes) la OCDE⁴¹ ya se pronunciaba respecto a los beneficios del uso de medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones tributarias, tal como se puede advertir

Provisión y uso de servicios electrónicos modernos

1. Durante las últimas dos décadas, las administraciones tributarias de la mayoría de los países han estado explotando el empleo de las nuevas tecnologías para transformar los procesos recaudación y liquidación tributarias con el fin aprovechar los importantes beneficios que pueden generar, especialmente, en el caso de la mayor rapidez y precisión de los intercambios de los datos relevantes de los administrados, además de la

⁴⁰ Plácido Hernández, Mirella, *Revisiones, auditorías y programas de fiscalización del SAT*, Puntos Finos, Thomson Reuters, Junio, 2017, p. 17.

⁴¹ OCDE, *Forum on Tax Administration. Tax Administration in OECD and selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, Trad. Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del Convenio de Colaboración con la OCDE. Ministerios de Economía y Hacienda, Madrid, España.

prestación de una serie de servicios que faciliten a los contribuyentes gestionar mejor sus propios asuntos fiscales. Los principales tipos de servicios electrónicos que ofrecen ahora la mayoría de las administraciones tributarias tanto a los contribuyentes como a los asesores fiscales incluyen:

- Acceso a un conjunto exhaustivo de datos tributarios y de otra índole a través de Internet.*
- Presentación electrónica de las declaraciones.*
- Borradores de la declaración tributaria pre-cumplimentados total o parcialmente.*
- Una combinación de medios de pago electrónico para todos los tributos (por ej. Pago directo en línea).*
- Acceso a la información personal del contribuyente a través de "cuentas en línea" para contribuyentes y*
- Modernas oficinas de centros de atención telefónica que presten servicios más accesibles.*

A las administraciones tributarias se les pidió para esta serie que facilitasen una serie limitada de datos acerca de la naturaleza de los servicios electrónicos que ofrecen y, en el caso de los servicios más frecuentes, datos que apuntasen a la escala de su utilización o aceptación.

Presentación electrónica de las declaraciones

2. Los informes de las series anteriores dedicaron gran atención a la automatización de los sistemas de presentación de declaraciones tributarias de los principales impuestos, vistas las posibilidades que tienen de rendir importantes beneficios tanto a las administraciones tributarias como a los contribuyentes. El informe de 2008 señalaba los considerables avances logrados en los últimos años en cuanto al número de administraciones tributarias que ofrecen opciones de presentación electrónica para los principales impuestos. Sin embargo, señalaba asimismo la existencia de importantes diferencias tanto entre las administraciones tributarias como en los distintos impuestos respecto al nivel de aceptación alcanzado, lo que acarrea una desigualdad considerable en cuanto a los beneficios para los distintos países. En esencia, el avance más importante se había producido en relación con la presentación en formato electrónico de las declaraciones del IRPF, aunque los anteriores informes anticipaban avances importantes a medio plazo para estos contribuyentes cuando daban cuenta de las prácticas innovadoras de muchas administraciones tributarias de

recurrir al uso de requisitos de presentación electrónica obligatoria para algunas o todas las empresas.

(...)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas

- La prestación de servicios de presentación electrónica a los contribuyentes personas físicas se ha generalizado entre los países encuestados hasta universalizarse (45 de las 49 administraciones consultadas comunican disponer de este servicio en el ejercicio fiscal 2009).*
- Cerca de la mitad de las administraciones tributarias encuestadas comunicaron que las declaraciones de la mayoría de sus contribuyentes sociedades o personas jurídicas se presentaron vía electrónica en el pasado ejercicio fiscal:*

(...)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- La prestación de servicios de presentación electrónica a los contribuyentes personas físicas se ha generalizado entre los países encuestados hasta universalizarse, 42 de las 45 administraciones consultadas comunican disponer de este servicio en el ejercicio fiscal.*
- Cerca de la mitad de las administraciones tributarias encuestadas que ofrecen la opción de la presentación electrónica comunicaron que la mayoría de las declaraciones del IVA se presentan ahora a través de este medio:*

(...)”

Ahora bien, en el caso de México, con motivo de la –ya comentada– reforma tributaria de 2013, se incorporaron a nuestro sistema jurídico: i) el uso del Buzón Tributario; ii) la obligación a cargo de los contribuyentes de enviar su información contable a través del portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria; y, iii) la facultad de comprobación de la autoridad fiscal, consistente en la revisión electrónica.

Al respecto, es el artículo 17-K el que se encargó de prever la existencia y uso del Buzón Tributario como medio de comunicación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

A través de la adición de la fracción IX del artículo 42 y el numeral 53-B del Código Fiscal de la Federación se facultó a la autoridad para llevar a cabo revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, dando a conocer los hechos que deriven en la omisión

de contribuciones y aprovechamientos o de otras irregularidades, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.

Asimismo, mediante la modificación del artículo 28 del citado Código, se precisó que la contabilidad está integrada por: libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo y toda la documentación e información, que acredite sus ingresos y deducciones y se estableció que los registros o asientos contables se llevarían en medios electrónicos, la documentación comprobatoria deberá conservarse en el domicilio fiscal del contribuyente, ingresarán mensualmente su información contable a través de la página de Internet del SAT.

Como mero dato anecdótico, vale la pena recordar que la constitucionalidad e incluso convencionalidad fueron cuestionadas por un gran número de contribuyentes, mediante la vía del amparo indirecto.

Lo anterior, al considerar que a través del Buzón Tributario se podían realizar notificaciones a los contribuyentes de cualquier resolución, por lo que la autoridad se encontraba en posibilidad de emitir incluso un acto de molestia, sin siquiera haber emitido un mandamiento escrito, tal como lo dispone el artículo 16 constitucional.

Asimismo, se cuestionó la permisión a la autoridad a tener acceso a la información contable de los contribuyentes en cualquier tiempo, argumentándose que éstos se les dejaba en estado de inseguridad jurídica al desconocer en qué momento la autoridad podía estar revisando sus asientos contables o para qué finalidad debía contar con dicha información.

Por otro lado, ante la nueva facultad de la autoridad como lo fue la revisión electrónica, se consideró que su razón de ser se debió en gran parte a la simplificación para la autoridad de llevar a cabo procedimientos de fiscalización a costa de los contribuyentes.

No obstante que estas disposiciones se establecieron con la finalidad de simplificar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo cierto es que fue altamente cuestionado si la autoridad pretendió tener en todo tiempo acceso a los papeles que integran la contabilidad del contribuyente, para así estar verificando constante e indefinidamente el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los particulares.

En relación a lo anterior, se criticó que el legislador hubiese dotado a la autoridad fiscal de mayores elementos para poder comprobar la situación fiscal de los gobernados y que hubiese establecido una diversidad de requisitos y obligaciones con los que el contribuyente debía cumplir, si en el ejercicio de las facultades con las que ya contaba la autoridad seguían existiendo deficiencias que seguirían subsistiendo en cualquiera de las facultades que se otorgaran a las autoridades con la finalidad de llevar a cabo actos de fiscalización.

No obstante todos los argumentos anteriores, la Suprema Corte de Justicia de la Nación –concretamente la Segunda Sala-, mediante las jurisprudencias 2a./J. 146/2016 (10a.), 2a./J. 145/2016 (10a.), resolvió que la llamada “contabilidad electrónica” no viola el derecho a la seguridad jurídica ni a la privacidad.

Asimismo, mediante la jurisprudencia 2a./J. 159/2016 (10a.) resolvió que la revisión electrónica no viola los derechos a la seguridad jurídica y de acceso efectivo a la justicia.

CAPÍTULO II

ANTECEDENTES

2.1. Comprobantes fiscales digitales

El uso de medios electrónicos en el ámbito tributario nacional se implementó hace no más de quince años, cuando mediante el “*Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, se reformaron distintas disposiciones del Código Fiscal de la Federación para incorporar el uso de firmas y certificados digitales, así como el envío y expedición de distintos documentos a través de medios electrónicos, ante la inminente evolución tecnológica y el uso común de mecanismos modernos que permiten ahorrar costos y tiempo para los contribuyentes.

Uno de los principales cambios se dio en materia de comprobantes fiscales, permitiéndose el uso de los *CFD*'s, al adicionar al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el noveno párrafo a través del cual se permitió a personas físicas y morales que contaran con un certificado de firma electrónica avanzada emitir los comprobantes de las operaciones que realizaran mediante documentos digitales con sello amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, coexistiendo con aquellos impresos en los establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Entre las obligaciones establecidas para los contribuyentes que emitieran comprobantes fiscales digitales, se encontraba la de incorporar en dichos comprobantes los datos establecidos en el artículo 29-A del mismo Código, dentro de los cuales se encontraba desde luego, el establecido en la fracción V, consistente en la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen. Asimismo, tenían la obligación de proporcionar a sus clientes en documento impreso el comprobante electrónico cuando así les hubiese sido solicitado.

No obstante, por lo que hacía a los comprobantes impresos en establecimientos autorizados, quien pretendía deducir o acreditar fiscalmente con base en los mismos, debía cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien apareciera en ellos fuesen los correctos, así como verificar que el comprobante cumpliera con los requisitos previstos en el artículo 29-A de dicho Código.

Adicionalmente, lo contribuyentes emisores debían: i) establecer un sistema electrónico de emisión de folios de conformidad con las reglas de carácter general que expidiera el Servicio de Administración Tributaria; ii) solicitar previamente la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria; y iii) proporcionar mensualmente al Servicio de Administración

Tributaria, a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales digitales que se hayan expedido con los folios asignados utilizados en el mes inmediato anterior a aquel en que se proporcionara la información.

Por otra parte, el Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT) determinó las especificaciones que debían reunir los documentos impresos de los comprobantes fiscales digitales, a través de la regla 2.22.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, siendo las siguientes:

- La cadena original con la que se generó el sello digital.
- Sello digital correspondiente al comprobante fiscal digital.
- Número de serie del certificado de sello digital.
- Número de referencia bancaria y/o número de cheque con el que se efectuó el pago.
- La leyenda *“Este documento es una impresión de un comprobante fiscal digital”*.
- Para los efectos de lo señalado en la fracción II del artículo 29-A del Código (número de folio), se debía incluir la serie en su caso.
- Para los efectos de lo señalado en la fracción IV del artículo 29-A del Código (clave de R.F.C. de la persona a favor de quien se expidiera) se tenía por cumplida dicha obligación en los casos de comprobantes fiscales digitales globales que ampararan una o más operaciones efectuadas con público en general, cuando en el mismo se consignara el RFC genérico XAXX010101000.
- Para los efectos de lo señalado en la fracción VI del artículo 29-A del Código (impuestos trasladados), se debían incluir adicionalmente los montos de los impuestos retenidos en su caso.
- Unidad de medida, en adición a lo señalado en la fracción V del artículo 29-A del Código.

Asimismo, en el Anexo 20 de la mencionada Resolución Miscelánea se establecieron diversos detalles técnicos que debían seguir las personas físicas o morales que emitieran comprobantes fiscales digitales.

Finalmente, los contribuyentes que pretendían deducir o acreditar impuestos con base en comprobantes fiscales digitales, tenían la obligación de consultar en el portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria, que el número de folio que amparara el comprobante fiscal digital hubiese sido autorizado al emisor, así como que el certificado que amparara el sello digital

se encontrara registrado en el Servicio de Administración Tributaria y no hubiese sido cancelado.

De este modo, la obligación en relación al cumplimiento de los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación con que debían contar los comprobantes fiscales se encontraba a cargo tanto de quien los expedía como de su receptor.

2.1.1. Legislación en 2011

A partir del 1 de enero de 2011, con motivo de la reforma al artículo 29 del Código en mención, se estableció la obligación de expedir comprobantes mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, estableciéndose la posibilidad de imprimirlos en establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, solamente durante cierto tiempo y casos, de conformidad con las reglas de carácter general emitidas por el SAT.

De igual forma, se estableció una nueva mecánica para la emisión de los comprobantes fiscales digitales, consistente en la obligación de remitir al Servicio de Administración Tributaria el comprobante respectivo -previo a su expedición-, para que el propio SAT procediera a:

- a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.
- b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.
- c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

Para efectos de lo anterior, se estableció también la posibilidad de que previa autorización otorgada por el SAT, existieran proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectuaran la validación, asignación de folio e incorporación del sello digital.

