



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

“Comprobantes fiscales. Requisitos que deben cumplir y causas que
afectan su eficacia fiscal.”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Leslie Viridiana Cruz Reyes

Director de Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

A la Universidad Panamericana, por haberme dado la oportunidad y el honor de formarme en ella.

A Dios, por llenar mi vida de dicha y bendiciones y por haberme permitido llegar hasta este momento tan importante de mi vida.

A mi Madre, por su cariño, comprensión y apoyo incondicional, por brindarme las armas suficientes para ser mejor cada día. Sabiendo que no existirá forma de agradecer una vida de sacrificio y esfuerzo.

A todas aquellas personas quienes confiaron en mí y de una u otra forma colaboraron en la realización de este sueño.

Introducción	1
CAPÍTULO I. Principios y Reglas contenidos en la ejecutoria	5
1.1 Principios y reglas contenidos en el estudio realizado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de sentencias que dio lugar a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017.....	5
1.1.1 Principios.....	5
1.1.2 Reglas.....	10
CAPÍTULO II Análisis de la sentencia que originó jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10a)	13
2.1. Objetivo de la contradicción de sentencias.....	13
2.2 Criterios contendientes.....	13
2.2.1. Postura que sostuvieron los Magistrados del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, del Poder Judicial de la Federación.....	13
2.2.2. Postura que sostuvieron los Magistrados del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, del Poder Judicial de la Federación.....	15
2.3 Elementos de la ejecutoria que resuelve la contradicción.....	18
CAPÍTULO III Análisis relativo a los comprobantes fiscales	22
3.1. Concepto de comprobantes fiscales.....	22
3.2 Antecedentes.....	23
3.3 Implementación de los Comprobantes Fiscales Digitales (CFD).....	27
3.4 Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI).....	29
3.5 Tipos de comprobantes digitales.....	30
3.6 Ventajas de la factura electrónica.....	31
3.7 Obligaciones de los contribuyentes para emitir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet.....	32
3.8 Requisitos de los comprobantes fiscales digitales.....	33
3.9 Contraste evolutivo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.....	35
3.10 Naturaleza demostrativa del comprobante fiscal.....	37
3.11 Facultades de comprobación.....	38
3.11.1 Fundamento Constitucional.....	39
3.11.2 Fundamento Legal.....	42
CAPÍTULO IV. Comprobantes fiscales y su trascendencia para demostrar la existencia de las operaciones	44
4.1 En relación con las deducciones.....	44

4.2 En relación con su alcance para demostrar la existencia de las operaciones	46
4.3 Procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación	49
4.4 Efectos fiscales derivados de la presunción de inexistencia de operaciones	50
4.5 Momentos en que las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas pueden desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones	52
4.6 Recomendaciones para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes	55
4.7 Delitos que se pueden derivar de los actos o contratos simulados.....	56
Propuesta de tesis sobre el tópico analizado.....	58
Justificación de la propuesta de tesis.....	60
Conclusiones.....	66
Bibliografía.....	69

Introducción

En la ejecutoria dictada el 18 de octubre de 2017, en la contradicción de tesis 232/2017, que dio lugar a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017, de rubro **“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”**, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación asumió una marcada postura pro contribuyente al dilucidar dos temas primordiales en materia de comprobación fiscal, el primero relacionado con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, relativo a los términos en que se satisface el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales; mientras que el segundo análisis se centró en clarificar si, en términos del mismo artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, la descripción del servicio prestado únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto.

La determinación proteccionista que sostuvo nuestro máximo Tribunal concluye que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, consistente en describir el servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, se cumple cuando proporcionan la idea general sobre en qué consistió la prestación u objeto, siendo posible que los pormenores se encuentren en un documento distinto que tenga por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o el objeto sobre lo que se otorga el uso o goce.

Este criterio de carácter obligatorio para todos los Tribunales del país, permite que los contribuyentes se vean protegidos, en relación con una práctica que había sido adoptada en forma reiterada por parte de las Administraciones dependientes del Servicio de Administración Tributaria, dado que, para autorizar la procedencia de la deducción, o el acreditamiento respectivo, exigían una descripción exhaustiva en el comprobante.

El segundo aspecto también es de gran relevancia, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación otorga la posibilidad de que, en caso de que los comprobantes fiscales contengan una descripción que no baste para demostrar las actividades o servicios que amparan frente a las autoridades hacendarias en el ejercicio de las facultades de comprobación, es posible que los contribuyentes ofrezcan otro documento que contenga los pormenores, que administrados entre sí respalden la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce.

Estas consideraciones proveen de protección constitucional a los contribuyentes que tienen el ánimo de cumplir con sus obligaciones fiscales, ante las condiciones actuales, pues en los últimos años las autoridades hacendarias

detectaron una alta recurrencia de conductas evasivas, con una clara intención dolosa, que incluso implican el desarrollo de una serie de planeaciones fiscales que han repercutido seriamente en la recaudación del Estado.

Derivado de lo anterior, las autoridades fiscales enfocaron su actividad a la detección de comprobantes fiscales expedidos con el objeto de simular operaciones inexistentes.

El procedimiento de verificación de expedición de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes se encuentra regulado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

El presente trabajo de tesis tiene como principal objetivo identificar, ambos temas abordados en la ejecutoria que dio lugar a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017, así como la propia jurisprudencia, a través de un enfoque tridimensional del derecho, norma-valor-hecho, en que se relacionará el contexto histórico normativo con la finalidad del objeto regulado y sus consecuencias prácticas, a fin de dilucidar el siguiente tópico legal a desarrollar:

“Comprobantes fiscales. Requisitos que deben cumplir y causas que afectan su eficacia fiscal”

La importancia de estudiar este tema en particular radica en que, por ejemplo tratándose de empresas que proporcionan una multiplicidad de servicios, es de suma relevancia que para que los comprobantes cumplan su objetivo, provean una idea clara de lo que comprende la prestación que amparan y que los documentos fiscales con los que se adminiculen tengan como finalidad proporcionar los pormenores de los elementos que integran la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce.

La relevancia de lo anterior se robustece al tomar en consideración que la existencia de las operaciones con efectos fiscales deja un claro rastro a través de diversa documentación que se genera en forma previa a la expedición de los comprobantes fiscales, siendo estos la última expresión de la consumación de la prestación de bienes o servicios.

Siendo así, que para la prestación de un servicio es necesario la celebración de un contrato, dónde se pacten los términos, o la existencia física de los enceres e infraestructura necesarios para que éste sea proporcionado en los volúmenes que reflejen los comprobantes fiscales.

Por lo que, ante la inexistencia de un registro documental suficiente por parte del proveedor, los clientes que pretendan deducir gastos dependerán en primer término de los elementos que contienen los comprobantes fiscales y en segundo término de los documentos que les sean propios y que evidencien la existencia de las operaciones que respaldan dichos comprobantes.

Por ello, será materia de investigación en las líneas subsecuentes los casos que surgen en la praxis con relación a la emisión de comprobantes fiscales y sus propiedades.

En principio, como ya se dijo, abordaremos el análisis de las sentencias que dieron lugar a la contradicción de tesis mencionada al principio, examinando el aparato metodológico empleado en cada una de ellas; los sistemas interpretativos utilizados; las similitudes y diferencias entre ellos; así como los elementos similares que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tomó en consideración para dilucidar la contradicción que dio lugar a la Jurisprudencia 2a./J. 161/2017.

De la misma manera, trataremos de explicar por qué en nuestro concepto, la jurisprudencia de cuenta se queda corta en sus alcances, relativos al requisito de describir el servicio del uso o goce que ampara un comprobante fiscal, toda vez que, si bien resuelve la contradicción planteada, parece omitir que, además de un contrato, pueden haber otros documentos o registros contables o documentales, que pueden válidamente administrarse con los datos indiciarios consignados en el comprobante, para tener por satisfecho y cumplido dicho requisito.

Partiendo de esa base, y en consideración a la importancia fundamental del comprobante fiscal, planteamos la conveniencia de hacer un recorrido por la evolución histórica de este documento y por la genealogía de los preceptos legales que han ido recogiendo los cambios y modalidades que ha experimentado el concepto en la legislación fiscal mexicana, así como la influencia tecnológica que ha impulsado su transformación a medios digitales.

Ahora bien, dado que la Jurisprudencia, de la que parte este trabajo, introduce el aserto de que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, estimamos necesario hacer un breve examen de las diversas especies de facultades de comprobación, para fijar los mínimos legales a que están sujetas, y para contextualizar en ellas el papel de los comprobantes fiscales.

En el presente trabajo subyace la idea central de que los comprobantes fiscales, aún aquellos que han quedado perfeccionados por el cumplimiento total de los requisitos legales, nunca tienen un valor absoluto y firme sino hasta que la autoridad fiscal ha convalidado su legalidad, a través de las revisiones fiscales inherentes o hasta que han fenecido o prescrito dichas facultades de la autoridad.

Es por ello que una parte sustancial de la tesis se ocupa de analizar el origen y finalidades del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, que contempla la figura de actividades inexistentes, a través de la cual la autoridad fiscal puede concluir un procedimiento que culmine con la determinación de que los comprobantes fiscales expedidos por contribuyentes que han simulado las operaciones o servicios, no producen ni produjeron efecto legal alguno, es decir, que carecen de valor fiscal, aun cuando hayan cumplido puntualmente con el requisito de ley.

En el trabajo se examina con detenimiento dicho procedimiento, tanto en lo que atañe al contribuyente receptor de los comprobantes fiscales, como por lo que hace al contribuyente que los expide, procurando encontrar los puntos en

que el equilibrio entre las atribuciones de la autoridad y las defensas del contribuyente, parece romperse y traducirse en una relación abusiva de una o de otro.

Finalmente, se incluye un capítulo con quince conclusiones que sintetizan los temas, tópicos, y conceptos materia del trabajo, procurando ofrecer con ellos una visión panorámica del estudio que se presenta a consideración y un listado secuencial de actos que configuran una ecuación fiscal adecuada: buena y clara contabilidad; suficiente y eficaz respaldo documental; y congruencia razonable y verificable de los depósitos bancarios y otros documentos financieros de la empresa.