Por otra parte, se previó que los contribuyentes que dedujeran o acreditaran fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando dichos comprobantes consten en documento impreso, para comprobar su autenticidad, debían consultar en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que amparaba el comprobante fiscal digital había sido autorizado al emisor y si el certificado que amparaba el sello digital se encontraba registrado en dicho órgano desconcentrado y no había sido cancelado.

Aunado a ello, solamente tenían obligación de verificar aquellos comprobantes cuyo monto no excediera de \$2,000.00 expedidos por medios propios o a través de terceros, cerciorándose de que el nombre, denominación

o razón social y clave de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de quien apareciera en los mismos fuesen los correctos, así como comprobar la autenticidad del dispositivo de seguridad y la correspondencia con los datos del emisor del comprobante, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria

Asimismo, se estableció que cuando los comprobantes no reunieran algún requisito de los establecidos en el propio artículo 29 o en el artículo 29-A del Código en estudio no podrían deducirse o acreditarse fiscalmente.

De conformidad con lo anterior, se advierte que la verificación de que los comprobantes cumplieran con los requisitos establecidos en el artículo 29-A mencionado, descansaba principalmente sobre el contribuyente que los expedía y posteriormente, en el Servicio de Administración Tributaria.

2.1.2. Legislación en 2014

Uno de los cambios en la materia, establecidos con motivo de la reforma tributaria de 2013, consistió en el uso obligatorio de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI's) a partir del ejercicio de 2014, existiendo por tanto, una transición notoria hacia el uso de la "Factura Electrónica".

De este modo, con la reforma al artículo 29 multialudido, se suprimieron las obligaciones de verificar la autenticidad de los comprobantes para los contribuyentes que pretendían deducir o acreditar fiscalmente con base en los mismos, estableciéndose en el último párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación que las cantidades que estuviesen amparadas en los comprobantes fiscales que no reunieran algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 del Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmaran en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrían deducirse o acreditarse fiscalmente.

2.1.3. Cambios a partir del ejercicio 2017

Con la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, se estableció el uso de la versión 3.3. del Anexo 20 "Medios Electrónicos", de forma opcional a partir del 1 de julio de 2017 y posteriormente, de forma obligatoria a partir de diciembre de 2017.

De acuerdo a lo anterior, uno de los grandes cambios en materia de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, fue la estandarización de la información para el llenado y cumplimiento de los requisitos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, con la finalidad de auxiliar al contribuyente en el cumplimiento debido del requisito contenido en la fracción V del artículo 29-A

del citado Código, consistente en señalar la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes, mediante el Anexo 20 se puso a disposición de los contribuyentes el catálogo de productos y servicios, mismos que pueden ser consultados a través de una herramienta de búsqueda disponible en el Portal del SAT en Internet, en la sección de factura.

Cabe señalar que en el propio Anexo 20 se menciona que la inclusión en el comprobante de las claves de producto o servicio y de unidad, son datos que no sustituyen a la descripción del producto o servicio que registra cada contribuyente en sus comprobantes ni a la clave de producto o servicio interna que cada contribuyente maneja, sino que únicamente las complementan. Asimismo, en el caso de que no se pudiera identificar algún producto o servicio dentro del catálogo, ni siquiera buscando alguna clasificación que se acerque o asemeje, se podrá utilizar la clave 01010101 "*No existe en el catálogo*".

2.2. Criterios jurisdiccionales.

Previo a referirnos a los criterios jurisdiccionales relativos al requisito de los comprobantes fiscales establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, resulta conveniente tener un panorama respecto a los diversos tipos de criterios que existen en nuestro sistema jurídico, su clasificación y características.

2.2.1. Tesis y jurisprudencias del Poder Judicial de la Federación

El artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala que *La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación y los Plenos de Circuito sobre la interpretación de la Constitución y normas generales, así como los requisitos para su interrupción y sustitución*, con lo que se reconoce formalmente a la jurisprudencia como fuente del derecho.

Sin embargo, de acuerdo con la Ley de Amparo en vigor, es posible establecer que las resoluciones generadas en los tribunales del Poder Judicial de la Federación, pueden agruparse en tesis y jurisprudencias, aunque propiamente la ley no incluya una clasificación *per se* en este sentido, pero contiene disposiciones que permiten diferenciar entre unas y otras.

Tesis

El artículo 107, fracción XIII, de la Carta Magna refiere al término tesis, al regular los casos en los que los Tribunales Colegiados de un mismo Circuito,

los Plenos de Circuito, así como las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sustente tesis contradictorias.

Por su parte, el artículo 218 de la Ley de Amparo, establece que cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Plenos de Circuito o los tribunales colegiados de circuito establezcan un criterio relevante, se elaborará la tesis respectiva que deberá contener:

- El título que identifique el tema que se trata;
- El subtítulo que señale sintéticamente el criterio que se sustenta;
- Las consideraciones interpretativas mediante las cuales el órgano jurisdiccional haya establecido el criterio;
- Cuando el criterio se refiera a la interpretación de una norma, la identificación de ésta; y
- Los datos de identificación del asunto, el número de tesis, el órgano jurisdiccional que la dictó y las votaciones emitidas al aprobar el asunto y, en su caso, en relación con el criterio sustentado en la tesis.

Así, tenemos que el claro distintivo de una tesis y una jurisprudencia es el grado de evolución de la resolución, es decir, si es solo una tesis aislada, o bien, si existen cinco precedentes que puedan conformar una jurisprudencia, o también si es la resultante de una solución de contradicción de tesis y por ende, puede configurar una jurisprudencia⁴².

Jurisprudencia

Al hablar de la jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano resulta necesario remitirnos a la Ley de Amparo, siendo preciso analizar los requisitos que deben cubrirse para poder integrar una jurisprudencia, así como para determinar su validez y vigencia⁴³.

Como se mencionó, nuestra Constitución prevé que los términos en los que será obligatoria la jurisprudencia serán establecidos por ley. En ese sentido, en su artículo 215 de la Ley de Amparo establece que la jurisprudencia se establecerá por reiteración de criterios, por contradicción de tesis y por sustitución.

⁴² Plascencia Villanueva, Raúl, *Jurisprudencia*, Colección Panorama del Derecho Mexicano, Mc Graw-Hill, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1997, p.8.

⁴³ *Ibidem*.

- *Jurisprudencia por reiteración*

La jurisprudencia por reiteración se establece por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en salas, o por los tribunales colegiados de circuito.

En el caso del Pleno, se establece cuando se sustente un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría de cuando menos ocho votos.

Tratándose de las Salas, se establece cuando se sustente un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría de cuando menos cuatro votos.

Finalmente, para los Tribunales Colegiados de Circuito, la votación deberá ser unánime.

- *Jurisprudencia por contradicción*

El segundo supuesto, es cuando nos encontremos ante una resolución aislada que dilucide una contradicción de tesis de las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Plenos de Circuito o entre los tribunales colegiados de circuito, caso en el cual la determinación adoptada vendrá a conformar una nueva jurisprudencia y se deja de precisar la necesidad de cubrir un requisito de votación⁴⁴.

Las contradicciones de tesis, se denunciarán y resolverán de la siguiente forma:

- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolverá cuando deban dilucidarse las tesis contradictorias sostenidas entre sus Salas.

Éstas podrán ser denunciadas ante el Pleno por los Ministros, los Plenos de Circuito, los Tribunales Colegiados de Circuito y sus integrantes, los Magistrados de los Tribunales Unitarios de Circuito, los Jueces de Distrito, el Procurador General de la República, o las partes en los asuntos que las motivaron.

- El Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según la materia, resolverán cuando deban dilucidarse las tesis contradictorias sostenidas entre los Plenos de Circuito de distintos

⁴⁴ Ídem.

Circuitos, entre los Plenos de Circuito en materia especializada de un mismo Circuito, o sus tribunales de diversa especialidad, así como entre los tribunales colegiados de diferente circuito.

Éstas podrán ser denunciadas por los Ministros, los Plenos de Circuito o los Tribunales Colegiados de Circuito y sus integrantes, que hayan sustentado las tesis discrepantes, el Procurador General de la República, los Magistrados de Tribunal Unitario de Circuito, los Jueces de Distrito, o las partes en los asuntos que las motivaron.

- Los Plenos de Circuito resolverán cuando deban dilucidarse las tesis contradictorias sostenidas entre los tribunales colegiados del circuito correspondiente.

Éstas podrán ser denunciadas por el Procurador General de la República, los mencionados Tribunales y sus integrantes, los Magistrados de Tribunal Unitario de Circuito, los Jueces de Distrito o las partes en los asuntos que las motivaron.

- *Jurisprudencia por sustitución*

Existe la posibilidad de sustituir la jurisprudencia que por reiteración o contradicción establezcan el pleno o las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los Plenos de Circuito, en los siguientes casos:

- Cuando un tribunal colegiado de circuito, previa petición de alguno de sus magistrados, con motivo de un caso concreto una vez resuelto, solicite al Pleno de Circuito al que pertenezcan que sustituya la jurisprudencia que por contradicción haya establecido, para lo cual expresarán las razones por las cuales se estima debe hacerse.

Para que los Plenos de Circuito sustituyan la jurisprudencia se requerirá de las dos terceras partes de los magistrados que lo integran.

- Cuando cualquiera de los Plenos de Circuito, previa petición de alguno de los magistrados de los tribunales colegiados de su circuito y con motivo de un caso concreto una vez resuelto, solicite al pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o a la sala correspondiente, que sustituya la jurisprudencia que hayan establecido, para lo cual expresarán las razones por las cuales se estima debe hacerse.

La solicitud que, en su caso, enviarían los Plenos de Circuito al pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o a la sala correspondiente, debe ser aprobada por la mayoría de sus integrantes.

- Cuando las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, previa petición de alguno de los ministros que las integran, y sólo con motivo de un caso concreto una vez resuelto, soliciten al pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que sustituya la jurisprudencia que haya establecido, para lo cual expresarán las razones por las cuales se estima debe hacerse.

La solicitud que, en su caso, enviaría la sala correspondiente al pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deberá ser aprobada por la mayoría de sus integrantes.

En estos dos últimos casos, se requerirá mayoría de cuando menos ocho votos en pleno y cuatro en sala.

Cuando se resuelva sustituir la jurisprudencia, dicha resolución no afectará las situaciones jurídicas concretas derivadas de los juicios en los que se hayan dictado las sentencias que la integraron, ni la que se resolvió en el caso concreto que haya motivado la solicitud.

- *Obligatoriedad de la jurisprudencia*

La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en salas, es obligatoria para éstas tratándose de la que decreta el pleno, y además para los Plenos de Circuito, los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

La jurisprudencia que establezcan los Plenos de Circuito es obligatoria para los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de las entidades federativas y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales que se ubiquen dentro del circuito correspondiente.

La jurisprudencia que establezcan los tribunales colegiados de circuito es obligatoria para los órganos mencionados en el párrafo anterior, con excepción de los Plenos de Circuito y de los demás tribunales colegiados de circuito.

2.2.2. Tesis y jurisprudencias respecto a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación

Por ser de nuestro particular interés el requisito de los comprobantes fiscales establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, consistente en contener la descripción del servicio o del uso o

goce que amparen, a continuación, haremos una breve referencia a los criterios más importantes que nuestro Poder Judicial de la Federación ha emitido al respecto.

En diciembre de 2015, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito⁴⁵, sostuvo esencialmente que el comprobante fiscal cumplirá con la función para la que fue creado (como un elemento de prueba), cuando contenga los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió, a favor de quién y por qué concepto, pues la expresión “*descripción del servicio*” alude a los datos suficientes que informen claramente el servicio concreto que se prestó al beneficiario, sin que pueda considerarse que la fracción V en estudio se refiera a pormenorizar el motivo del servicio, es decir, a detallar en qué consiste, considerando sus características esenciales.

Posteriormente, en febrero de 2017, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito⁴⁶, al pronunciarse sobre las disposiciones del Código Fiscal de la Federación vigentes en 2012, consideró que a efecto de demostrar que los gastos que amparan los comprobantes son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción, la “*descripción del servicio*” debe constar en los comprobantes fiscales y no en un documento diverso, como podría ser un contrato de prestación de servicios, pues su impresión en alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado, finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista en los artículos 29 y 29-A del Código en mención.

Por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito⁴⁷, al analizar las disposiciones vigentes en 2008, se pronunció en el sentido de que si bien la “*descripción del servicio*” debe ser lo suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada es estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, lo cierto es que las facturas exhibidas como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaron.

Estos dos últimos criterios fueron motivo de la contradicción de tesis 232/2017, resuelta por Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) que se analiza a través del presente trabajo.

⁴⁵Tesis XVI.1o.A.68 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, diciembre de 2015, p. 1224

⁴⁶Tesis IV.2o.A.132 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. III, febrero de 2017, p. 2174.

⁴⁷Revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016.

CAPÍTULO III

DIVERSOS ALCANCES

3.1. Análisis de la jurisprudencia a la luz del derecho de seguridad jurídica

Para efectos del presente análisis, es importante hacer notar que el rubro de la citada jurisprudencia señala: “*COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.*”, lo que en principio nos da la idea de que no es posible que el detalle de lo que integran los servicios o uso o goce que amparan los comprobantes fiscales se encuentren en un documento distinto a éstos.

Sin embargo, de la lectura del cuerpo del criterio jurisprudencial se advierte que se señala textualmente que “*...la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero (...) es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce...*”

En razón de lo anterior, consideramos que conforme al propio contenido de la jurisprudencia en referencia, no resulta totalmente clara la decisión de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al pronunciarse sobre el alcance del requisito consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, conforme a las disposiciones vigentes en 2008 y 2012, pues pareciera que por una parte decidió que no es posible pormenorizar en documentación adicional los servicios o uso o goce que amparan un comprobante y por otra, que sí es posible atender documentos distintos que tengan por finalidad determinar lo que integran dichos servicios o uso o goce.

Ante tales observaciones, al acudir a la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia que se analiza, podemos darnos cuenta que nuestro Máximo Tribunal sostuvo que:

“...por regla general debe cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente y atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o

goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.”

De lo anterior se puede advertir, que al dirimir la contradicción de las tesis contendientes, la Segunda Sala señaló que en los comprobantes fiscales deberá señalarse con claridad y delimitación el servicio o el uso o goce que amparen - acorde con el requisito establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación-, sin embargo, deja una ventana de posibilidad para que, en casos excepcionales, los detalles de los mismos se establezcan en un documento distinto con la finalidad de determinar qué es lo que integra el servicio o sobre qué se otorgó el uso o goce de que se trate.

Bajo ese contexto, consideramos necesario conocer las diversas implicaciones que derivado del contenido del criterio jurisprudencial materia de estudio, pudiesen existir en la esfera de derechos de cualquier contribuyente que haya ejercido o pretenda ejercer su derecho a deducir erogaciones por concepto de servicios o uso o goce de bienes.

3.1.1. Delimitación de los casos excepcionales en relación con el derecho de seguridad jurídica de los contribuyentes.

De acuerdo con lo sostenido en la jurisprudencia de mérito, el cuestionamiento que de inmediato tendría que hacerse un contribuyente que pretende deducir o acreditar fiscalmente con base en comprobantes que amparen erogaciones por concepto de servicios o uso o goce de bienes, es el relativo a si en el comprobante en cuestión se delimitaron perfectamente cualquiera de dichos requisitos o bien, si en caso de que la autoridad -con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación- considere lo contrario, está ante una excepción que le permita soportar su deducción en documentación adicional, a efecto de cumplir con lo establecido en fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Para responder lo anterior, en principio resulta conveniente hacer referencia a lo que se entiende por “*excepcionalmente*”, concepto que, de conformidad con el Diccionario de la lengua española, se define de la siguiente forma:

excepcionalmente

1. adv. De manera excepcional.

Por su parte, el concepto “excepcional” se define como:

excepcional

1. adj. Que constituye excepción de la regla común.

2. adj. Que se aparta de lo ordinario, o que ocurre rara vez.

Conforme a las definiciones anteriores, es posible concluir que un caso excepcional será aquél que no se encuentra dentro de los parámetros de la regla común, apartándose de lo ordinario.

Luego entonces, es dable sostener que en su criterio jurisprudencial, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación pretendió que la regla general sea que los comprobantes fiscales contengan una descripción perfectamente delimitada de los servicios o del uso o goce de bienes que amparen, a efecto de cumplir con el requisito a que se refiere la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012; siendo posible acudir a documentación adicional, únicamente en aquellos casos que no se encuentran dentro de los parámetros de la regla común y/o que se apartan de lo ordinario.

Sin embargo, la aplicación de tal criterio se complica si tenemos en cuenta la diversidad de servicios o de bienes cuyo uso o goce que pueden resultar estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Bajo tales consideraciones, definir cuáles servicios o bienes se encuentran dentro de los parámetros de la regla general y cuáles no, para así estar en posibilidad de aplicar de forma idónea lo sostenido en la jurisprudencia 2a./J.161/2017 (10a.) puede resultar una tarea difícil, en tanto que precisamente la diversidad de los mismos dificulta establecer de forma concisa qué servicios o bienes pueden delimitarse con claridad dentro de un comprobante fiscales y cuáles son susceptibles de detallarse en un documento distinto.

En ese sentido, cabe cuestionarse si el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realmente otorga a los particulares la seguridad jurídica necesaria que les permita conocer en qué casos la autoridad podrá considerar que los servicios o uso o goce de determinados bienes son susceptibles de detallarse en documentación distinta al comprobante fiscal, para evitar el rechazo de deducciones aduciendo incumplimiento al requisito establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

3.1.2. ¿La jurisprudencia realmente otorga a los contribuyentes seguridad jurídica?

Una vez expuesto lo anterior, es posible vislumbrar que el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), pareciera no otorgar seguridad jurídica completa a los contribuyentes que pretenden dar efecto fiscal a un comprobante fiscal digital que ampare un servicio o uso o goce de un bien, toda vez que aun y cuando en ellos se haya asentado la descripción del mismo, persiste la duda en relación a si la autoridad podría considerar que esto no se hizo de una forma suficientemente detallada y si se está en un caso o no de excepción, para que la autoridad pueda corroborar el detalle de los mismos en documentación adicional.

Ello se sostiene así, pues en el escenario en que la autoridad fiscal, derivado del ejercicio de facultades de comprobación, aplicando el razonamiento establecido en la referida jurisprudencia, decida rechazar determinadas deducciones por considerar que los comprobantes fiscales con los que se pretenden amparar erogaciones por servicios o uso o goce de bienes, no cumple con el requisito establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008 y 2012, y por tanto, tampoco se cumple con el requisito de estricta indispensabilidad, lo cierto es que queda totalmente a su arbitrio decidir en qué casos puede analizar documentación comprobatoria adicional al comprobante fiscal para verificar el detalle de dichos servicios o bienes, sin que el contribuyente tenga elementos suficientes para conocer con exactitud las razones por las cuales la autoridad puede o no decidir tal cuestión.

En efecto, como hemos visto, la seguridad jurídica en materia tributaria se constriñe a que el particular tenga plena certeza de la forma en que las autoridades fiscales van a actuar, lo cual si bien no es posible ordenar en un determinado sentido tratándose de facultades discrecionales como lo son las de comprobación, también es cierto que deben otorgarse al contribuyente elementos suficientes que le permitan conocer los parámetros de actuación de la autoridad.

A mayor abundamiento, se tiene que el poder discrecional, según la doctrina dominante de derecho administrativo, supone la valoración de diversos intereses, públicos y privados, en relación al interés público de competencia, según juicio de oportunidad⁴⁸.

Así, la potestad administrativa de imposición tiene por contenido la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y el interés público al cual

⁴⁸ *Manuale di diritto amministrativo*, Sandulli, Nápoles, 1969, p. 339 y *Corso di diritto amministrativo*, Vol. III, Giannini, Milano, 1967, p. 38, en Rosembuj, Tulio R., *Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria*, Documento No. 527 del Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de Estados Americanos (CIET-OEA), visible en https://ipdt.org/uploads/docs/04_Rev25_TRR.pdf, 25 de junio de 2018.

debe adecuar su actividad consistente en la disponibilidad regular de los medios financieros previstos por la ley, para afrontar los gastos⁴⁹.

De esta forma, de acuerdo con el criterio sostenido en la jurisprudencia objeto de estudio, solamente será en casos excepcionales en los que los pormenores podrán contenerse en un documento distinto al comprobante fiscal, cuestión que consideramos, es susceptible de generar perjuicio en la esfera de derechos de un contribuyente, pues en el supuesto en que la autoridad por alguna razón considere que en un comprobante fiscal digital no se encuentra suficientemente detallado un servicio o uso o goce, el particular afectado no tendrá la seguridad suficiente para conocer si se encuentra en la posibilidad de que los pormenores sean corroborados por la autoridad en documentación adicional a los comprobantes fiscales.

Lo anterior cobra relevancia si tenemos en consideración -como se expuso en el capítulo de antecedentes- que la obligación principal de que los comprobantes fiscales cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (incluso a lo largo de las modificaciones sufridas durante los ejercicios de 2008 y 2012) recae en el contribuyente que los expide, no así en aquél que pretende darles un efecto fiscal, quien únicamente deberá corroborar que formalmente se cumplen con los mismos.

Bajo tales consideraciones, resulta evidente que un contribuyente que expida comprobantes fiscales no siempre tendrá la pericia para asentar infaliblemente la descripción del servicio o uso o goce y, por su parte, quien pretende deducir o acreditar fiscalmente con base en un comprobante fiscal digital, desde luego no puede saber de forma anticipada si a ojos de la autoridad fiscal, el comprobante fiscal digital que le fue expedido contiene perfectamente detallado tales datos, pues su obligación solamente se limita a verificar que formalmente se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

De este modo, no se controvierte el hecho de que se exija que la descripción del servicio o uso o goce debe encontrarse claramente delimitada en el comprobante fiscal, a efecto de cumplir con el requisito contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012; sino que lo que se discute es que de acuerdo con lo que sustenta la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en caso de que la autoridad fiscal considere que no se ha satisfecho tal exigencia, podrá discrecionalmente decidir si está ante un caso excepcional o no para analizar el comprobante fiscal en conjunto con documentación adicional.

Así, consideramos que se soslaya que el elemento adicional que permite en cierta medida tener un parámetro de que su deducción no resultará cuestionada por la autoridad fiscal, es precisamente la documentación

⁴⁹ Rosembuj, Tulio R., *Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria*, Documento No. 527 del Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de Estados Americanos (CIET-OEA), visible en https://ipdt.org/uploads/docs/04_Rev25_TRR.pdf, 25 de junio de 2018.

comprobatoria que forma parte de su contabilidad, misma de acuerdo a lo resuelto por la Segunda Sala será susceptible de ser tomada en cuenta, en casos excepcionales, sin que el contribuyente pueda saber con certeza qué casos pueden considerarse fuera de lo ordinario, ni mucho menos se le brinda la posibilidad de conocer las razones por las cuales no en todos los casos es posible corroborar la procedencia de la deducción en documentación comprobatoria distinta al comprobante fiscal, aún y cuando por virtud del Código Fiscal de la Federación, forma parte de su contabilidad.

En tales consideraciones –se insiste-, lo que se cuestiona del criterio objeto de análisis es que permite a la autoridad decidir arbitrariamente los casos en los que no se surte la excepcionalidad para verificar en documentación adicional lo que integra los servicios o uso o goce cuya erogación se pretende reconocer fiscalmente, aún y cuando siempre puede allegarse de elementos propios de la contabilidad del contribuyente para verificar dicha situación.

Sobre este punto, incluso no escapa a la doctrina la incertidumbre jurídica en México, en el ámbito tributario, que en buena medida es consecuencia de la expedición de ordenamientos poco claros, en ocasiones violatorios a los principios y garantías constitucionales, así como de la interpretación arbitraria y caprichosa que de aquellos hacen los órganos responsables de su aplicación; esto último propiciado por un margen inadmisiblemente discrecionalidad⁵⁰.

Esta situación debe considerarse bajo el marco de la tendencia -que podría calificarse como “agresiva”- que las autoridades fiscales han venido sosteniendo los últimos años, como se refirió en el apartado correspondiente del presente estudio, conforme a la cual es altamente probable que dentro de un procedimiento de fiscalización las autoridades cuestionen cualquier detalle en el cumplimiento de requisitos con miras a evitar que un contribuyente disminuya su carga fiscal.