CAPÍTULO I. Principios y Reglas contenidos en la ejecutoria.

1.1 Principios y reglas contenidos en el estudio realizado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de sentencias que dio lugar a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017.

Dado que la contradicción de sentencias surge con motivo del rechazo de deducciones del impuesto al sobre la renta, derivado de que la autoridad hacendaria determinó que no se demostró que se tratara de gastos estrictamente indispensables, en razón de que los comprobantes fiscales no reunían el requisito de descripción previsto en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008 y 2012, fue necesario que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitiera la ejecutoria en el margen de los principios y reglas rectores en materia tributaria y probatoria que a continuación se exponen.

1.1.1 Principios

Principio de proporcionalidad.

Las deducciones (cuyo rechazo se pretende desvirtuar con los comprobantes que fueron materia de análisis en la ejecutoria) al estar relacionadas con la retención del impuesto sobre la renta se rige por los principios de proporcionalidad, autodeterminación, buena fe, equidad, legalidad y seguridad jurídica.

El principio de proporcionalidad tiene sustento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que los mexicanos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva.

Esto implica que debe existir congruencia entre el impuesto y la capacidad contributiva de los causantes, por lo que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción, estos elementos constituyen la potencialidad real contributiva¹.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en la tesis de rubro "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL" que el principio de proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad

¹ "Los principios tributarios constitucionales ", México, Instituto de Investigaciones Jurídicas y Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2012, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3283/4.pdf>.

económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.²

Lo que significa que los gravámenes deben establecerse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen den forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos ingresos.

Este principio se logra mediante el establecimiento de tarifas progresivas, de manera que los contribuyentes de más elevados recursos cubren un impuesto superior, es decir, grava más a quien más gana.

Las consecuencias jurídicas son, por una parte, que pueda declararse la inconstitucionalidad del impuesto que contravenga este principio; y por otra, que en caso de que el contribuyente no realice su declaración reflejando su capacidad contributiva pueda ser sancionado por la omisión o evasión de impuestos, o bien con el rechazo de las deducciones o impuestos que se pretendan acreditar.

Principio de autodeterminación

Este principio se ve reflejado en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, en el que se indica que el contribuyente debe determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, y, por lo tanto, es el propio causante en quien recae la obligación de determinar en cantidad líquida las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley.

Principio de buena fe

Principio que permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias e identificar su capacidad para contribuir al gasto público, dentro del esquema fiscal que se ha adoptado en nuestro país.

Incumplir con este principio traerá como consecuencia que cuando las autoridades fiscales, en ejercicio de las facultades de comprobación advierten que se ha quebrantado este principio y, como resultado de ello, la autoridad no está en aptitud de conocer con veracidad las operaciones por él realizadas, que se lleve a cabo la determinación presuntiva de contribuciones.

Principio de equidad

La equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, es decir, que deben de recibir el mismo

² 232309, *Seminario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Vol. 187-192, Primera Parte, p.113.

tratamiento concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera.³

Por lo que la consecuencia será que, por ejemplo, todos los contribuyentes que pretendan deducir con comprobantes fiscales que contengan una descripción genérica tendrán el mismo tratamiento en materia de deducciones.

Sobre el tema la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la igualdad normativa presupone necesariamente una comparación entre dos o más regímenes jurídicos, ya que un régimen jurídico no es discriminatorio en sí mismo, sino únicamente en relación con otro.

Luego entonces, analizar una norma a la luz de la garantía de igualdad consiste en elegir el término de comparación apropiado, que permita comparar a los sujetos desde un determinado punto de vista y, con base en éste, establecer si se encuentran o no en una situación de igualdad respecto de otros individuos sujetos a diverso régimen y si el trato es diferente.

El juicio de proporcionalidad también consistirá en comprobar si el trato desigual resulta tolerable, atendiendo a la importancia del fin perseguido.⁴

Por lo anterior podemos decir que la equidad tributaria es un medio de protección de los contribuyentes, toda vez que establece el trato igualitario entre los mismos, ya que solo serán aplicables las contribuciones a quienes se coloquen en la hipótesis normativa, al momento de encontrarse en esa situación, su carácter de contribuyente les exige el pago del impuesto, en consecuencia, quienes no se encuentren en dicha hipótesis no estarán obligados a pagar el impuesto.

Principio de legalidad

Conforme a lo previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones deben encontrarse establecidas en forma expresa en una ley, en sentido formal y material. La máxima que distingue a este principio consiste en que “no hay tributo sin ley”.

De igual manera, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé por excelencia la garantía de legalidad, otorgando amplia protección a los gobernados en relación con los actos de afectación, a fin de que tengan sustento en las normas legales y cumplan con las formalidades previstas para la emisión de los actos de molestia.

El principio de legalidad tributaria concibe a la ley como el instrumento idóneo para la imposición del tributo, por lo que conforme a nuestra Carta Magna,

³ Idem.

⁴ 2a. LXXXIV/2008, *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, junio de 2008, p. 440.

es el Poder Legislativo el que tiene la facultad de crear las leyes respetando los lineamientos constitucionales establecidos.⁵

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que conforme a dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.⁶

Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél.

La reserva de ley puede ser absoluta, es decir, la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya sea federal o local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes.

En tanto que la reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.

En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador.

En materia tributaria la reserva es de carácter relativa, en razón de que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

⁵ Facultad prevista en los artículos 71, 72 inciso h) y 73 fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁶ P.CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78.

En este sentido, el principio de legalidad tributaria es una prerrogativa establecida a favor de los gobernados consistente en que los elementos esenciales de toda contribución, es decir, el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, deben estar establecidos de manera precisa tanto por un acto material como formalmente legislativo, pues estimar lo contrario tendría como posible consecuencia el cobro de impuestos previsibles o a título particular sin que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda conocer la forma de tributar en relación con la comisión de un hecho imponible; lo que es concomitante con el principio general de legalidad previsto en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Principio de seguridad jurídica

Este principio constituye la base sobre la cual descansa el orden jurídico mexicano, el cual radica, en esencia, en saber a qué deben atenerse los gobernados en relación con la regulación normativa prevista en los diversos ordenamientos legales, así como respecto de las actuaciones realizadas por las autoridades dentro de sus respectivos ámbitos de competencia, evitando que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.⁷

La 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.

Al respecto, el Doctor Ignacio Burgoa señala que éste implica "el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos."⁸

Por otro lado el Doctor Alberto del Castillo del Valle indica que "la seguridad jurídica representa la certidumbre en la existencia del Derecho, que da pauta al imperio del orden jurídico y permite que se viva dentro de un estado de Derecho, representado por la norma jurídica y respetado por las autoridades estatales."⁹

Por eso cuando una autoridad pretende realizar determinada actuación frente a los gobernados, tiene la obligación de acatar lo establecido en la Constitución y leyes secundarias, para de esta forma dar certeza al gobernado sobre lo que las autoridades pueden hacer y en qué forma lo pueden afectar. De

⁷ 1a./J. 139/2012 (10a.), *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, enero de 2013, p. 437.

⁸ Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, 39ª ed., México, Editorial Porrúa, 2007, p. 504.

⁹ Del Castillo Del Valle, Alberto, *Garantías del gobernado*, 2ª ed., México, Ediciones Jurídicas Alma, S. A. de C. V., 2005, p. 335.

lo contrario sus actos carecen de valor jurídico y no podrán sostenerlos, por estar viciados de inconstitucionalidad.

En este sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los medios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, más no exclusivamente a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.¹⁰

1.1.2 Reglas

A) Reglas aplicadas en la ejecutoria, en relación con las deducciones y requisitos de que deben reunir los comprobantes fiscales.

Primera regla normativa: Conforme a lo dispuesto en el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las deducciones autorizadas deben ser respecto a gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Segunda regla normativa: El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación indica que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el Artículo 29- A del mismo Código.

También indica que, para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en comprobantes fiscales, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este Código.

Tercera regla normativa: El Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación indica que los comprobantes fiscales deben contener entre otros requisitos la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

Cuarta regla normativa: El artículo 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone que para que sea acreditable, este impuesto debe, entre otros requisitos, corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal

¹⁰ 2a./J. 140/2017 (10a.), *Gaceta del Seminario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, octubre de 2017, p. 840.

de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%.

También fija como regla que se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.

B) Reglas aplicadas en relación con la materia de valoración de pruebas.

Probar consiste en verificar o demostrar la autenticidad de una cosa, sin embargo, en la práctica esta tarea representa dar solución a una diversidad de asuntos en que los resultados probatorios se contradicen (o plantean hipótesis alternativas) en los fallos que emiten los jueces en uso de la interpretación de ley y libre apreciación.

En la resolución de los casos que día con día se someten a la jurisdicción de los tribunales, los juzgadores deben de atender a reglas diversas para la valoración de prueba que coexisten, como, por ejemplo, la libre valoración, la valoración tasada y la sana crítica.

La sana crítica es una forma de valorar libremente la prueba, donde el juez queda sujeto a las reglas de la lógica, las máximas de la experiencia y los principios científicamente afianzados.¹¹

Puede ser que, como ocurrió en las sentencias que dieron lugar a la contradicción, la aplicación de las reglas de valoración legal de la prueba instrumental, como por ejemplo tratándose de facturas, arroje resultados incompatibles, atendiendo a que se aprecien o no en relación con otros medios de prueba.

Valorar una prueba conduce a la autoridad u órgano jurisdiccional a determinar el grado de probabilidad que tienen las hipótesis fácticas, por lo que la función de la prueba es lograr la convicción acerca de la existencia de unos hechos.

C) Reglas de prueba legal y libre valoración de la prueba.

La valoración de la prueba opera sobre un cúmulo de elementos demostrativos aportados por las partes, que incide directamente sobre el grado de probabilidad que pueden tener respecto al hecho que se pretende probar.

Si este conjunto de información es contundente, es mayor la probabilidad del acreditamiento y, por el contrario, si la información presenta contradicciones, la probabilidad disminuye.

¹¹ Hunter Ampuero, Iván, "Reglas de prueba legal y libre valoración de la prueba", *Revista Ius et Praxis*, 2017, Año 23, N° 1, <http://www.revistaiepraxis.cl/index.php/iepraxis/article/viewFile/876/490>.

El ejercicio de valoración también estará guiado por una regla general de admisibilidad de los medios de prueba relevantes, y de completa libertad del juzgador, salvo en supuestos excepcionales establecidos en la norma.

Ahora bien, los comprobantes fiscales constituyen uno de los principales acervos documentales que permiten revelar que el contribuyente ha cumplido con su obligación de autodeterminarse en forma proporcional, ya que proporcionan elementos que permiten identificar su capacidad para contribuir al gasto público.

CAPÍTULO II Análisis de la sentencia que originó jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10a).

Los criterios contendientes acontecieron con motivo de lo resuelto por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo directo administrativo 475/2015 y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver los recursos de revisión fiscal 153/2016, 62/2015 y 63/2015.

2.1. Objetivo de la contradicción de sentencias.

Comprobar si existe la necesidad de unificación de criterios contendientes, en razón de una discrepancia en el proceso de interpretación.

En ambas sentencias los Tribunales Colegiados resolvieron la cuestión litigiosa en la que se vieron en la necesidad de ejercer el arbitrio judicial a través de un ejercicio interpretativo, el cual giró sobre un mismo tema, esto es, la forma en que se cumple el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales, establecido en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008 y 2012; y si el cumplimiento de dicha obligación debe constar únicamente en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto.

2.2 Criterios contendientes.

2.2.1. Postura que sostuvieron los Magistrados del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, del Poder Judicial de la Federación.

La Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa resolvió que la parte actora probó los extremos de su acción en el juicio ordinario, y declara la nulidad del crédito fiscal determinado.

La Sala del conocimiento estableció que, si la autoridad decidía ejercer nuevamente sus facultades, debería considerar que los gastos de venta sí eran deducibles para efectos del impuesto empresarial a tasa única y que el monto determinado sí era acreditable respecto del impuesto al valor agregado; por lo que en virtud de lo decidido en el juicio de nulidad la autoridad demandada no podrá reiterar el rechazo de las deducciones por concepto de “gastos de venta”.

La autoridad fiscalizadora consideró que las deducciones no eran procedentes, porque de las facturas exhibidas no se desprendía plenamente la descripción del servicio que amparan, el lugar donde se realizó el servicio y el tiempo en que se realizó y, por tanto, no puede considerar como estrictamente indispensable el gasto de almacenaje.

Que las facturas exhibidas, si bien señalan “almacenaje”, con ello no se desprende claramente el tipo de descripción del servicio, el lugar donde se realizó el servicio, el tiempo en que se realizó, además de que la contribuyente contaba con una bodega para el almacenamiento de los bienes dejados en

prenda, por lo que tenía que justificar porqué necesitaba la contratación de un servicio de almacenaje independiente.

Por ello, si bien el servicio de almacenamiento prestado tiene relación con los ingresos obtenidos por la contribuyente, la autoridad estima que no es suficiente para considerar deducibles los gastos por almacenaje, ya que contaba con infraestructura para realizar el almacenamiento de los bienes en prenda, y no tenía que contratar externamente dicho servicio.

En la ejecutoria del Tribunal Colegiado se determina que las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaron, como lo hizo la Sala fiscal, para concluir que no existe justificación legal para que la autoridad haya rechazado las deducciones por esas facturas y que del contenido de estas se advierte el concepto que amparan.

De manera que lo determinado por este Tribunal Colegiado se ajusta (y fue el que prevaleció) al criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues ambos órganos judiciales atienden a la finalidad de los documentos exhibidos como parte de la contabilidad, y en específico al objetivo demostrativo de las facturas, por lo que vinculan la descripción que contienen, con otros elementos que permiten corroborar la existencia y naturaleza de los gastos, y por tanto, basta la idea clara del servicio por el que se expiden sin que sea necesario que contengan el detalle de mayores elementos.

La conclusión a la que arriba el Tribunal Colegiado se encuentra debidamente soportada, ya que para ello analiza la aplicación del artículo 31, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada, el cual fija los requisitos que deben reunir las deducciones, entre ellos, el relativo a que los gastos sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y que estén amparadas con documentación que reúna los requisitos de que exigen los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Método de interpretación aplicado

Para determinar el alcance jurídico del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, el Tribunal Colegiado observó que a través de los comprobantes fiscales se consigna el monto que se permite deducir en el caso del impuesto sobre la renta o acreditar en el impuesto al valor agregado, para que quien realiza la erogación tribute conforme a su capacidad contributiva.

Por tanto, a través del análisis interpretativo sistemático y finalista, se concatenaron los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que sustenta la conclusión de que, como no todos los gastos son deducibles o acreditables, sino sólo los indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, basta que la “descripción del servicio” a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, sea lo suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada era o no estrictamente indispensable.

Similitudes y diferencias

No existen diferencias sustanciales entre las sentencias dictadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, que resolvió los recursos de revisión fiscal 153/2016, 62/2015 y 63/2015 y la ejecutoria que dio lugar a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017, en cuanto a la postura de que los comprobantes reúnen los requisitos de descripción al señalar en forma genérica el servicio que amparan, ni en el sentido de que éstos pueden ser adminiculados con el contrato de prestación de servicios.

Sin embargo, existen razonamientos que el Tribunal Colegiado no aborda, como, por ejemplo, la aplicación de la mayoría de razón, para indicar que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscalizadoras, ya que éstas pueden requerir toda la información relacionada con la transacción, por lo que, a fin de determinar la procedencia de la deducción o el acreditamiento, pueden advertir que los pormenores de la descripción del servicio contenido en las facturas a través de un 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.

Por otra parte, existen marcados elementos de similitud entre los hechos sometidos a controversia, pues en uno de los fallos que conformaron la contradicción de sentencias las facturas no describían que fueron por la prestación de servicios profesionales de almacenaje, concepto que comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, sino que únicamente describían “servicio de almacenaje” o “almacenaje”.

En el caso analizado por el Tribunal Colegiado las facturas describen únicamente “servicio de almacenaje”; unas, y “almacenaje”, otras, pero el servicio se encuentra pactado un contrato cuyo objeto consiste en proporcionar personal experto para el manejo y resguardo de dichos bienes, por lo que se concluyó que las facturas corresponden a la prestación de esos servicios profesionales y no a la acción material de guardar objetos.

De lo que fue posible advertir la relación existente entre las facturas y el contrato de prestación de servicios e incluso con bastante claridad se dilucida que el contrato de prestación de servicios pone de manifiesto el origen de las erogaciones, mientras que las facturas demuestran que el monto respectivo fue sufragado por la contribuyente, por los servicios de almacenaje, en cumplimiento del contrato de prestación de servicios.

2.2.2. Postura que sostuvieron los Magistrados del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, del Poder Judicial de la Federación.

Las facturas aportadas dentro del procedimiento de comprobación no describían que fueron por la prestación de servicios profesionales de mano de obra, sino que la descripción de los servicios proporcionados que se refieren a

servicios descritos como mano de obra de calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno, mano de obra Cerralvo.

Indicó que del término "mano de obra" no puede desprenderse con claridad, cuál fue el servicio realmente prestado a la peticionaria de amparo, dado que dentro de dicho concepto existen la directa (relacionada con las áreas de producción o de algún servicio), indirecta (áreas administrativas de una empresa), de gestión (que corresponde al personal directivo o ejecutivo de una corporación), y comercial, entre otros.

Dentro del procedimiento administrativo de visita domiciliaria también se aportó el contrato de prestación de servicios celebrado el 01 de enero de 2008, que dio origen a las facturas.

El Tribunal Colegiado realiza una interpretación gramatical del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, de lo cual concluyó que el legislador parece exigir al contribuyente que refiera en el comprobante fiscal, una descripción en los términos que señala de forma general el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia de la Lengua Española.

Conforme al referido Diccionario "describir" significa:

"Definir imperfectamente algo no por sus predicados esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades."

"Representar a alguien o a algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias."

Con base en estas acepciones, este órgano del Poder Judicial de la Federación concluyó que el significado del verbo "describir" contenido en la norma, nos lleva a concluir que para que se cumpla con el requisito de la descripción, no es suficiente que los comprobantes fiscales contengan la cita de la idea general, porque este vocablo conlleva a la explicación detallada del servicio prestado, refiriendo o explicando sus distintas partes, así como sus cualidades o circunstancias.

También atiende a la finalidad del comprobante fiscal al señalar que a través del mismo se acredita la posible realización de un gasto o erogación, e indica que ello es insuficiente para que tenga efectos fiscales, porque depende de cada gasto que pueda deducir o acreditar, ya que no todos los gastos o erogaciones son deducibles o acreditables, aun cuando se tengan los documentos que los acrediten.

Es de destacar la precisión que realiza el Tribunal Colegiado en el sentido de que no basta la tenencia del documento para que produzca todo tipo de efectos fiscales, sino que simplemente es el documento que permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y cuáles fueron los términos en que esto aconteció; sin dejar de lado que simultáneamente debe existir el soporte del gasto en la contabilidad.

Por lo que el comprobante fiscal representa para el contribuyente y para la autoridad, la prueba básica para demostrar, junto con el adecuado soporte, la existencia del gasto que se pretenda deducir o acreditar.

Así las cosas, el Tribunal Colegiado concluyó que de los comprobantes fiscales deben contener los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió, a favor de quién y, por qué concepto, para lo cual se debe detallar el servicio o actividad por el que se expidieron, ya que con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable.

Con base en estas conclusiones interpretativas determina que el señalamiento que contengan los comprobantes fiscales no puede ser tan ambiguo que no informe respecto del servicio recibido, porque no permite conocer si se trata o de una erogación estrictamente indispensable para los fines de las actividades de los contribuyentes.