A la luz de lo anterior, es posible prever que las autoridades tendrán cierta renuencia a considerar la posibilidad de verificar la procedencia de la deducción y/o acreditamiento en documentación adicional en caso de que consideren que la descripción contenida en el comprobante fiscal no es lo suficientemente descriptiva, pues la línea establecida en el comentado criterio jurisprudencial abre cierta brecha que le permite actuar en el sentido que mejor le parezca, lo cual desde luego, atenderá siempre a sus fines recaudatorios.

En este contexto, en el supuesto de que la autoridad fiscal considere que los servicios o uso o goce no se encuentran bien delimitados en el comprobante fiscal, queda a su completa decisión si el caso amerita verificar el detalle de los mismos en documentación adicional al mismo, sin que el contribuyente tenga claridad en cuanto a los factores que inciden para determinar cuándo un caso es susceptible de ser considerado como excepcional, ni las razones por las cuales no en todos los casos podrá

⁵⁰Márquez Cristerna, Óscar, *Efectos de la inseguridad jurídica*, en *La Seguridad jurídica en la Materia Tributaria*, México, Editorial Themis, 2009, p. 65

corroborarse la procedencia de la deducción y/o acreditamiento en la documentación que estuvo obligado a recabar como parte de su contabilidad.

Sobre este punto en particular, consideramos conveniente referirnos al reporte “Tax Certainty” elaborado por la OCDE en marzo de 2017 para el G-20⁵¹, en el que se identificó como uno de los principales factores de incertidumbre tributaria, la implementación ineficaz e impredecible de políticas fiscales, señalando de forma expresa lo siguiente:

“Donde hay una brecha entre la legislación tributaria y su aplicación, es probable que haya un aumento en la incertidumbre. Por ejemplo, la ley tributaria podría dejar claro que los contribuyentes tienen derecho a obtener alivios, créditos y reembolsos, pero en la práctica les puede resultar difícil obtenerlos de manera oportuna o tal vez en absoluto. En particular, parecen surgir problemas específicos de incertidumbre en torno a la posibilidad de obtener desgravaciones por retención de impuestos, por ejemplo, retenciones fiscales sobre la inversión de cartera y en torno a la capacidad de las empresas para reclamar créditos fiscales y reembolsos de IVA / IGC. Incluso entre algunos países G20/OCDE, el acceso a reembolsos en efectivo parece ser especialmente incierto cuando, aunque existen procedimientos legales, pueden implicar cargas de cumplimiento tan significativas que constituyen efectivamente un obstáculo para obtener los beneficios previstos en la legislación nacional o convención de doble impuesto.”

La incertidumbre también puede surgir de la aplicación discrecional e incoherente de las normas tributarias por parte de la autoridad tributaria. Esto puede suceder en varios niveles, incluidos, por ejemplo, en la concesión discrecional de incentivos fiscales, en resoluciones fiscales y en prácticas de auditoría. El tratamiento inconsistente de los contribuyentes en circunstancias similares haría que el sistema tributario fuera más impredecible, creando una mayor incertidumbre.”

Derivado de las consideraciones anteriores, podemos ver que la aplicación discrecional de las normas tributarias sin lugar a dudas genera incertidumbre tributaria en los contribuyentes, tal como –eventualmente- podría ocurrir ante el contenido de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), conforme a la cual, consideramos, las autoridades fiscales pueden elegir arbitrariamente en qué casos verificar documentación adicional a los comprobantes fiscales y en qué casos simple y sencillamente rechazar su efecto fiscal.

Adicionalmente, otro factor que no debe pasar desapercibido, es el exceso e inestabilidad de las disposiciones fiscales, pues en México existe un

⁵¹ Visible en <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf> (Traducción libre).

gran número de disposiciones en materia tributaria que deben de tener en consideración los contribuyentes para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones. Desde la norma fundante del orden jurídico, hasta los criterios normativos de los funcionarios de la autoridad fiscal, se establecen procedimientos, cargas, obligaciones, etc. a los gobernados, los cuales, por su alto volumen, dinamismo e incluso dilución, generan incertidumbre para los contribuyentes, lo cual puede propiciar confusiones, omisiones o errores en el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁵².

Ahora bien, no pasa desapercibido que, si bien es cierto que en el criterio analizado es imposible que nuestro Máximo Tribunal haya numerado qué casos pueden considerarse excepcionales y cuáles no, ante la diversidad de servicios y objetos sobre los que puede recaer el uso o goce, es precisamente este factor el que de igual forma puede jugar en contra de un contribuyente al que se le limita su derecho de deducción y/o acreditamiento, pues aun y cuando cuente con elementos adicionales que por ley forman parte de su contabilidad y que válidamente pueden ser analizados y concatenados por la autoridad para corroborar el detalle de los servicios o uso o goce, resulta arbitrario el hacerlo o no.

Ante ello, a nuestra consideración cabría cuestionarse ¿qué finalidad tiene que los contribuyentes estén obligados por virtud del Código Fiscal de la Federación a contar con documentación comprobatoria de sus registros contables? si arbitrariamente la autoridad fiscal decidirá si es posible o no acudir a ella para verificar la procedencia del efecto fiscal que se le esté dando a la operación y su comprobante fiscal.

De acuerdo a las consideraciones planteadas, es dable sostener que la jurisprudencia analizada no necesariamente resuelve de forma adecuada la contradicción de criterios que le fue denunciada, ni posiciona a los particulares en un contexto en el que se respeten por completo sus derecho a la seguridad jurídica, en tanto que sigue sin conocerse bajo qué circunstancias, el detalle de lo que integran los servicios o uso o goce, podrá corroborarse en documentos que si bien son adicionales al comprobante fiscal, forman parte de la contabilidad de los contribuyentes.

3.2. Análisis de la jurisprudencia a la luz del principio de sustancia sobre forma

Como se dijo en el capítulo correspondiente, la búsqueda de la realidad subyacente en cada operación con independencia del formalismo es la principal finalidad del principio de sustancia sobre forma, mismo que -bajo ciertas proporciones- ha sido adoptado por nuestro país con gran entusiasmo tratándose de la verificación de transacciones por parte de las autoridades fiscales.

⁵²Márquez Cristerna, Óscar, *Op. cit.*, p. 70

En este sentido, nuestro Poder Judicial de la Federación a través de diversos criterios ha sostenido posturas tales como:

- Una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, 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. Por ello, la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los cuales sirven, se sintetiza en que aquéllos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener.

Así, si bien 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, ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias al respecto, principalmente, de medio a fin⁵³.

- El ejercicio de las facultades del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten 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.

Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones⁵⁴.

Conforme a lo anteriormente señalado, podemos notar que se ha dado suma importancia a la facultad de las autoridades fiscales de verificar que las operaciones que amparan los comprobantes fiscales realmente se hayan llevado a cabo, para así poder reconocer o no el efecto fiscal que a las mismas hayan otorgado los contribuyentes.

Al respecto, es de importancia resaltar que tales criterios han surgido con motivo de disensos en los que se cuestiona un derecho del particular, como pueden ser las devoluciones de saldos a favor, concluyéndose que más allá del cumplimiento de requisitos formales, la autoridad se encuentra plenamente

⁵³Tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, Libro XXI, junio de 2013, p. 601.

⁵⁴Tesis VI.3o.A.358 A (9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. III, Libro XII, septiembre de 2012, p. 1745.

facultada para verificar, en otras palabras, la materialidad de las operaciones consignadas en un comprobante fiscal.

Sin embargo, si el reconocimiento del derecho puede hacerse depender del cumplimiento de elementos formales -como en el caso que nos ocupa de que la descripción del servicio o uso o goce se encuentre claramente detallada en el comprobante-, resulta que la doctrina de sustancia sobre forma no es aplicada en el mismo sentido.

En efecto, aun cuando en distintas situaciones la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha demostrado ser partidaria de la aplicación del principio de sustancia sobre forma, en el caso que nos ocupa, limita a casos excepcionales la posibilidad de corroborar el tipo de servicio o uso o goce en documentación adicional a los comprobantes fiscales, respecto de los que, como hemos visto, el contribuyente nunca tendrá elementos para saber cuáles son.

Así, siguiendo el razonamiento que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en distintos asuntos de su competencia (v. gr. que la carga de la prueba de que un acto, hecho o negocio jurídico es artificioso recae en quien hace la afirmación correspondiente⁵⁵), tratándose del peso específico que tiene un requisito formal -como lo es la descripción del servicio o uso o goce en los comprobantes fiscales-, bien pudo haber resuelto en el sentido de que en cualquier caso se podría analizar la sustancia de la operación con base en documentación adicional a los comprobantes, sin embargo, esto lo limitó a casos excepcionales.

En razón de lo anterior, consideramos que existe incongruencia por parte de nuestro más Alto Tribunal cuando de aplicar el principio de sustancia sobre forma se trata, pues pareciera que valida el ejercicio de facultades de comprobación con la única finalidad de que, con base en meros formalismos, se limiten los derechos de los particulares que -legalmente- le permiten disminuir su carga tributaria.

No pasa desapercibido que el principio de sustancia sobre forma no ha sido evocado por los contribuyentes en su beneficio, en tanto que -como se ha visto- tiene su origen en un contexto en el que se pretenden eliminar las prácticas que erosionan la base gravable llevadas a cabo precisamente por los particulares; sin embargo, tampoco se puede negar que la interpretación actual de las normas tributarias se dirige hacia una consideración de más peso a la realidad económica, que no solo debe entenderse en un sentido de fiscalización a los gobernados sino también en su beneficio.

Un claro ejemplo de lo anterior, es la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de octubre de 2016, dictada en el caso Josef Plockl, Asunto C-24/15⁵⁶, que versa sobre la aplicabilidad de la exención prevista en el

⁵⁵ Tesis 1a. XLVII/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, Abril de 2009, p. 577.

⁵⁶Visible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CA0024&from=ES>, 27 de junio de 2018.

sistema tributario alemán para los supuestos de operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes que se producen con motivo de la transferencia de mercancías propias realizada por una empresa desde un Estado miembro de la Unión Europea a otro (transfer).

Particularmente, se analizó si la Administración Tributaria puede negar la aplicación de la mencionada exención por el simple hecho de que se haya incumplido un determinado requisito formal, que en el caso consistió en no disponer del número de identificación para efectos del impuesto sobre el valor añadido otorgado por el Estado de destino de los bienes. La importancia de dicho asunto radica en que la discusión se ciñó en discernir si cumpliendo con los requisitos que acreditaron la realidad de la producción de la operación (el transporte de los bienes de un estado a otro para afectarlos a la actividad del empresario en el Estado miembro de llegada), el incumplimiento del requisito formal puede impedir la aplicación de la exención prevista para las entregas intracomunitarias de bienes.

En relación a lo anterior, el Tribunal concluyó que en un supuesto en el que se acredita que se han cumplido con los requisitos materiales para la aplicación del supuesto de exención y en el que no existen indicios de fraude, las autoridades del Estado de salida de los bienes no pueden denegar la aplicación de la referida exención por el hecho de que dicha empresa haya incumplido determinados requisitos de carácter formal relativos a tal operación.

Por lo que hace al caso de México, ha sido la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) quien se ha pronunciado con mayor claridad respecto a la aplicación prevaleciente de las cuestiones de fondo sobre las de forma.

En el “Dictamen en relación con la preponderancia de la valoración de cuestiones de fondo frente al incumplimiento parcial de obligaciones formales”⁵⁷, a partir de una consulta que le fue planteada por un particular, la PRODECON destacó los siguientes puntos:

- No debe pasarse por alto la diferencia entre la omisión de una obligación sustantiva y la de una obligación foral, ni sobredimensionar las consecuencias de un incumplimiento o cumplimiento tardío en relación con una obligación formal, cuando en ello va implícita la afectación a derechos sustantivos de los particulares.
- La concepción rigorista de que el elemento autoritativo del Derecho debería prevalecer siempre (o en la mayor parte de las ocasiones) sobre el elemento sustantivo, sobre los valores a realizar y los objetivos a lograr en el mundo no jurídico, resulta inadecuada en el contexto propio del trazo que actualmente

⁵⁷Visible

en <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/DictamenIncumplimientoParcialObligacionesFiscales.pdf>, 27 de junio de 2018.

describe nuestro sistema normativo, con la Constitución General como cúspide.