Otro elemento importante que indicó el criterio que no prevaleció fue la aclaración de no exigir que la descripción contenga elementos ajenos, y menciona como ejemplo, que en el caso del servicio de "capacitación", el señalamiento del concepto no implicaría el pormenorizar el personal capacitado, el lugar de la prestación, o las listas de asistencia.

Por lo que resolvió que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto, como lo sería el contrato de prestación de servicios celebrado entre la quejosa y un tercero.

Método de aplicado para la resolución

Para determinar el alcance jurídico del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, el Tribunal Colegiado observó las acepciones del verbo "describir", de lo cual concluyó que para que se cumpla con el requisito de la descripción, no es suficiente que los comprobantes fiscales contengan una la idea general, sino que este verbo obliga a una explicación detallada del servicio prestado.

Este análisis le permite concluir que no basta contar con la factura o facturas para obtener beneficios fiscales, por sí sólo, pero es el documento que indispensablemente debe reunir los requisitos que permitan tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y cuáles fueron los términos en que esto aconteció; sin dejar de lado el soporte documental en la contabilidad.

Similitudes y diferencias

La principal diferencia con la sentencia dictada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, fue que este órgano sostuvo que no basta que se enuncie de forma genérica el servicio proporcionado o el bien enajenado, para considerar que los comprobantes fiscales reúnen el requisito de descripción, y descarte la posibilidad de que estos pueden ser adminiculados con el contrato de prestación de servicios.

Otra diferencia significativa consiste en que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación utilizó un método interpretativo diferente, ya que primeramente desglosó cual es la finalidad de la factura como comprobante fiscal y a partir de esta finalidad estableció las consecuencias jurídicas de respecto a la premisa consistente en cuál es el valor probatorio que se debe dar a los comprobantes fiscales cuando la descripción del servicio sea genérica; además la Corte realizó un contraste de temporalidad, que no era necesario efectuar en la sentencia del Colegiado, y se aparta de la interpretación literal y gramatical del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, que se limitó a efectuar el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, para lejos de desentrañar el sentido de la palabra describir, atender a la finalidad de lo dispuesto en la norma, esto es, que se tenga una idea clara del servicio y que sirvan para demostrar la operación que amparan.

2.3 Elementos de la ejecutoria que resuelve la contradicción

Los criterios contendientes versan sobre las circunstancias de hecho en relación con la descripción de las facturas, las cuales en todos los casos son genéricas en cuanto del servicio por el que fueron expedidas.

Método de resolución empleado

La factura es un documento privado que se emplea como comprobante fiscal, de compraventa o prestación de servicios, y permite acreditar la relación comercial e intercambio de bienes en atención a las circunstancias o características de su contenido.

En específico el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, en cuanto establece que los comprobantes a que se refiere el Artículo 29 de ese mismo Código, deben contener la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

Para establecer las consecuencias jurídicas de respecto a la premisa consistente cuál es el valor probatorio que se debe dar a los comprobantes fiscales cuando la descripción del servicio sea genérica y no pormenoricen el motivo del servicio, ni detallen las características esenciales del mismo, primeramente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó un contraste de temporalidad de las porciones normativas vigentes en 2004 y 2008, llegando a la conclusión de que su redacción se mantenía en los mismos términos.

Posteriormente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación hace el siguiente contraste interpretativo:

El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, se sirve del método funcional y teleológico, para lo cual atribuye un significado a lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, atendiendo a los fines que éste persigue, concluyendo que la finalidad de lo dispuesto en la norma es que se tenga una idea clara del servicio por el cual se expidieron las facturas, así como funcional, pues vincula la

necesidad de que los comprobantes cumplan con su objeto de demostrar la prestación del servicio (o, de ser el caso, la operación comercial), para lo cual concatena lo previsto en el citado numeral 29-A, con el diverso artículo 31, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para concluir que aunque no todos los gastos son deducibles o acreditables para los fines de la actividad del contribuyente, no obstante, existe una estrecha relación entre las facturas y el contrato de prestación de servicios de almacenaje, que permite vincularlos para que se cumpla el objeto demostrativo de los comprobantes fiscales.

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito realizó una interpretación literal y gramatical del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004.

Para ello concatenó este dispositivo con el diverso 29 del Código Fiscal de la Federación, que obliga (a los interesados en deducir) a comprobar la autenticidad de las facturas en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, también si el folio fue autorizado y si al momento de emisión el certificado se encontraba vigente, el Tribunal Colegiado desentraña el significado del verbo describir, contenido en la fracción V del artículo 29-A, derivado de lo cual afirma que el requisito formal establecido por el legislador, implica que no es suficiente una cita general del servicio prestado, pues el comprobante fiscal acredita la posible realización de un gasto o erogación que se pueda deducir o acreditar.

También ejemplifica con lo dispuesto en el artículo 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, consistente en que el tributo corresponda a bienes, servicios, o al uso o goce temporal de los bienes estrictamente indispensables.

Sin embargo, de tal concatenación concluyó que la descripción de los servicios prestados debe contenerse sólo en el comprobante fiscal y no en un documento anexo, como lo es un contrato.

Regla que se estableció en la jurisprudencia

De la colisión de ambos métodos interpretativos prevalece la interpretación funcional y teleológica, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que es necesario atender a la finalidad que persigue la expedición de las facturas, consistente en comprobar que se llevó a cabo una operación comercial o un intercambio de bienes y servicios con efectos fiscales y, en ese sentido, las características de su contenido, como lo es una descripción genérica del servicio, tiene un valor probatorio indiciario que puede ser adminiculado con el contrato de prestación de servicios que les haya dado origen, a fin de demostrar la existencia de las operaciones.

De igual manera, aplicó la mayoría de razón para indicar que anteriormente la Segunda Sala había sostenido que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación, ya que las autoridades pueden requerir toda la información relacionada con la transacción, por lo que es factible concluir que, atendiendo a las particularidades de cada caso, de

manera excepcional, es posible que los pormenores de la descripción del servicio contenido en las facturas se contengan en un 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, a fin de determinar la procedencia de la deducción o el acreditamiento.

Conclusión sobre la ejecutoria

En la ejecutoria se concluyó que de los artículos 31, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, a través de los comprobantes fiscales se consigna el monto que se permite deducir en el caso del primer impuesto mencionado o, acreditar en el caso del segundo impuesto aludido, para que de esa forma quien realiza la erogación correspondiente tribute conforme a su real capacidad contributiva.

Sin embargo, no todos los gastos son deducibles o acreditables, pues en principio deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Por tal motivo, la "descripción del servicio" a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, debe ser lo suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada era estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, pues de lo contrario el gasto no será deducible.

El artículo 28 fracción I, del Código Fiscal Federal, dispone que la contabilidad, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones.

Por su parte el artículo 29 fracciones I y VI del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que los sistemas y registros contables deben identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las actividades liberadas de pago por las disposiciones aplicables.

Por lo que tomando en consideración que la contabilidad se integra por una diversidad de acervo documental que va registrando la evidencia de la materialidad de las actividades y prestación de servicios que se reflejan en los comprobantes fiscales, se estima que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se limitó a centrar su estudio en el pronunciamiento de que los comprobantes únicamente pueden ser vinculados con el contrato de prestación de servicios, dejando de lado que pueden existir un cúmulo de elementos que claramente

pueden evidenciar la materialidad y naturaleza de la prestación del servicio, de manera que si bien el contrato de prestación es el que describe y proporciona los mayores detalles de la naturaleza del servicio, para calificar su grado de indispensabilidad, pudieran tomarse en consideración recibos de nómina, pólizas contables que claramente reflejen el tipo de servicios y si estos eran indispensables.

E incluso, pudo no limitarse a hacer un pronunciamiento tan vinculado a la deducción sino a la comprobación en general, para lo cual los comprobantes se pudieran vincular con todos los registros contables, de tal forma que se proporcionaran parámetros de valoración en los que el alcance demostrativo de los comprobantes no se limite a los contratos, sino a que existan rastros veraces de la existencia material de las operaciones, más si se toma en consideración que en la práctica, muchas empresas presentan problemas para presentar con oportunidad los contratos, y aun cuando el resto de la documentación revela sus ingresos y erogaciones, al no contar con un contrato presentado en forma oportuna y en razón del principio de Litis abierta, se deja de lado la verdad material de las operaciones contables, para prevalecer la forma sobre la prueba.

CAPÍTULO III Análisis relativo a los comprobantes fiscales.

En este capítulo estudiaremos, el concepto, origen y evolución de los comprobantes fiscales, los tipos de comprobantes digitales, las ventajas de la factura electrónica, las obligaciones de los contribuyentes para emitir comprobantes fiscales digitales por Internet, los requisitos que deben cumplir, sus funciones y efectos, así como la importancia que tienen tanto para los contribuyentes, como para la autoridad fiscal.

3.1. Concepto de comprobantes fiscales

El diccionario de la Real Academia Española, define al comprobante como el recibo o documento que confirma un trato o gestión¹².

Ariel Alberto Rojas Caballero define los comprobantes fiscales como los documentos necesarios para poder deducir o acreditar físicamente operaciones comerciales o de servicios.¹³

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.

En este sentido, un comprobante es la constancia de un acto, que se plasma en un documento o recibo, el cual deja constancia plena y acredita que en efecto hubo una operación.

Los actos en general y en especial los actos jurídicos deben quedar amparados por alguna forma que permita su identificación, constatación, registro o seguimiento, para lo cual a lo largo del tiempo las formas de dejar constancia de los actos se han modificado, siendo la documentación en papel la principal forma de acreditar la existencia de los actos jurídicos.

El acto de comprobar, obedece jurídicamente a la necesidad de determinar y controlar la adquisición de un bien o servicio, y que, derivado de ello, puedan hacer exigibles ciertas obligaciones, como lo son las civiles y las fiscales.

Los comprobantes fiscales obedecen primordialmente a una forma de control por parte de la autoridad a los actos de los contribuyentes, a fin de que se tenga certeza de que los actos que manifiestan haber realizado estén documentados, lo cual puede ser corroborado mediante el ejercicio de la facultad de comprobación.