- Es deseable un sistema tributario en el que se trascienda la concepción formalista, permitiendo reconocer que el elemento autoritativo es esencial al Derecho, pero que no siempre los principios institucionales tienen fuerza suficiente para derrotar a los de carácter sustantivo, pues corresponde a las autoridades estatales procurar que las exigencias implícitas en el carácter institucional del derecho no se traduzcan automáticamente en límites al logro de los valores y fines sustantivos que el propio Derecho busca realizar.
- La legislación fiscal establece la obligación de contribuir por la percepción de ingresos, permitiendo la determinación de una base neta o utilidad –que refleje los incrementos patrimoniales positivos y los costos reales en los que se incurre para la generación del ingreso-, los controles administrativos que se establezcan para garantizar tales cuestiones tampoco –y, más específicamente, las condiciones o modalidades bajo las cuales se cumple con los aspectos administrativos de dichos controles- tampoco deben tener tal preponderancia como para traducirse en una negación de los derechos establecidos legal y constitucionalmente, cuando existan medios para verificar las condiciones y alcances de la situación que se busca controlar.

Siguiendo esa misma línea de pensamiento la PRODECON ha emitido los siguientes criterios sustantivos:

- ❖ **3/2013/CTN/CS-SPDC** “*REQUISITOS FORMALES. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU OMISIÓN, O BIEN, DE SU CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO SON DERROTABLES CUANDO LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE FONDO QUE OCASIONA SE VUELVE NOTORIAMENTE DESPROPORCIONADA*”.
- ❖ **11/2017/CTN/CS-SASEN** “*FONDO SOBRE FORMA Y VERDAD REAL. LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS RELATIVOS, SUSTENTADOS POR PRODECON, NO ES IRRESTRICTA SINO QUE ESTÁ SUJETA A CIERTAS CONDICIONES.*”
- ❖ **36/2015/CTN/CS-SPDC** “*VALOR AGREGADO. NO PROCEDE RECHAZAR SU ACREDITAMIENTO POR CONSIDERAR QUE EL RUBRO CONTABLE EN EL QUE SE REGISTRÓ LA EROGACIÓN, NO ERA EL CORRECTO PARA EFECTOS DEL ISR.*”

Por otro lado, el 27 de enero de 2017 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y

al Código Fiscal de la Federación”, mediante el cual se incorporaron dos modificaciones importantes en materia jurisdiccional que abonan a la corriente en comento: i) el juicio de resolución exclusiva de fondo y ii) el recurso de revocación exclusivo de fondo.

En ambos casos, son conceptos de impugnación de fondo aquellos que se refieran al sujeto, objeto, tasa o tarifa, en los que se controvierta:

- ❖ Hechos u omisiones de fondo.
- ❖ La aplicación o interpretación de normas.
- ❖ El incumplimiento de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo.
- ❖ La valoración de pruebas.

Con relación a la incorporación de estas dos modalidades, ha sido de la opinión de la mayoría que estos nuevos procedimientos de sustancia sobre forma son un notable avance en la administración de justicia, lo cual va acorde con la tendencia internacional actual y permite que los tribunales se enfoquen en la resolución de controversias fiscales ateniendo a la realidad de la sustancia económica de las transacciones llevadas a cabo por los contribuyentes, eliminando o disminuyendo los efectos del incumplimiento de excesivos o irracionales requisitos formales⁵⁸.

Bajo tales consideraciones, en nuestra opinión, el principio de sustancia sobre forma puede ser invocado en aquellos casos en los que, con base en requisitos formales-como en el caso pudiera ser el grado de detalle con el que se describió un servicio o uso o goce- se desconozcan elementos de subjetivación de la carga tributaria, como las deducciones o acreditamientos, con la finalidad de que sean tomados en consideración elementos adicionales (que legalmente forman parte de la contabilidad de los contribuyentes) que permitan conocer el grado de relación entre la operación efectuada a la que se pretende dar un efecto fiscal y la actividad y obtención de ingresos del contribuyente.

En el caso particular de las deducciones –siendo posible incluir también a los acreditamientos-, es común encontrar que el incumplimiento de alguno de los requisitos de las deducciones produce su rechazo, lo que debe revisarse a la luz del principio de capacidad contributiva. Sin necesidad de expresarlo, la norma, la naturaleza de los requisitos que se exigen, permite conocer cuándo

⁵⁸ Ramírez F., Bernardo e Ibarra M., Valentín, New substance-over-form litigation procedures in México, *International Tax Review*, visible en <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3744337/New-substance-over-form-litigation-procedures-in-Mexico.html> , 28 de junio de 2018.

son de esencia y cuándo de forma o accidente, cuya diferencia es vital pues la inobservancia de uno y otros debe ocasionar un efecto distinto⁵⁹.

En relación a este tópico, consideramos apropiado tomar como referencia lo que en el sistema tributario de Estados Unidos de América, se entiende como un gasto “estrictamente indispensable”, con la finalidad de hacer notar la posibilidad de concebir con mayor flexibilidad dicho concepto, en aras de respetar en mayor medida la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

En términos generales, para que una “expensa de negocios” sea deducible es necesario que sea tanto ordinaria como necesaria. Se considera que una expensa es ordinaria si es comúnmente aceptada en el giro de los negocios; asimismo, es considerada necesaria si es útil y apropiada para el desarrollo de los negocios. En realidad, no requiere ser indispensable para ser considerada necesaria. El concepto de la “relación de causalidad” está atado al de “necesidad”⁶⁰.

Así, podemos ver que el sistema anglosajón, contrario a lo que sucede en los países que aún siguen la doctrina tradicional, el concepto de necesidad del gasto tiende a ser flexible, objetivo, real, libre de prejuicios y de interpretaciones ilógicas e irrazonables, cuya proporcionalidad se controla mediante cláusulas anti-elusión y anti-evasión que operan de modo efectivo, permitiendo que el sistema tributario se diseñe de manera más objetiva y justa, otorgando niveles razonables de seguridad jurídica.

Conforme a lo anterior, negar el reconocimiento de la capacidad contributiva, negando la posibilidad de verificar la realización de la operación y por tanto, de su estricta indispensabilidad (en una concepción más flexible), implica tolerar que a conductas diversas se impongan tratamientos iguales, o bien, a incumplimientos formales se impongan castigos excesivos, lo cual no sólo lesiona los derechos fundamentales de los contribuyentes, sino que legaliza el abuso y la arbitrariedad, lo que debe evitarse en todo estado de derecho, sobre todo para impulsar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales⁶¹.

Lo anterior máxime que lo que se encuentra en disputa es el respeto al principio de proporcionalidad de las contribuciones, a través del reconocimiento de la capacidad contributiva y los elementos que permiten lograrla, en los que resulta de vital importancia el elemento de la estricta indispensabilidad, como concepto jurídico indeterminado en el que no debe permitirse la discrecionalidad, pero que requiere de un trabajo interpretativo serio y objetivo, despojado de subjetividades o conveniencias personales, mediante una recta apreciación de todos los hechos o circunstancias específicas de modo, tiempo y lugar prevalecientes en el momento en el que se realice su debida valoración, respecto de la situación concreta del contribuyente específico de que se trate⁶².

⁵⁹Izaza Arteaga, Juan Carlos, *Op. cit.*, p. 24.

⁶⁰Cahn-Speyer Wells, Paul, *Op cit.*, p. 456.

⁶¹Izaza Arteaga, Juan Carlos, *Op. cit.*, p. 24.

⁶²*Ibidem*, p. 19.

CAPÍTULO IV

DIVERSAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA JURISPRUDENCIA

4.1. Aplicación

Una posible clasificación de la jurisprudencia, puede hacerse respecto a su carácter de aplicable y no aplicable: las primeras de ellas son generadas por los tribunales del Poder Judicial Federal, en cumplimiento estricto de los requisitos establecidos en la ley, que no han sido modificadas ni declarada su interrupción; y no aplicables, las que a pesar de tener su origen con motivo del irrestricto acatamiento de las exigencias legales, la interpretación realizada por el órgano jurisdiccional se refiere a un precepto legal que ha perdido vigencia, conservando su carácter de jurisprudencia en atención a su origen, pero no siendo aplicable en virtud de la desaparición del precepto legal que interpretaba o integraba⁶³.

En el caso que nos ocupa, la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) tiene aplicación concreta respecto del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008 y 2012, por lo que consideramos necesario hacer algunas reflexiones respecto de su aplicación en los distintos años.

4.1.1. Respecto de la legislación vigente en 2008

En principio, si bien la jurisprudencia se refiere concretamente a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, probablemente su aplicación podría no resultar tan frecuente, considerando el plazo de caducidad de las facultades de comprobación de la autoridad.

Al respecto, vale la pena recordar que la caducidad o extinción de facultades, como la denomina el propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 67, está prevista como una norma de derecho procedimental, cuyo efecto no es el de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la autoridad hacendaria ha perdido por el transcurso del tiempo y su inactividad, la facultad para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, determinar las obligaciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones⁶⁴.

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece tres distintos plazos para que opere la caducidad, siendo el que interesa para efectos del presente estudio, a partir del día siguiente a aquél en que:

- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo,

⁶³ Plascencia Villanueva, Raúl, *Op. cit.*, p. 12.

⁶⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, *Op. cit.*, p. 175.

el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta.

En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio.

- Cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

Conforme a lo anterior, tratándose del ejercicio de 2008, tomando en cuenta que, de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la obligación de presentar la declaración del ejercicio respecto del impuesto sobre la renta, así como la información respecto al impuesto al valor agregado en la misma, en el caso de personas morales, se debió cumplir a más tardar el 30 de marzo de 2009, las facultades de comprobación de las autoridades caducaron el 1 de abril de 2014.

Ahora bien, en el supuesto de que existan declaraciones complementarias, tendría que atenderse a la temporalidad de su presentación; sin embargo, a efecto de que la autoridad fiscal pudiera comprobar en 2018 los conceptos modificados en las mismas, tendrían que haber presentado en el ejercicio de 2013 en adelante, situación que -en relación al ejercicio de 2008- consideramos no tan probable.

No obstante, ante el supuesto de que por alguna razón (v. gr. suspensión de la caducidad), se pretenda aplicar dicha jurisprudencia con la finalidad de rechazar deducciones o acreditamientos, consideramos que podría apelarse a la irretroactividad en perjuicio de los particulares establecida en el artículo 217, párrafo in fine, de la Ley de Amparo, con la finalidad de que se atienda al criterio seguido por la propia Primera Sala en la tesis 1a. CLVI/2014 (10a.) de rubro *“COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”*.

En dicha tesis, se sostuvo en esencia que de una interpretación conforme de los referidos numerales con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se concluye que el documento fiscal se integra con una serie de elementos que permiten comprobar su veracidad, por lo que no es posible interpretar dichas normas con el fin de que el documento fiscal pierda validez por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente para deducir o acreditar, pues dicha interpretación no puede llegar a ese grado, porque sería contraria a la norma constitucional que prohíbe

la actuación arbitraria de la autoridad, porque lo trascendente es la operación y documentación que la ampara⁶⁵.

4.1.2. Respeto de la legislación vigente en 2012

Como se mencionó en el capítulo de Antecedentes, de acuerdo a la legislación vigente hasta 2011, la obligación en relación al cumplimiento de los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación con que debían contar los comprobantes fiscales, se encontraba a cargo tanto de quien los expedía como de su receptor. Sin embargo, con la reforma al Código Fiscal de la Federación vigente a partir de ese año, la verificación de que los comprobantes cumplieran con los requisitos establecidos en el artículo 29-A mencionado, era tanto del contribuyente que los expedía como del Servicio de Administración Tributaria.

En este sentido, si bien se preveía en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación que no podrían deducirse o acreditarse las cantidades amparadas en comprobantes que no cumplieran con los requisitos establecidos en el propio numeral, así como en el diverso 29, lo cierto es que el receptor de los comprobantes solo tenían la posibilidad de comprobar su autenticidad en la página de Internet del SAT, el número de folio que amparara el comprobante fiscal digital y su certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

De este modo, si con motivo de la aplicación de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) se pretendiera rechazar deducciones o acreditamientos, bajo nuestro criterio, podría apelarse a la interpretación conforme de las normas y la aplicación del principio pro persona.

Al respecto, dado que escapa a la materia del presente un estudio detallado de dichos principios, nos limitaremos a señalar que hasta antes de la reforma del artículo 1º constitucional en junio de 2011, en México existía un control concentrado de constitucionalidad, tal y como lo reconoció la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia *P./J. 74/99*, sin embargo, con motivo de dicha reforma, todas las autoridades en el ámbito de su competencia, tienen la obligación de interpretar las normas relativas a los derechos humanos de conformidad con nuestra Constitución y con los tratados internacionales así como promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos.

Por lo que hace al principio pro persona, tenemos que se incorporó expresamente en México, en 2011, en el párrafo segundo del artículo 1º constitucional, en los siguientes términos: *“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los*

⁶⁵Nótese la discrepancia que se analizó en el apartado 3.2. del Capítulo II de la presente tesis, en relación a la incongruencia en la aplicación del principio de sustancia sobre forma en beneficio de los contribuyentes.

tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”.

Una aproximación al concepto de dicho principio consiste en que es “un criterio hermenéutico que informa todo el derecho de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o sus suspensión extraordinaria”.⁶⁶

Ahora bien, es cierto que tratándose de la jurisprudencia, ha sido sostenido por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación⁶⁷ que no puede someterse al control de constitucionalidad ni de convencionalidad, sin embargo, esto no puede suponer una limitante en la defensa de los derechos de los particulares.

Sobre el particular, resultan ilustrativas las consideraciones expresadas por el Ministro José Ramón Cossío Díaz y el Secretario Roberto Lara Chagoyán, en el documento “¿Qué hacer con la jurisprudencia que viola Derechos Humanos?”⁶⁸, mismas que por su importancia nos permitimos citar a la letra en su mayoría:

“El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió en días recientes la contradicción de tesis 299/2013, surgida de una disparidad de criterios entre dos tribunales colegiados de circuito, en la que uno de ellos decidió inaplicar una tesis de jurisprudencia de la Primera Sala, por considerarla violatoria de derechos humanos, y otro, habiéndose percatado de una situación similar, determinó no llevar a cabo un ejercicio de inaplicación, en acatamiento a la obligatoriedad de la jurisprudencia.

En una primera discusión, la Primera Sala desechó por mayoría de 4 votos un primer proyecto que proponía que la jurisprudencia de la Suprema Corte sí podía ser objeto de control ex officio.

Prácticamente un año después, el Tribunal Pleno resolvió el expediente mediante una determinación en sentido contrario: la jurisprudencia no puede ser objeto de control de

⁶⁶Mónica Pinto, “El principio *pro homine*. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, en Martín Abregú y Christian Curtis, *La aplicación de los tratados de derechos humanos por los tribunales locales*. Buenos Aires, Centro de Estudios Legales y sociales / Editores del Puerto, 2004, ap. Castañeda Hernández, Miranda, *El principio pro persona en la ponderación de derechos*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, p. 64, visible en <http://appweb.cndh.org.mx/biblioteca/archivos/pdfs/Principio-Propersona-Ponderacion-Derechos.pdf>, 26 de junio de 2018.

⁶⁷Ver tesis P./J. 64/2014 y 2a. CII/2016 (10a.)

⁶⁸Visible en

https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/archivos/calendario_actividades/10_COSSI_O%20y%20LARA_REVISTA%20CEC_01.pdf, 26 de junio de 2018.

constitucionalidad y/o convencionalidad ex officio, a cargo de los tribunales colegiados, aun cuando se detecte que resulta violatoria de algún derecho humano contenido en la Constitución o en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte.

A nuestro juicio, la decisión de la mayoría fue equivocada, porque desconoce o desprecia claramente tres valores fundamentales: un mandato constitucional expreso, la concepción constitucional de los derechos humanos y la jerarquía y funciones del orden internacional.

(...)

La tesis positiva busca justificar la facultad de inaplicar la jurisprudencia, suponiendo la negación de los argumentos en que se basa la tesis negativa, los cuales descansan en dos pilares esenciales: negar que la jurisprudencia sea una norma y el énfasis en el concepto de autoridad.

Esta tesis positiva pretende mostrar, por un lado, que si bien es cierto los criterios jurisprudenciales tienen una fuente distinta a la de las normas (pues son creadas a partir de un procedimiento judicial y no legislativo), en realidad son normas (tal como lo son aquellas interpretaciones, hechas por cualquier persona, que asignan correctamente un significado a un enunciado normativo). Y, por otro lado, la tesis positiva niega que sea relevante la razón de autoridad que supone la existencia de un modo rígido de competencias para derrotar o inaplicar cierto tipo de criterios jurisprudenciales. Por el contrario, la tesis positiva parte de las mismas razones por las cuales se acepta como justificada la inaplicación de normas internas por inconventionalidad o inconstitucionalidad, las cuales tienen que ver con un entendimiento de los derechos humanos como razón pública universal que se resiste a una acotación competencial, basada en una idea de autoridad, que impida, en principio, la argumentación de todo aquel –autoridad persona– que al tomar sus decisiones quiera razonarlas y justificarlas con base en los derechos humanos.

a. Distinguir entre enunciado o disposición y norma

El primer argumento de la tesis positiva parte de la distinción entre enunciados o disposiciones normativas y normas.³ Los enunciados normativos son los que acuerda el legislador y expresa en un texto legal. Las normas, por otro lado, son el significado que está justificado atribuir a tales enunciados normativos –a veces, el significado de un enunciado normativo no supone problema alguno, pero en otros casos es necesario realizar ejercicios elaborados de interpretación para determinar el

significado normativo de un enunciado normativo—. Es el significado de tales enunciados lo que tiene un carácter esencialmente normativo, es decir, como razón para actuar conforme a lo prescrito en un enunciado normativo.

Si se tiene en cuenta esta distinción, entonces, en realidad los criterios jurisprudenciales no son otra cosa que normas, porque es precisamente a partir de esos criterios jurisprudenciales que se le atribuye un significado a algún enunciado normativo.

(...)

b. La superioridad epistémica

El segundo argumento de la tesis positiva, por un lado, parte del argumento anterior y, por otro, se relaciona esencialmente con el argumento que justifica la facultad de inaplicar normas internas. Si los criterios jurisprudenciales son normas porque importan precisamente la asignación de significado a cierto enunciado jurídico, entonces, tales normas jurisprudenciales (si se permite la expresión) pueden inaplicarse como cualquier otra norma de fuente estrictamente legislativa.

(...)

c. El sistema de revisión es compatible con la inaplicación

Amén de los argumentos dados para justificar la facultad de inaplicar la jurisprudencia inconvencional o inconstitucional, queda por dilucidar un punto incómodo: el que se refiere al diseño institucional de la revisión del ejercicio de la facultad de inaplicar la jurisprudencia. Como hemos dicho, de acuerdo con la tesis positiva no es posible limitar de antemano el pronunciamiento de una decisión con base en derechos, a menos que se niegue el carácter accesible de los derechos por constituir entidades de razón pública universal; sin embargo, las decisiones al respecto pueden ser sometidas a revisión por algún órgano y, necesariamente, en algún momento debe existir una decisión final al respecto.

Al igual que sucede con las normas legislativas, la revisión de las inaplicaciones de la jurisprudencia obedecerían a la lógica de los propios medios de impugnación del sistema, tanto ordinarios como de control constitucional. Esto quiere decir, que eventualmente los propios órganos emisores de la jurisprudencia inaplicada podrían revisar ese ejercicio de inaplicación. Consecuentemente, a fin de que no se incurriese en un mero juego circular, tendría que diseñarse un sistema escalonado de revisión en el que el revisor de la inaplicación fuese siempre un órgano jerárquicamente superior, con lo cual se reduciría

considerablemente esa circularidad. El único órgano que no podría –lógicamente– estar sujeto a revisión sería el Tribunal Pleno, por lo que podría analizar la inaplicación de sus tesis de jurisprudencia. Sin embargo, aún en este caso, la revisión tendría algún sentido, puesto que la conformación del Tribunal Pleno está en constante transformación, por lo que cabría la posibilidad de que una nueva integración analizara la impugnación de la eventual inaplicación de la jurisprudencia.

(...)

d. El respeto a los principios de consistencia y coherencia en relación con el Derecho internacional de los derechos humanos

No haremos aquí un repaso de los más recientes avances legislativos y jurisprudenciales del Estado mexicano en materia de derechos humanos, pero sí vale la pena mencionar que la Suprema Corte no ha sabido reaccionar adecuadamente ante el nuevo paradigma.

Sin duda, uno de los precedentes más importantes que representan esta realidad es la contradicción de tesis 293/2011, resuelta por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte el 3 de septiembre de 2013. En ella, se reconoce que la interpretación de las normas del sistema jurídico, tanto de las ordinarias como constitucionales y convencionales, y la facultad de inaplicarlas cuando estas sean contrarias a los derechos humanos de fuente constitucional o convencional, encuentran un límite en las restricciones a los derechos humanos constitucionalmente expresas.

De este modo, cuando un operador jurídico esté frente a una restricción constitucional a un derecho humano, ha de entender que tal disposición es de observancia estricta y, por tanto, no podrán dejar de aplicarla por más que considere que es contraria a los derechos humanos.

(...)

e. La salvaguarda del sistema de la jurisprudencia

Es importante no dejar de referirse a uno de los argumentos de la tesis negativa: que la inaplicación de la jurisprudencia tendría como efecto la transgresión del sistema relativo a su obligatoriedad, dispuesto en los artículos 94, párrafo octavo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 217 de la Ley de Amparo vigente.

Sólo puede aceptarse este argumento si a su vez se incurre en una confusión al equiparar los efectos de una inaplicación con los

efectos de una interrupción general de la obligatoriedad de la jurisprudencia, lo cual no debe ocurrir.

(...)

La jurisprudencia, sin perder su carácter de obligatoria, puede ser inaplicada cuando mediante una adecuada motivación, el órgano jurisdiccional determine que es contraria a una norma de derechos humanos de fuente constitucional o pactada internacionalmente; con la reserva, de que, de acuerdo con el sistema de revisión existente, esta decisión de inaplicación pueda ser rechazada o confirmada posteriormente.

Por lo demás, el sistema y las instituciones mantienen su sentido orgánico, ya que contamos con un sistema de revisiones e instancias que permiten evaluar las eventuales inaplicaciones de jurisprudencia a cargo de los Jueces y tribunales ordinarios y federales, por lo que no podemos suponer que se nos vendrá encima el caos y la anarquía en los criterios, puesto que, a final de cuentas, desde el punto de vista orgánico, nuestro poder judicial tiene la capacidad de autorregularse y restringirse.”

Como puede concluirse de lo anteriormente citado, son distintos factores los que permiten concluir que es posible ejercer un control de constitucionalidad y convencionalidad sobre jurisprudencia que transgrede derechos humanos.

Así, si algún órgano jurisdiccional considera que existen elementos suficientes para argumentar que una jurisprudencia viola derechos humanos, existe la posibilidad de que deje de aplicar dicho criterio, lo cual, podría incluso dar lugar a una sustitución de jurisprudencia, en términos del artículo 230 de la Ley de Amparo.

4.1.3. En ejercicios distintos

Por lo que hace a ejercicios distintos a los que se refiere la jurisprudencia, si bien el criterio no resulta obligatorio, no debe soslayarse que al existir un criterio delimitado sobre el tema, su aplicación será altamente probable en ese mismo sentido.

Respecto a este punto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 25/2006-PL, en relación con la jurisprudencia temática sostuvo que existe cuando el criterio sea de forma tal que cuando el juzgador se encuentre frente al mismo supuesto, reiterado en cualquier otra legislación, sepa con precisión y sin lugar a dudas, que tiene la obligación de

observar la ley desde la misma perspectiva de la jurisprudencia temática creada ex profeso a esos fines.

Por su parte, el Pleno del Décimo Séptimo Circuito, sostuvo que si un Pleno de Circuito resuelve una contradicción de tesis en el sentido de declararla improcedente, debido a la existencia de una jurisprudencia temática que resuelve el tópico en estudio, dicha decisión obliga a todos los órganos jurisdiccionales del circuito, a aplicar la jurisprudencia temática relativa⁶⁹.

Con base en las anteriores reflexiones, es dable concluir que el criterio sostenido en la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) podrá ser aplicado en ejercicios distintos a 2008 y 2012, máxime que el requisito contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación se ha mantenido en el mismo sentido.