Así pues, podemos decir que los comprobantes fiscales tienen como finalidad: ser medios de prueba que sirvan para acreditar que un contribuyente

¹² Diccionario de la Real Academia Española, "comprobante", <https://dle.rae.es/?id=A3cOOPW>.

¹³ Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Diccionario jurídico mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, p. 661.

se situó en alguna de las hipótesis normativas establecidas en las disposiciones fiscales, que generan cargas tributarias; así como ser utilizados para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios.

Pero, los comprobantes fiscales no solamente acreditan que un contribuyente se ubicó en alguna de las hipótesis normativas por las cuales se encuentra obligado al pago del impuesto, sino que también acreditan la relación comercial existente entre dos o más partes.

En este sentido, toda persona física o moral, que desempeñe una actividad o intervenga en un acontecimiento que actualice el hecho imponible por el que se deba pagar una contribución, deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente, para determinar su situación, respecto del tributo que se tenga que pagar, así mismo, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes fiscales sirven para cumplir con las obligaciones que, en el Código Fiscal de la Federación en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular establecen para dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

Sin embargo, para que pueda considerarse como comprobante fiscal, debe cumplir con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, y en su caso en los establecidos en las leyes tributarias especiales.

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, establece que las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

Asimismo, establece que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

3.2 Antecedentes

Como ya hemos señalado, la emisión de comprobantes fiscales se configura como un eficaz insumo de información para los procesos y funciones de la administración tributaria, así como un instrumento de control y de registro de los gastos y de los ingresos de los contribuyentes, a la vez que brinda seguridad en las transacciones efectuadas. Su origen se remonta a la emisión de comprobantes que amparaban operaciones mercantiles en papel.

Desde el siglo XVII se expedían recibos impresos o manuscritos que en algunos de los casos señalaban el nombre del pagador, la fecha y la firma del gobernador, esto tras la recaudación que se entregaba a los funcionarios españoles de la Real Hacienda. Asimismo, estos recibos se empleaban para llevar el control de las mercancías comercializadas y el traslado de impuestos, denominadas alcabalas.

En 1700, con las reformas borbónicas, se amplió la regulación de los impuestos sobre el comercio, continuando las alcabalas como los más importantes. Ahora, además del recibo que se entregaba a la persona por el pago de la alcabala, se implementó el registro de las transacciones comerciales en los denominados libros de cuentas de alcabalas, estos eran libros reales en donde se llevaba el registro de las transacciones, el pagador, el monto de las mercancías vendidas y el monto cobrado por concepto de la alcabala.

Sin embargo, el Tribunal del Consulado no tenía manera de verificar que las operaciones registradas en los libros fueran todas las que efectivamente realizaban los contribuyentes, lo que ocasionaba que los gobernados ocultaran al Tribunal que habían realizado transacciones mercantiles, consiguiendo evadir el pago del tributo de la alcabala.

Si bien, este impuesto sobre alcabalas, trajo consigo la creación de los primeros comprobantes fiscales, ya que fue necesaria la creación de los primeros recibos con efectos fiscales y el libro de cuentas sobre alcabalas en donde se registraban las transacciones comerciales que se encontraban gravadas por el impuesto y que le servían al Tribunal del Consulado para llevar el control de las personas que pagan tributo, así como los montos recaudados, también encontramos las primeras formas de evasión fiscal.

Posteriormente, con la Ley del Timbre de 1873, comenzaron a tasarse con impuestos las actividades comerciales y el consumo. El jefe administrativo en la Ciudad de México distribuía estampillas fiscales a los estados y territorios, los cuales a su vez los repartían en sus poblaciones, donde localmente se imprimían con el nombre del lugar.

Esta ley, obligaba a los contribuyentes a llevar un talonario de ventas o comprobantes de caja, en los cuales debían registrar todas las operaciones que estuvieran gravadas por el impuesto del timbre y adquirir el timbre correspondiente por cada una de las actividades que hubieran celebrado; debiendo coincidir las operaciones registradas en los talonarios de ventas y recibos de caja con los timbres que hubieran pagado por las actividades celebradas que estuvieran gravadas por la ley.

Asimismo, facultaba a la autoridad hacendaria a revisar la documentación de los causantes para comprobar la veracidad de las operaciones reportadas. El control de este procedimiento estaba a cargo del servicio de inspección de la Secretaría de Hacienda. El Administrador del Timbre autorizaba la inspección y debía cuidar que el inspector se acompañara de un testigo.¹⁴ El visitador requería

¹⁴ “Servicios fiscales digitales en México: evolución”, <http://amexipac.org/assets/serviciosfiscalesdigitalesen-mexico-evolucion-2018.pdf>.

la exhibición del libro talonario de ventas, el de facturas y los comprobantes de caja, entre otros. Con ello el inspector comparaba el valor de las estampillas empleadas en el bimestre con el asentado en los libros respecto de las ventas verificadas en el mismo periodo.

El 31 de diciembre de 1979 se publicó un nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual marca el cambio en los formatos de los comprobantes fiscales, con los requisitos que conocemos actualmente y el desglose de impuestos.

El Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, contemplaba una previsión simplificada en cuanto a la regulación de los comprobantes fiscales, cuyo artículo 29 indicaba: *“Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señale el reglamento de este Código”*.

En relación con el citado dispositivo, el artículo 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación publicado el 29 de febrero de 1984, enunciaba los requisitos que debían reunir los comprobantes fiscales en los siguientes términos:

“Artículo 36. Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 del Código, deberán reunir los requisitos siguientes:

- I. Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida.*
- II. Número de folio, lugar y fecha de expedición.*
- III. Nombre, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien se expidan.*
- IV. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.*
- V. Valor unitario e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.*
- VI. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.”*

Es hasta la reforma del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991, que los requisitos que deben reunir los comprobantes fiscales dejan de ser una norma Reglamentaria y se incorporan al Código Fiscal, adicionándose por primera vez el artículo 29-A.

Las modificaciones que se incorporan en los requisitos son las siguientes:

- En la fracción I se contempla la posibilidad de que los contribuyentes tengan más de un local o establecimiento, para lo cual deberán señalar aquél en que se expidan los comprobantes.

- El contenido de las fracciones se desagrega dando un total de VII, relativa al número de folio.
- También se indica que los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados.

La evolución del comprobante fiscal se ha dado para contar con un mecanismo fehaciente que dé cuenta de las operaciones que día a día realizan los contribuyentes como parte de sus actividades económicas, que le permitieran identificar tanto al emisor como al receptor del comprobante y que le ayudara a combatir la evasión fiscal.

Así pues, los comprobantes fiscales surgen como un mecanismo de control que proporcionan elementos para la vigilancia del cumplimiento de las disposiciones fiscales. Su origen lo encontramos en la emisión de documentos que formaban parte de las operaciones mercantiles o la prestación de un servicio, tales como las facturas comerciales. Sin embargo, éstas propiciaron la simulación de múltiples operaciones, dañando la economía nacional, pues generaban grandes montos de saldo a favor.

Lo que provocaba que cada año se aumentaran los requisitos fiscales, lo cual lejos de simplificar la emisión de los comprobantes fiscales, llevó al aumento de facturas apócrifas y a una dificultad en la inspección y fiscalización por parte de las autoridades.

Es por ello, que surge la necesidad de mecanismos de control, por lo que se involucró a un tercero en el proceso de facturación. Por lo que a través de una autorización de la administración tributaria y cumpliendo algunos requisitos de carácter fiscal, los impresores otorgarán el servicio de venta de formatos de comprobantes fiscales.

Dichos comprobantes contaban con un folio solicitado previamente por el impresor y aprobado por el Servicio de Administración Tributaria. Ésta asignación se realizaba por medio del Sistema Integral de Comprobación Fiscal.

Semestralmente el impresor autorizado presentaba un reporte de los folios impresos por contribuyente y, por su parte, el contribuyente tenía que reportar qué folios había utilizado y cuáles había cancelado.

Este mecanismo, representaba un gran consumo de papel, además de diversas dificultades como lo son el control de los folios, la operación para la autorización de los impresores, así como para la revisión de las declaraciones.

Los requisitos de los comprobantes fiscales eran tan vastos que sólo un experto en la materia podía saber si era fiscalmente deducible o no. Entre dichos requisitos se encontraban, por mencionar algunos, los siguientes:

- Nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes del emisor. En caso de contar con

más de un establecimiento o local, se debía señalar el domicilio del establecimiento o local en el que se expedían los comprobantes.

- Número de folio impreso.
- Lugar y fecha de expedición.
- Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expedía.
- Valor unitario consignado en número o importe total en número o en letras, así como el monto de los impuestos que debían trasladarse, en su caso.
- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación.
- Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.
- Vigencia del comprobante.

Durante muchos años, la impresión de comprobantes fiscales fue la mejor manera de controlar las operaciones hechas por los contribuyentes, pero no puede negarse sus desventajas, tales como el gasto que se realizaba en las impresiones, el volumen de archivos físicos, la reproducción no autorizada y otras prácticas que terminaban por defraudar al fisco.

3.3 Implementación de los Comprobantes Fiscales Digitales (CFD)

A partir de 2004, el Servicio de Administración Tributaria desarrolló la modalidad de Comprobante Fiscal Digital, colocando a México en el segundo país del continente americano en desarrollar un modelo de facturación electrónica.

Esta tarea no fue fácil, pues además de implicar un desarrollo tecnológico, se tuvo que modificar el marco normativo para establecer la obligación de emitir comprobantes digitales, señalar los requisitos, estándares y especificaciones técnicas.

Así el 5 de enero de 2004 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el esquema de Comprobante Fiscal Digital, mismo que entró en vigor ese mismo año. Posteriormente se publicó el Anexo 20 de la Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, que señalaba los lineamientos referentes a las características, estándares y especificaciones técnicas para su generación. El 28 de junio de 2006, el Código Fiscal de la Federación fue reformado y se establecieron las bases de regulación para la prestación de servicios de emisión y envío de comprobantes fiscales digitales.

Con esta reforma y con la publicación de las reglas específicas, el Servicio de Administración Tributaria da a conocer dos esquemas para generar las facturas electrónicas.

1. Comprobantes fiscales por medios propios, el contribuyente tenía que disponer de un servicio electrónico que elaborara los archivos XML, asignara folios, sellara con sus certificados de sello digital y elaborara el reporte mensual de los folios utilizados, siendo él el responsable de la operación y administración del sistema.¹⁵ El sistema debía registrar automáticamente la fecha y hora de la elaboración del comprobante, impedir la duplicidad y garantizar que el número de aprobación, los folios y las series fueran los otorgados por la administración tributaria. Una vez generado el archivo XML era sellado con el certificado de sello digital por el contribuyente.

2. Facturación por medio de un tercero, a fin de facilitar la expedición de las facturas electrónicas se incorporó al proveedor autorizado de comprobantes fiscales, estos proveedores son empresas que facilitan la emisión de comprobantes, su propósito en un inicio era la asignación de folios, la administración de los comprobantes, el control de los comprobantes cancelados y el reporte de los folios utilizados.

A efecto de otorgar certeza jurídica debían garantizar que contaban con la infraestructura tecnológica necesaria para generar los comprobantes fiscales digitales, controlar los folios y administrar los certificados de sello digital, conservar copia de los comprobantes y proporcionar las herramientas para su consulta y manejo, así como entregar al contribuyente el reporte mensual para su envío al Servicio de Administración Tributaria y poner a su disposición el archivo electrónico para su conservación y entrega al receptor. Esta figura facilitó la emisión de comprobantes fiscales digitales a los contribuyentes con poca capacidad de administración tecnológica y favoreció a que la autoridad pudiera corroborar los datos asentados de manera electrónica.

A fin de emitir dichos comprobantes fiscales, el contribuyente debía contar con la Firma Electrónica Avanzada para los servicios electrónicos del Servicio de Administración Tributaria, este sistema de identificación electrónica garantiza la seguridad y confidencialidad a los contribuyentes en sus transacciones electrónicas; así como con el certificado de sello digital, para firmar o sellar los comprobantes fiscales digitales.

Los comprobantes electrónicos son documentos digitales que integran los datos de un comprobante fiscal con elementos de seguridad, basados en estándares mundialmente reconocidos, es decir, es una forma de comprobar una operación para efectos fiscales.

Con ello, se logró reducir la emisión de comprobantes con registros de contribuyentes ficticios, al poder validar los registros de los contribuyentes obligados en un archivo electrónico con información de sus certificados conforme al régimen aplicable para la emisión de comprobantes fiscales digitales.¹⁶

Algunas de las características de los comprobantes fiscales en archivo electrónico son:

¹⁵ Idem.

¹⁶ Idem.

Íntegros: La información contenida está protegida y no puede modificarse ni manipularse de manera anónima.

Auténtico: Es verificable la identidad del emisor.

No repudio: El emisor no puede negar el hecho de haberlo generado.

Único: Por el folio, número de aprobación y sello digital.

Esta fase de evolución en el proceso de comprobación abarcó de 2005 a 2013, alternadamente con el esquema de comprobación en papel, al cual se le hicieron mejoras, sin que ello significara cambios sustanciales. En 2010, se incorporó el código de barras bidimensional a los comprobantes fiscales en papel, los cuales podían ser expedidos por los contribuyentes que tuvieran ingresos iguales o menores a cuatro millones de pesos anuales.

Un código de barras bidimensional es una simbología que se asemeja a un crucigrama, puede contener bastante información; la ventaja es que, con este medio de capacidad, se puede acceder inmediatamente a los datos virtualmente en cualquier aplicación, establece comunicación con todos los sistemas operativos del sistema, sin importar la clase de computadora de que se disponga. Además puede imprimirse con cualquiera de las tecnologías actuales incluso si son impresoras portátiles.¹⁷

Un aspecto interesante fue que, de acuerdo con datos proporcionados por el titular del Servicio de Administración Tributaria, se dio a conocer que en México existe un universo de 38 millones de contribuyentes, de los cuales 1.2 millones de contribuyentes emiten facturas electrónicas, es decir, sólo el 3.1%.

También el Colegio de México en colaboración con dicho Servicio de Administración, realizó un estudio en el que se describe que, en sólo dos años, 2007 a 2009, los contribuyentes presentaron documentos apócrifos en las auditorías que tuvieron una cuantificación de alrededor de los 46 mil millones de pesos, cifra equivalente al triple del Proyecto de Presupuesto de Egresos del Servicio de Administración Tributaria, en 2015.

3.4 Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI)

Con la finalidad de contar con un proceso de facturación totalmente automatizado, en 2009 se retomaron los trabajos para diseñar un nuevo alcance de la factura electrónica, así, a partir de enero de 2011 que se instauró el esquema de factura electrónica por internet, reduciendo el número de requisitos fiscales dispersos en varias leyes de 132 a 27.

Para que el contribuyente pueda emitir comprobantes fiscales digitales por internet, necesita contar con:

¹⁷Castro Valdez, Penélope, *175 preguntas y respuestas sobre comprobantes digitales*, México, Editorial ISEF, 2011, p. 39.

- Firma electrónica avanzada.
- Certificado de sello digital.
- Una aplicación de generación de archivos XML.
- En su caso, contratar un proveedor autorizado de certificación de comprobantes fiscales por internet, o remitir al Servicio de Administración Tributaria los archivos electrónicos para su timbrado con la herramienta gratuita que el propio SAT proporciona.

Con ello se busca brindar certeza en las operaciones comerciales entre los contribuyentes y sus proveedores, así como dejar un rastro fiscal, como un elemento de auditoría de los ingresos y deducciones.

La figura del proveedor ha tenido también una evolución, pues en un primer momento constituyó una opción más para expedir facturas, existiendo paralelamente con el impresor autorizado. Cuando se implementa la factura electrónica se regulan requisitos y obligaciones para los desarrolladores de soluciones tecnológicas. Así, los proveedores de servicio son sujetos autorizados, regulados y auditados por el Servicio de Administración Tributaria, lo cual garantiza la seguridad operativa.

Este esquema que inicia de manera paulatina y opcional para algunos sectores se consolida con las reformas fiscales de 2014, en específico a las realizadas en el Código Fiscal de la Federación, volviendo obligatorio la expedición de facturas electrónicas para todos los contribuyentes.

A fin de apoyar a los contribuyentes con ingresos anuales de hasta dos millones de pesos, es decir, con baja capacidad económica, el Servicio de Administración Tributaria puso a disposición la aplicación Mis Cuentas, a través de la cual se pueden generar comprobantes con los mismos efectos de la factura electrónica.

Estos pasos, han agilizado la gestión administrativa y reducido el costo que se generaba con los comprobantes impresos.

3.5 Tipos de comprobantes digitales

Comprobante de ingreso

Se emiten por ingresos que obtienen los contribuyentes, que pueden provenir de la prestación de servicios, donativos recibidos, enajenación (o venta) de bienes y mercancías.

Comprobante de egreso

Ampara devoluciones, descuentos y bonificaciones, y también puede utilizarse para corregir o restar los montos de un comprobante de ingresos. Este comprobante es conocido como nota de crédito.

Comprobante de traslado

Sirve para acreditar la posesión del transporte de mercancías. Por ejemplo, si vas a enviar tres toneladas de maíz, que se repartirán a tres clientes, este comprobante acredita la propiedad del producto en curso.

Comprobante de nómina

Es un CFDI al que se incorpora el complemento recibo de pago de nómina, el cual debe emitirse por los pagos realizados por concepto de remuneraciones de sueldos, salarios y asimilados.

Comprobante de recepción de pagos

Es un CFDI que incorpora un complemento para recepción de pagos, el cual debe emitirse en caso de operaciones con pago en parcialidades, o cuando se recibe el pago total de la contraprestación.

3.6 Ventajas de la factura electrónica

- Reducción de fraudes y desaparición del mercado ilegal.
- Simplificación de las obligaciones fiscales.
- Integridad y autenticidad de la información.
- Reducción de costos.
- Agiliza la conciliación de la información contable.
- El comprobante puede ser visto desde cualquier navegador de Internet.
- Integración automática y segura a la contabilidad del contribuyente.

Con esto se facilita las revisiones del fisco, ya que como lo señalamos, el archivo electrónico del comprobante fiscal alimenta los registros contables de manera automática, en los rubros de ingresos percibidos, en inversiones y erogaciones, así como las retenciones y acreditamientos de impuestos realizados, por lo que podemos decir, que las facturas electrónicas reflejan en gran parte la contabilidad de los contribuyentes.

Para el Servicio de Administración Tributaria, representa un medio que provee información automatizada acerca de las actividades del contribuyente y de los terceros con ellos relacionados, ya que segmentando los datos registrados en los comprobantes electrónicos, se nutren los procesos internos de la operación tributaria sustantivos, como la verificación y control de obligaciones,

para identificar el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales, así como determinar, en su caso, los créditos fiscales de obligaciones omitidas.

Asimismo, automatizan los procesos de control y verificación de obligaciones, ya que cada dato que contienen es importante para la auditoría y sirve a las áreas de cuenta tributaria y fiscalización. Además, los comprobantes electrónicos generan seguridad jurídica a la economía formal al disminuir los riesgos de fraude y evasión fiscal derivados de comprobantes apócrifos, al incorporar la firma electrónica avanzada y los certificados de sello digital que expide el Servicio de Administración Tributaria, mismos que se encuentran ligados a un contribuyente en particular.

La información registrada en los comprobantes permite a la autoridad fiscal anticiparse y disponer de información proporcionada por el contribuyente antes de la realización de un acto de fiscalización, lo que ayuda a realizar un análisis de las operaciones del contribuyente y reduce el tiempo invertido en las revisiones, además de poder identificar las facturas auténticas y las que amparan operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Después de la obligatoriedad generalizada de la expedición de facturas electrónicas, se ha continuado trabajando en hacer mejoras que faciliten el registro de la información, simplifiquen el número de datos que deben registrarse y que mejoren la calidad de la información que recibe la administración tributaria.