De ahí que, consideremos que las consideraciones vertidas en el presente trabajo resulten de trascendencia ante la manifiesta posibilidad de que el criterio sostenido en la jurisprudencia objeto de análisis se aplique en cualquier caso sometido a consideración de los órganos jurisdiccionales competentes en la materia.

No obstante lo anterior, es de resaltarse que con motivo de la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, al establecerse el uso de la versión 3.3. del Anexo 20 “Medios Electrónicos”, de forma opcional a partir del 1 de julio de 2017 y posteriormente, de forma obligatoria a partir de diciembre de 2017, se tiene un parámetro un poco más homogeneizado para la descripción de los servicios o uso o goce.

Dicho Anexo señala lo siguiente:

<i>“Descripción</i>	<i>En este campo se debe registrar la descripción del bien o servicio propia de la empresa por cada concepto. Tratándose de la enajenación de tabacos labrados, en este campo se debe especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados. Tratándose de ventas de primera mano, en este campo se debe registrar la fecha del documento aduanero, la cual se puede registrar utilizando un formato libre, ya sea antes o después de la descripción del producto. Tratándose de importaciones efectuadas a favor de un tercero, en este campo se debe registrar el</i>
---------------------	--

⁶⁹Tesis PC.XVII.1 K (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, Libro 20, Julio de 2015, p. 1476

número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

Ejemplo:

Descripcion= Reparación de lavadora
Puede conformarse desde 1 hasta 1000 caracteres alfanuméricos.

(...)

Apéndice 3 Clasificación de Productos y Servicios

A continuación se explica cómo realizar la búsqueda de un producto o servicio en el Catálogo del Anexo 20.

Esta es la forma en la que se integra una clave de producto o servicio:

Nivel	Ubicación
1 División	Los dos primeros dígitos
2. Grupo	Los siguientes dos dígitos
3. Clase	Los siguientes dos dígitos
4. Producto	Los últimos dos dígitos

2. Una vez que ya cuentas con los dos primeros dígitos de la División, puedes también verificar entre las descripciones de esta División cuál es la que describe tu producto o servicio, aquí pueden darse dos situaciones, a saber:

- Que encuentres la descripción precisa de tu producto o servicio, o;
- Que no encuentres una descripción de tu producto o servicio.

En el caso b), puedes seleccionar la clave que, sin describir de manera precisa o exacta tu producto o servicio, sea la que a tu consideración se acerque más a ella.

Para efectos del registro del campo "claveprodserv" del Anexo 20, basta con que el contribuyente clasifique la descripción del bien o servicio hasta el tercer nivel, es decir hasta la clase.

Para facilitar la clasificación de bienes o servicios y unidad de medida el SAT pone a disposición de los contribuyentes una herramienta de búsqueda de las mismas, esta herramienta esta disponible en el Portal del SAT en Internet, en la sección de factura.

Es importante no perder de vista que la inclusión en el comprobante de estas claves de producto o servicio y de unidad, son datos que no sustituyen a la descripción del producto o servicio que registra cada contribuyente en sus comprobantes ni a la clave de producto o servicio interna que cada contribuyente maneja, por lo que sólo las complementan.

Sólo en el caso extremo de que no se pudiera identificar algún producto o servicio dentro del catálogo, ni siquiera buscando alguna clasificación que se acerque o asemeje, se podrá utilizar la clave 01010101 “No existe en el catálogo”.

Como podemos observar, si bien –como su nombre lo indica- lo anterior es una guía para el llenado de los CFDI’s, no debe restarse su importancia como parámetro en la homogeneización de la información que los comprobantes deben contener en cuanto a la descripción de los servicios o bienes que amparan.

En relación con lo anterior, cabría la posibilidad de considerar el seguimiento de dicha guía, quizá no como una regla de observancia obligatoria para los contribuyentes, dado que, como se ha dicho, la gama de servicios o bienes sobre los que puede recaer el uso o goce es inmensa, pero sí como un primer parámetro para considerar como cumplido o no el requisito establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente.

Lo anterior máxime que, conforme al mecanismo actual de emisión de comprobantes fiscales, es el Servicio de Administración Tributaria, quien de primera mano debe verificar que los comprobantes fiscales digitales cumplan con los requisitos establecidos en el numeral referido.

4.2. Impacto en el cumplimiento de la obligación tributaria

Derivado de la línea de pensamiento reflejada en la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), en el presente apartado se abordará el impacto que, en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tiene la exigencia excesiva de requisitos formales.

En principio, debemos señalar que la obligación tributaria es toda conducta que el sujeto de debe de realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, hacer o de no hacer. De esta manera, identificamos a la conducta

de dar como obligación tributaria sustantiva y a las demás como obligaciones tributarias formales⁷⁰.

Respecto del cumplimiento de la obligación tributaria, no se desconoce que como regla general, el contribuyente reacciona en forma adversa, pues considera el gravamen como un mal necesario, sobre todo si no está satisfecho con la forma de administrarse el erario público, ya que sabe que lo que se le exige por concepto de impuesto se emplea para el sostenimiento del gobierno y para que éste realice la política administrativa que se ha trazado⁷¹.

Adicionalmente, es importante considerar que si bien el cumplimiento de la obligación sustantiva es aquella que más interesa a la función recaudatoria del Estado, cierto es también que las obligaciones formales son un foco especial de atención en los procedimientos de fiscalización practicados a los contribuyentes, sobre todo si consideramos que su cumplimiento supone en muchas ocasiones el acceso a derechos que permiten individualizar su carga tributaria; de ahí que la observancia de ambas obligaciones no pueda ser ignorada por los particulares.

No obstante, el exceso en el establecimiento de requisitos formales que los sujetos pasivos deben cumplir, no siempre aporta al logro de un mayor nivel de recaudación, por el contrario, tiende a distorsionar el adecuado funcionamiento del sistema tributario, cuestión que se ve maximizada ante la inseguridad jurídica que al respecto se puede generar en los contribuyentes, como ya hemos visto.

Un punto de partida esencial para analizar las consecuencias de este fenómeno, es la planeación fiscal agresiva, concebida en su caracterización típica de esquema fiscal que reduce la tasa efectiva de un ingreso en particular a un nivel por debajo del buscado por la política fiscal para este ingreso.

Sobre este punto, distintos estudios⁷² sugieren que es un hecho que la incertidumbre conduce a un mayor uso de planeaciones fiscales agresivas, especialmente si se considera que los factores que afectan el cumplimiento del contribuyente son diversos.

Con relación a ello, se advierte que –aun cuando existen diversos factores–, los contribuyentes están claramente motivados en lo individual por consideraciones financieras, según las tasas impositivas y de auditoría que enfrentan.

Al examinar la forma en que la elección individual de la planificación fiscal agresiva se ve afectada por la incertidumbre en las políticas fiscales, encontramos que existen distintos elementos que impactan en ello: tasas

⁷⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. edición, México, Limusa, 2015, p. 90.

⁷¹ Margain Manatou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, México, Porrúa, 2010, p.81.

⁷² Alm, James, *Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning?”*, *Economic Analysis and Policy*, visible en <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0313592614000058>, 29 de junio de 2018.

impositivas, tasas de auditoría, tasas de penalización, base impositiva definiciones, costos de cumplimiento y similares.

En un mayor abundamiento y para efectos del presente estudio, es posible identificar un riesgo que definitivamente tiene influencia significativa en la elección de planeaciones agresivas, siendo este el riesgo en la base impositiva, en donde el particular no sabe con certeza si el Estado cambiará la naturaleza de la base impositiva.

Respecto al cambio de la base impositiva, como se ha venido comentado, un factor decisivo es la aplicación de disminuciones como deducciones, o bien acreditamientos (aunque en algunos casos estos se aplican sobre el propio impuesto); de ahí que el grado de requisitos formales para poder acceder a tales disminuciones, pueda ser considerado al menos indirectamente- como un elemento que incide en la elección de una planeación fiscal agresiva o no.

Por otra parte, si de política fiscal rigurosa hablamos, también es posible sostener que los excesivos controles no necesariamente se verán reflejados de manera positiva en los índices de recaudación.

Un claro ejemplo de lo anterior, es precisamente el caso de nuestro país, que a pesar de las recientes reformas tributarias sigue teniendo un bajísimo nivel de recaudación.

Al respecto, en el documento “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2018. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030”⁷³, publicado por la CEPAL, en relación a los gastos tributarios y la eficiencia de los impuestos se señala lo siguiente:

“Desde la óptica de la eficiencia económica, la base imponible de los principales impuestos que se aplican en los países de la región —el IVA y el ISR— adolece de graves limitaciones o filtraciones a causa de la existencia de múltiples tratamientos especiales que suelen tomar la forma de exenciones, deducciones, diferimientos y alícuotas reducidas.

Ya sean de carácter objetivo —porque recaen sobre una actividad económica o una manifestación de la capacidad contributiva— o de índole subjetiva —cuando están enfocados en determinados contribuyentes de acuerdo con sus características específicas—, los gastos tributarios pueden responder a una amplia gama de propósitos.

Sin embargo, suelen identificarse dos tipos principales de instrumentos, según tengan por objeto, o bien incidir en el comportamiento de los agentes económicos para

⁷³Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2018* (LC/PUB.2018/4-P), Santiago, 2018.

favorecer determinados efectos o resultados derivados de sus actividades (incentivos tributarios), o bien beneficiar a determinados grupos de la sociedad a través de una reducción de la carga impositiva efectiva que recae sobre ellos (gastos tributarios sociales).”

Por su parte, en el documento “Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2018”⁷⁴, publicado en conjunto por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID); Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; Economic Commission for Latin America and the Caribbean (ECLAC), y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), se señaló lo siguiente:

“Factores que inciden en la recaudación del impuesto sobre la renta.

Más allá de las reformas tributarias –más adelante analizadas- y de las mejoras en los niveles de recaudación del impuesto sobre la renta personal de los últimos años, existe consenso en señalar tres factores que han condicionado un mejor desempeño de ese tributo en los países de América Latina (Jiménez y Podestá, 2016; Barreix, Benítez y Pecho, 2017):

- 1. La evolución de las alícuotas legales, que llevó a una reducción de las tasas marginales máximas aplicadas en el promedio de los países;*
- 2. La estrecha base imponible como consecuencia de un gran número de exenciones y deducciones permitidas, la existencia de regímenes tributarios simplificados, y por los niveles mínimos no imponibles, todo lo cual deja fuera del gravamen una cantidad importante de contribuyentes e ingresos, y*
- 3. Los altos niveles de incumplimiento (informalidad, evasión y morosidad) que se observan en casi todos los países.*

Esos factores conllevan la existencia de recaudaciones y tasas efectivas sustancialmente bajas como para lograr los efectos económicos y redistributivos deseados.”

Como se puede observar, un tópico que preocupa respecto a la disminución de la base gravable, tanto del impuesto sobre la renta como del impuesto al valor agregado, son las deducciones como filtraciones a la misma, razón por la cual, no nos extraña que en procedimientos de fiscalización se ponga especial atención al cumplimiento de todos los requisitos -tanto de fondo como de forma- para su procedencia o rechazo.

⁷⁴OCDE, et al. (2018), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2018*, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/rev_lat_car-2018-en-fr, visible el 27 de junio de 2018.

Sin embargo, aún y cuando a partir de la reforma tributaria del año de 2013, los mecanismos de control y procedimientos de fiscalización se intensificaron, de acuerdo con éste último estudio citado, México se mantiene entre los seis países con menos ingresos tributarios totales de América Latina y el Caribe, equivalente a 17.4% del PIB; la recaudación mexicana apenas se ubica arriba de la de Panamá (16.6% de su Producto); Perú (16.1% del PIB); Venezuela (14.4% del Producto); República Dominicana (13.7% del PIB) y Guatemala (12.6% PIB).

Desde luego que en el bajo nivel de recaudación en nuestro país inciden -en mayor o menor medida- muchos otros factores ajenos al establecimiento de requisitos formales e incertidumbre jurídica y que escapan al presente trabajo; sin embargo, consideramos importante hacer referencia a ello, en tanto que -se insiste-, aun cuando en nuestro caso particular, se ha intensificado el rigor en la fiscalización y se tiende por interpretar las normas tributarias en este mismo sentido, lo cierto es que esto no necesariamente tiene un efecto positivo en la recaudación tributaria.