Podemos observar como los datos registrados en las facturas electrónicas se almacenan en una base de datos, con lo que se abren las posibilidades para los procesos de auditoría y ayudan a que el uso y la revisión de la información proporcionada por los contribuyentes sea eficaz y correcta, toda vez que permiten la identificación de las irregularidades dirigidas a la evasión y/o defraudación fiscal, así mismo, facilita determinar si el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones tributarias de manera oportuna.

3.7 Obligaciones de los contribuyentes para emitir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece que los contribuyentes deberán expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por sus actos o actividades, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen.

Para ello, es necesario que dichos contribuyentes cumplan con:

- a) Contar con firma electrónica avanzada vigente.
- b) Tramitar el certificado para el uso de los sellos digitales.

El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por Internet que expidan las personas físicas y morales.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos.

c) Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, mismos que se estudiarán más adelante.

d) Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo para validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A del referido Código, asignar el folio del comprobante fiscal digital e incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria; para lo cual como ya lo hemos señalado, podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet.

e) Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

f) Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria.

De lo anterior, podemos observar los pasos que debe llevar a cabo el contribuyente para cumplir con su obligación de emitir comprobantes fiscales digitales por Internet a las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones.

3.8 Requisitos de los comprobantes fiscales digitales

Para que un medio de convicción, por el cual el contribuyente acredita el tipo de actos o actividades, pueda considerarse comprobante fiscal, debe contener los siguientes requisitos:

1. Clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

2. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

3. El lugar y fecha de expedición.

4. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

5. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

6. El valor unitario consignado en número.

7. El importe total consignado en número o letra.

8. Tratándose de mercancías de importación:

a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el 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.

9. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Uno de los requisitos más importantes es el que se encuentra visto en la fracción V del artículo 29- A del Código Fiscal referido, relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, en razón, de que es el elemento que vincula al emisor con el receptor del comprobante y permite a la autoridad conocer cuál fue la situación de hecho que se actualizó, por la que el contribuyente se encuentra obligado al pago de una contribución.

Para el emisor, la descripción del servicio o del uso o goce que amparen será la que determine el monto de la contribución que deba pagar, mientras que para el receptor, será la que determine si el gasto erogado puede ser deducido o acreditado contra las contribuciones que se encuentre obligado a pagar.

Como lo hemos estudiado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que este requisito se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades de manera clara, pero atendiendo 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 puede otorgarse el uso o goce, 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, documento que resultará relevante para

determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo.

Cuando no se reúna alguno de estos requisitos o alguno de los contemplados en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, o cuando los datos contemplados en los mismos se plasmen en forma distinta no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Si los comprobantes fiscales reúnen los todos los requisitos pueden ser utilizados para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios, para que el contribuyente tribute conforme a su capacidad contributiva.

Pero no hay que perder de vista que, a pesar de cumplir con todos los requisitos, la autoridad está facultada para verificar si el soporte que ampara el comprobante fiscal efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución.

3.9 Contraste evolutivo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación

Desde su adhesión al Código Fiscal de la Federación, en 1991, el artículo 29-A se ha visto fortalecido con las siguientes modificaciones:

Texto original del artículo 29-A del CFF	Texto vigente del artículo 29-A del CFF
<p>Artículo 29-A.- <i>Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 del Código, deberán reunir los requisitos siguientes:</i></p> <p><i>I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida.</i></p> <p><i>Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.</i></p> <p><i>II. Contener impreso el número de folio.</i></p>	<p>Artículo 29-A.- Los comprobantes a que se refiere el Artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:</p> <p>I.- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.</p> <p>II.- Contener impreso el número de folio.</p>

<p>III. Lugar y fecha de expedición. IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida. V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen. VI. <i>Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.</i> VII. <i>Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.</i></p> <p>Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código.</p>	<p>III.- Lugar y fecha de expedición. IV.- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida. V.- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen. VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso. VII.- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación. VIII.- Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado. IX. Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.</p> <p>Los comprobantes autorizados por el Servicio de Administración Tributaria deberán ser utilizados por el contribuyente, en un plazo máximo de dos años, dicho plazo podrá prorrogarse cuando se cubran los requisitos que al efecto señale la autoridad fiscal de acuerdo a reglas de carácter general que al efecto se expidan. La fecha de vigencia deberá aparecer impresa en cada comprobante. Transcurrido dicho plazo se considerará que el comprobante quedará sin efectos para las deducciones o acreditamientos previstos en las Leyes fiscales.</p>
--	--

	<p>Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, respecto de dichas operaciones deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.</p>
--	--

3.10 Naturaleza demostrativa del comprobante fiscal

El valor probatorio de un comprobante fiscal se encuentra sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye, por lo que no se trata de documentos que tienen un valor probatorio cierto hasta que ocurren cualquiera de los siguientes supuestos:

a) La autoridad hacendaria una vez que ha ejercido sus facultades de comprobación, habiendo corroborado la veracidad de los operaciones o servicios por los que fueron emitidos determina que se trata de documentos que encuentran sustento en el caudal probatorio que conforma la contabilidad, y;

b) Cuando transcurre el plazo contemplado en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, esto es, que las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se hayan extinguido por el transcurrir del tiempo, ya sea el plazo genérico de cinco años o el ampliado de diez años.

Por lo que para acreditar que la operación que en estos se consigna existió realmente; implica la condición de contar con la documentación comprobatoria idónea para que lo sustente.

De ese modo, si el contribuyente auditado es omiso en exhibir la documentación comprobatoria que sirva de complemento y demuestre la materialización de los hechos consignados en los comprobantes fiscales exhibidos, tendrá la consecuencia jurídica de que la autoridad hacendaria válidamente pueda suponer la inexistencia de las operaciones.

En ese mismo contexto la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al emitir la tesis de rubro: "COMPROBANTES

FISCALES. LOS REGISTROS CONTABLES DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUELLOS, LA AUTORIDAD FISCALIZADORA ESTÁ EN POSIBILIDADES DE DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN ELLOS.”¹⁸, sostuvo que de la adminiculación del concepto de comprobantes fiscales, con lo previsto en el artículo 29, en las fracciones I y VI, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se tiene que los comprobantes fiscales no se pueden considerar perfectos *per se*, para acreditar la materialidad de las operaciones que en esto se consigna, sino que para que se considere probado su contenido, es indispensable que se encuentren respaldados con otros los elementos documentales que comprueben que lo consignado en ellos.

Luego entonces, el comprobante fiscal es un documento indiciario de una relación comercial, el cual, al relacionarse con otros documentos como puede ser el contrato, en el que se haya especificado el servicio o las características del bien arrendado, acreditará fehacientemente la materialización de la operación realizada, además de que la autoridad, está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional a los contribuyentes para constatar la materialización de la operación que ampara el comprobante fiscal.

De ahí que el valor probatorio de una factura, siempre quede sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, la cual determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente atribuye en su contabilidad.

Lo anterior, tiene sustento en el criterio sostenido por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de rubro “COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ÉSTOS SE PRETENDE.”¹⁹

3.11 Facultades de comprobación

Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se encuentran establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, fundamento que da la pauta para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, con el fin de procurar a la administración pública los recursos indispensables para la atención de las necesidades sociales exigidas al Estado.

Estas facultades representan una labor necesaria para la preservación de la equidad en el sistema tributario, pues en base a ellas se compele a aquéllos que, acusando capacidad contributiva y recursos necesarios, se sustraen de la

¹⁸ VIII-P-1aS-503, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año IV, No.30, enero 2019, p. 621.

¹⁹ VIII-J-1aS-52, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año III, No. 27, octubre 2018, p. 103.

obligación de pagar impuestos o de cumplir con sus obligaciones formales, contraviniendo las normas jurídicas.

El Maestro Emilio Margáin señala que “toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfecha en los términos de la legislación tributaria en vigor”.²⁰

Por su parte, Rodríguez y Lobato, al citar a Sainz de Bujanda indica que en materia de impuestos pueden ocurrir dos supuestos: “1. Que el contribuyente haya presentado la declaración prevista por las normas, y 2. Que la declaración no haya sido presentada. En el primero de esos supuestos pueden distinguirse, a su vez, dos hipótesis, a saber: a) Que la declaración sea completa y exacta; y b) Que constituya un reflejo deficiente de la realidad.”²¹

De lo anterior, se desprende que no es suficiente conocer si se presentó o no la declaración de impuestos, sino que además es necesario verificar si éstas fueron presentadas cumpliendo con lo establecido por las disposiciones fiscales.

Por ello, la autoridad fiscal requiere de facultades para cerciorar que el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes es satisfecho en los términos de la legislación tributaria.

3.11.1 Fundamento Constitucional

El fundamento constitucional de las facultades de comprobación lo tenemos señalado en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 de nuestra Carta Magna, mismo que faculta a la autoridad administrativa para practicar visitas domiciliarias para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Alfonso Pérez Becerril considera que “cualquier facultad de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales que la ley ordinaria establezca a favor de la autoridad administrativa, distinta de la visita domiciliaria, carecería de sustento constitucional”.²²

Respecto a este tema, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que establece las facultades de comprobación, no infringe lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que éste se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas y cada una de las formas de comprobación fiscal, las

²⁰ Margáin Manautou, Emilio, *Las facultades de comprobación fiscal*, 4ª ed., México, Editorial Porrúa S.A., 2011, p. 1.

²¹ Saínz De Bujanda, Fernando, “La inspección tributaria”, Trimestre Fiscal, *INDETEC*, México, Año 14, No. 42, abril-junio de 1993, p. 13, citado por Rodríguez y Lobato, Raúl Germán, en su ensayo *Las facultades de comprobación (Inspección o fiscalización de los tributos)*, México, 2008, p. 11.