Conforme a las consideraciones vertidas en el presente estudio, el establecimiento de requisitos formales exorbitantes o irracionales, su ponderación respecto sobre la efectiva realización de la operación, así como la seguridad en cuanto a la interpretación y aplicación por parte de los órganos jurisdiccionales y administrativos, desde luego son factores que se toman en cuenta para determinar la facilidad con la que puede accederse a ciertos mecanismos de reducción de la carga tributaria y por tanto, para optar o no, por determinada planeación fiscal, que desde luego incidirá en los niveles recaudatorios del Estado.

De este modo, podríamos afirmar que cuando en un sistema tributario se advierte la existencia de numerosos requisitos formales –independientemente de su justificación o no- y de incertidumbre para que se reconozcan los mecanismos de subjetivación del tributo, es muy probable que el nivel de cumplimiento disminuya, impidiendo al contribuyente el reconocimiento de su verdadera capacidad contributiva al negársele el acceso a los mecanismos -legales- de disminución de su carga tributaria, cuestión que sin lugar a dudas se verá reflejada en la intención de contribuir al gasto público.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El principio de seguridad jurídica en materia fiscal se avoca a la protección del contribuyente ante las posibles arbitrariedades de la autoridad, siendo su contenido esencial el "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad, teniendo un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares.

SEGUNDA. El principio de proporcionalidad de las contribuciones gira en torno al concepto de capacidad contributiva, que puede definirse como la aptitud con que cuenta una persona (física o moral), para participar al Estado una parte de su riqueza, sin que la misma implique un daño o menoscabo a grado tal que impida la subsistencia del sujeto obligado y que puede ser reconocida -entre otros mecanismos-, a través de: i) las deducciones, como conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad y ii) créditos fiscales (acreditamientos), como conceptos técnicos que, por regla general, operan sobre la contribución causada.

TERCERA. En relación con la estricta indispensabilidad, si bien ni en la ley ni en su reglamento se establece una definición, pues quedarían fuera de la definición una gran cantidad de erogaciones, es posible afirmar que reúnen este requisito aquellas que en rigor deben efectuarse para generar o tratar de generar, directa o indirectamente, la renta de un contribuyente en un ejercicio, lugar y circunstancia dados; aunado a ello, para reconocer una deducción se deberá contar con la documentación que soporte las transacciones que les dan origen, misma que deberá cumplir con los requisitos que para tal efecto las leyes de la materia establezcan.

CUARTA. El criterio de sustancia sobre forma, consiste en que al interpretar las normas tributarias se deben dejar de lado estructuras jurídicas que en apariencia no reflejen la realidad económica de las operaciones que realice el contribuyente.

QUINTA. A nivel internacional, tratándose de fiscalización a los particulares, en recientes años los gobiernos de los Estados han seguido una clara tendencia para ejercer un mayor control sobre las transacciones realizadas por los contribuyentes, lo cual se vio fuertemente influenciado por el plan BEPS desarrollado por la OCDE que, a su vez, significó un parteaguas para la reforma fiscal nacional de 2013 y con la que en instancia última, la meta de mejorar los índices de recaudación en nuestro país, se pretendió lograr a través de la imposición de mayores cargas tributarias para los contribuyentes, así como mecanismos excesivos de control para los particulares.

SEXTA. Con base en lo anterior, se cuestiona que de acuerdo con el criterio de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), es posible que en caso de que la autoridad fiscal considere que no se ha satisfecho el requisito de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, podrá

discrecionalmente decidir si está ante un caso excepcional o no para analizar el comprobante fiscal en conjunto con documentación adicional, sin que el contribuyente tenga elementos suficientes para conocer cuáles pueden ser considerados casos excepcionales.

SÉPTIMA. Asimismo, se soslaya que el elemento adicional que permite en cierta medida tener seguridad de que la deducción (y acreditamiento) no resultará cuestionada por la autoridad fiscal, es precisamente la documentación comprobatoria que forma parte de su contabilidad, por lo que el contribuyente desconoce las razones por las cuales no en todos los casos es posible corroborar la procedencia de la deducción en documentación comprobatoria distinta al comprobante fiscal, aún y cuando por virtud del Código Fiscal de la Federación, forma parte de su contabilidad.

OCTAVA. El principio de sustancia sobre forma puede ser invocado en aquellos casos en los que, con base en requisitos formales -como en el caso pudiera ser el grado de detalle con el que se describió un servicio o uso o goce- se desconozcan elementos de subjetivación de la carga tributaria, como las deducciones o acreditamientos, con la finalidad de que sean tomados en consideración elementos adicionales (que legalmente forman parte de la contabilidad de los contribuyentes) que permitan conocer el grado de relación entre la operación efectuada a la que se pretende dar un efecto fiscal y la actividad y obtención de ingresos del contribuyente.

NOVENA. Si bien el requisito establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, debe ser observado por todos los contribuyentes, si con motivo de la aplicación de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) se pretendiera rechazar deducciones o acreditamientos por incumplimiento al requisito formal, aún y cuando se cuenta con documentación comprobatoria que demuestre que la operación sí se llevó a cabo y se cumplen los demás requisitos, bajo nuestro criterio, podría apelarse a la interpretación conforme de las normas y la aplicación del principio pro persona para inalicar dicho criterio.

DÉCIMA. El establecimiento de requisitos formales exorbitantes o irracionales, su ponderación respecto sobre la efectiva realización de la operación, así como la seguridad en cuanto a la interpretación y aplicación por parte de los órganos jurisdiccionales y administrativos, son factores que se toman en cuenta para determinar la facilidad con la que puede accederse a ciertos mecanismos de reducción de la carga tributaria y por tanto, para optar o no, por determinada planeación fiscal, que desde luego incidirá en los niveles recaudatorios del Estado.

BIBLIOGRAFÍA

Obras especializadas

Adonnino, Pietro, *La planificación fiscal internacional*, en Curso de Derecho Tributario internacional, t. I, dirigido por Victor Uckmar, Edit. Temis, Bogotá, 2003.

Ávila, Humberto, *Teoría de la seguridad jurídica*, Trad. Laura Criado Sánchez, Madrid España, Marcial Pons, 2012.

Cahn-Speyer Wells, Paul, *Derecho crítico: Perspectiva tributaria*, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2016.

Calderón Aguilera, Alejandro, *Facultades de comprobación y determinación presuntiva de contribuciones*, en Fiscalización, Themis, México, 2011.

Calvo Nicolau, Enrique, *La garantía de seguridad jurídica y sus diversas manifestaciones*, en La seguridad jurídica en la materia tributaria, México, Editorial Themis, 2009.

Carbajal Trillo, Arturo, *Consideraciones jurídicas sobre el deber de contribuir*, en Fiscalización, Themis, México, 2011.

Carbonell, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 185, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 2004.

Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª. Edición, México, IURE Editores, 2009.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2018* (LC/PUB.2018/4-P), Santiago, 2018.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. edición, México, Limusa, 2015.

Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar, *Estudio de la ley del impuesto sobre la renta: empresas*, México, Themis.

Hallivis, Pelayo Manuel, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, Edit. Porrúa, México, 2011.

Iazaza Arteaga, Juan Carlos, *Estudio del concepto "Estrictamente indispensable", como principal requisito de las deducciones en el ISR y el IETU*, México, Editorial Themis, 2008.

León Bastos, Carolina y Sánchez Hernández, Claudia E., *Manuel de Derechos Fundamentales*, México, Porrúa, 2017.

Lomba Blasco, Pedro y Pozuelo Antoni, Francisco, *Práctica Fiscal Internacional*, Asesoría Ruiseñores, S.C., España, 1996.

Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 22ª. Ed., México, Porrúa, 2014.

Margáin Manatou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, México, Porrúa, 2010.

Márquez Cristerna, Óscar, *Efectos de la inseguridad jurídica*, en *La Seguridad jurídica en la Materia Tributaria*, México, Editorial Themis, 2009.

Martín Jiménez, Adolfo y Calderón Carrero, José Manuel, *El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿el final, el principio del final o el final del principio?*, "El Derecho" Diario de Doctrina y Jurisprudencia de la Universidad Católica Argentina, ISSN 1666-8987, No. 13,451, Año LII, Buenos Aires, Argentina, Marzo 2014.

OCDE, *Forum on Tax Administration. Tax Administration in OECD and selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, Trad.

Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del Convenio de Colaboración con la OCDE. Ministerios de Economía y Hacienda, Madrid, España, 2010.

Palao Taboada, Carlos, *La Aplicación de las Normas Tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, España, 2009.

Plácido Hernández, Mirella, *Revisiones, auditorías y programas de fiscalización del SAT*, Puntos Finos, Thomson Reuters, Junio, 2017.

Plascencia Villanueva, Raúl, *Jurisprudencia*, Colección Panorama del Derecho Mexicano, Mc Graw-Hill, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1997.

Ramírez Figueroa, Enrique y Morales Rodríguez, *Sustancia sobre forma*, en *Los Convenios de Doble Imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*, Coord. Arturo Pérez Robles, Themis, México, 2011.

Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2a. ed., México, Oxford, 2 1998.

Zamudio Urbano, Rigoberto, *Sistema Tributario en México*, Porrúa, México, 2005.

Fuentes electrónicas

Alm, James, *Does an uncertain tax system encourage "aggressive tax planning?"*, *Economic Analysis and Policy*, visible en <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0313592614000058>, 29 de junio de 2018.

Cobro persuasivo: Alcances y límites. Una nueva visión, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, visible en <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/05/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-160.pdf>, 25 de junio de 2018.

Corrick, Lee, *The notion of economic substance*, visible en <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/43055422.pdf>, 25 de junio de 2018.

Manuale di diritto amministrativo, Sandulli, Nápoles, 1969, p. 339 y *Corso di diritto amministrativo*, Vol. III, Giannini, Milano, 1967, p. 38, en Rosembuj, Tulio R., *Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria*, Documento No. 527 del Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de Estados Americanos

(CIET-OEA), visible en https://ipdt.org/uploads/docs/04_Rev25_TRR.pdf, 25 de junio de 2018.

OCDE, et al. (2018), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2018*, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/rev_lat_car-2018-en-fr, visible el 27 de junio de 2018.

OCDE, *10 preguntas sobre BEPS*, visible en <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf> el 25 de junio de 2018.

OCDE, *Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2010*, visible en http://www.oecd.org/ctp/tax-global/mexico%20country%20note_final.pdf, 27 de junio de 2018.

OCDE, *Perspectivas OCDE: México. Políticas Clave para un Desarrollo sostenible*, visible en <https://www.oecd.org/mexico/45391108.pdf>, 25 de junio de 2018.

OCDE, *Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, visible en <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>, (Traducción libre), 24 de junio de 2018.

Pinto, Mónica, “El principio *pro homine*. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, en Martín Abregú y Christian Courtis, *La aplicación de los tratados de derechos humanos por los tribunales locales*. Buenos Aires, Centro de Estudios Legales y sociales / Editores del Puerto, 2004, ap. Castañeda Hernández, Miranda, *El principio pro persona en la ponderación de derechos*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, p. 64, visible en <http://appweb.cndh.org.mx/biblioteca/archivos/pdfs/Principio-Propersona-Ponderacion-Derechos.pdf>, 26 de junio de 2018.

Ramírez F., Bernardo e Ibarra M., Valentín, New substance-over-form litigation procedures in México, *International Tax Review*, visible en <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3744337/New-substance-over-form-litigation-procedures-in-Mexico.html> , 28 de junio de 2018

Reformas al sistema tributario internacional para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, visible en <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>, 25 de junio de 2018.

Rosembuj, Tulio R., *Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria*, Documento No. 527 del Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de Estados Americanos (CIET-OEA), visible en https://ipdt.org/uploads/docs/04_Rev25_TRR.pdf, 25 de junio de 2018.

Talledo Mazú, César, *El Congreso IFA sobre forma y sustancia en el derecho tributario*, Exposición realizada por el autor en el conversatorio llevado a cabo por la Asociación Fiscal Internacional, Grupo Peruano el 12 de febrero de 2003, visible en http://www.ipdt.org/editor/docs/06_Rev44_CTM.pdf, el 25 de junio de 2018.

Páginas de Internet

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CA0024&from=ES>, 27 de junio de 2018.

<http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/DictamenIncumplimientoParcialObligacionesFiscales.pdf>, 27 de junio de 2018.

https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/archivos/calendario_actividades/10_COSSIO%20y%20LARA_REVISTA%20CEC_01.pdf, 26 de junio de 2018.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Código Fiscal de la Federación