²² Pérez Becerril, Alonso, *Dictamen fiscal análisis jurídico*, México, Editorial Porrúa, 2001, p. 140.

que constituyen actos de molestia regulados por el primer párrafo del propio precepto constitucional.²³ Mismo que señala que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Por lo tanto, a pesar de que la visita domiciliaria es la única expresamente señalada en la Constitución, el resto de las facultades son actos de molestia, por lo que la autoridad al momento de ejercerlas debe satisfacer ciertas formalidades, derivadas de los párrafos primero, décimo primero y décimo sexto del artículo 16 de nuestra Carta Magna.

Así pues, este numeral consagra una de las garantías que imparten mayor protección a los gobernados, hablamos de la garantía de legalidad, la cual obliga a las autoridades a emitir solamente aquellos actos que la ley prevé y que les faculta que emitan. En él encontramos también las condiciones de validez y obligatoriedad de los actos de autoridad, en los que encontramos:

a) Constar en mandamiento escrito.

Carlos Cruz Morales sostiene que “la necesidad de que el acto de gobierno se exprese por escrito, nos parece que no necesita explicación, mucho menos justificación; sería imposible concretar, conocer o combatir un acto de poder, si no tenemos sus cabales dimensiones de manera cierta, indubitables, por escrito.”²⁴

Para que se satisfaga plenamente esta garantía de seguridad jurídica, es necesario que se haga del conocimiento del destinatario de ella, pues sólo así se encontrara en posibilidad de saber si el acto se ajusta o no a los requisitos exigidos por la Constitución y las leyes ordinarias.

b) Emitirse por autoridad competente.

El Doctor Ignacio Burgoa señala que la autoridad es “el órgano estatal investido de facultades de decisión y ejecución cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o extinción de situaciones jurídicas en general de hecho o jurídicas, con trascendencia particular y determinada de una manera imperativa.”²⁵

Por su parte, Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara sostienen que la competencia es “la idoneidad reconocida a un órgano de autoridad para dar vida a determinados actos jurídicos.”²⁶

En este sentido, la autoridad competente es un órgano de gobierno investido con ciertas facultades otorgadas por el orden jurídico para que emita

²³ P.XCVI/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, noviembre de 1995, p. 80.

²⁴ Cruz Morales, Carlos, *Los artículos 14 y 16 constitucionales*, México, Editorial Porrúa, S.A., 1977, págs. 97-98.

²⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio, op. cit., p. 299.

²⁶ De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 17ª ed., México, Editorial Porrúa, S.A., 1991, p. 172.

actos en nombre del gobierno del Estado. Evitando con esto el abuso de autoridad.

c) Estar debidamente fundado y motivado.

Entendiendo por fundamentación, que se especifique los preceptos legales aplicables al caso, señalando con precisión los apartados, fracción, incisos o subinciso de cada ley aplicable. Y por motivación, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.

d) Principio de inviolabilidad del domicilio.

Imposibilidad jurídica de cualquier autoridad o particular a ingresar sin permiso a los lugares más íntimos del gobernado. Este principio admite excepciones, pues en ocasiones la esfera de privacidad, representada por el domicilio, debe ceder ante la presencia de un interés general más importante.

El décimo primer párrafo del artículo 16 Constitucional, contempla una garantía de seguridad jurídica, consistente en que, en toda orden de cateo, y por extensión aplicable a la visita domiciliaria, se deberá expresar el lugar que ha de inspeccionarse.

En este sentido, la visita debe llevarse a cabo en el sitio especificado en el mandamiento respectivo y no en uno distinto, aunque corresponda a un establecimiento del sujeto buscado.

e) Exigencia de exhibir la contabilidad.

El Doctor Ignacio Burgoa señala que “las autoridades fiscales bien sean federales o locales, tienen facultad constitucional para exigir la exhibición de libros y papeles con el fin también exclusivo de comprobar el cumplimiento o el incumplimiento de las disposiciones legales en materia tributaria, por lo que toda exigencia autoritaria que carezca de dicha finalidad es inconstitucional”.²⁷

Por lo tanto, las autoridades fiscales están facultadas a exigir de los contribuyentes todo aquello que verse sobre su contabilidad.

f) Formalidades de los cateos.

A fin de impedir arbitrariedades por parte de las autoridades, y garantizar la seguridad jurídica del gobernado, se hace extensivos los requisitos constitucionales exigidos para la práctica de los cateos a las visitas domiciliarias. Entre estos requisitos, derivados del párrafo décimo primero del artículo 16 Constitucional encontramos: expresar la persona y los objetos que se buscan; levantamiento de un acta circunstanciada de la diligencia y; la presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar.

En este contexto, los actos de las autoridades administrativas deben de encontrarse circunscritos en todo momento (desde su emisión, desarrollo y conclusión) al cumplimiento y observancia del texto constitucional, por tanto,

²⁷ Burgoa Orihuela, Ignacio, op. cit., p. 621.

todo acto de comprobación debe llevarse a cabo al tenor de nuestra Ley Suprema.

3.11.2 Fundamento Legal

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 42, faculta a las autoridades fiscales para comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras, con el fin de determinar en su caso, las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales. Para ello cuentan con las siguientes facultades:

- Rectificar errores aritméticos.
- Revisión de gabinete, en ella se requiere a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.
- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- Revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- Practica de visitas domiciliarias, a diferencia de las demás visitas domiciliarias, estas tienen una finalidad específica y un procedimiento diverso, mismo que se encuentra regulado en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación y tiene como finalidad verificar las siguientes obligaciones:
 - a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;
 - b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;
 - c) La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;
 - d) La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;

e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y

f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.

- Practicar avalúo o verificación física de bienes en transporte.

- Recabar de funcionarios, empleados público y fedatarios, informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

- Revisiones electrónicas.

- Practicar visitas domiciliarias a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.

Estas facultades se podrán ejercer de manera conjunta, indistinta o sucesivamente, iniciando con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Sin embargo, a pesar de los esfuerzos por crear comprobantes fiscales con mayores elementos de seguridad que impidan la evasión fiscal, la realidad es que siguen proliferando las prácticas indebidas de evasión fiscal y de tráfico de comprobantes fiscales, ya que los contribuyentes evasores han recurrido a estrategias mucho más complejas para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco; tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujo de dinero comprobables, pero cuyos conceptos carecen de sustancia, en estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe personalmente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante del comprobante fiscal.

Derivado del abuso que los contribuyentes le han dado a los comprobantes fiscales, las autoridades tanto legislativas como administrativas, se han visto en la necesidad de crear herramientas que les permitan cerrar el negocio que algunos han visto en la venta de comprobantes fiscales que perjudican al fisco federal, siendo una de ellas la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual procederemos a analizar.

CAPÍTULO IV. Comprobantes fiscales y su trascendencia para demostrar la existencia de las operaciones.

4.1 En relación con las deducciones

Conforme al artículo 27 fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el principio rector para la autorización de las deducciones autorizadas se centra en que cumplan con el requisito de ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

De ahí que para comprender que es un gasto estrictamente indispensable, es necesario tener en consideración que un gasto es aquella erogación o salida de dinero o bienes del patrimonio de una empresa, sin recuperación; mientras que la estricta indispensabilidad se encuentra vinculada con los conceptos: estrictamente indispensable y necesario.

En ese tenor, el Diccionario de la Real Academia Española, señala como significado de los conceptos mencionados, lo siguiente:

Necesario: Que forzosa e inevitablemente ha de ser o de suceder. Que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.²⁸

Indispensable: Que no se puede dispensar. Que es necesario o muy aconsejable que suceda.²⁹

La legislación no nos da una definición de lo que debemos entender como estrictamente indispensable, sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que el término “estrictamente indispensable”, comprende que una erogación debe reunir los siguientes requisitos:

1. El gasto deberá estar relacionado directamente con la actividad de la empresa.
2. Ser necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta.
3. De no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo.

De lo anterior, podemos observar que dicho concepto dependerá de cada caso en concreto, dependiendo al objeto de cada contribuyente.

El carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con que se trate de un gasto necesario para que el contribuyente cumplimente en forma cabal sus actividades y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, se tendrían que suspender sus actividades, o éstas necesariamente disminuirían, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se

²⁸ Diccionario de la Real Academia Española, “necesario”, <https://dle.rae.es/?id=QKLjAgy>.

²⁹ Diccionario de la Real Academia Española, “indispensable”, <https://dle.rae.es/?id=LPab3fE>.

dejaría de estimular la actividad, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos y en su perjuicio.

Ahora bien, del artículo 27 fracción III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se aprecia que las deducciones autorizadas deben de estar, entre otros requisitos, amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos por concepto de adquisición de combustibles o en general aquellas erogaciones cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero.

De lo que se desprende que sin los comprobantes fiscales no existe manera de comprobar que se llevaron a cabo las erogaciones, aun cuando se cuente con otra documentación comprobatoria dentro de la contabilidad.

En este sentido, podemos decir que, para la procedencia de las deducciones autorizadas, éstas deben de estar amparadas con un comprobante fiscal, a contrario sensu, serán improcedentes las deducciones que no se encuentren soportadas por un comprobante fiscal.

De ese modo, los comprobantes tienen una doble función:

1. Dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.
2. Servir de principal sustento para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios.

En tal contexto, dado que todas las operaciones comerciales o con efectos fiscales requieren de mecánicas que invariablemente dejan registro documental, ya sea en contratos, facturas, estados de cuenta, pólizas, etc., es claro que los mismos deben de estar soportados con documentación adicional, que acredite la materialización de los servicios que en ellos se consignan.

Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente, como ya lo señalamos, los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Además, debe tomarse en consideración que atendiendo a que la autodeterminación de contribuciones es la principal modalidad de cumplir con las obligaciones tributarias, los comprobantes fiscales son imprescindibles para determinar en cantidad líquida las contribuciones a enterar, por lo que es evidente que, como lo señaló la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la descripción señalada en los mismos puede ser plenamente comprobada a través de documentación que adminiculada, genere certeza de que efectivamente se materializaron los servicios descritos en dichos comprobantes.

Ello es así, toda vez que el contribuyente al autodeterminar sus contribuciones, podría presentar diversos comprobantes fiscales a los cuales les

otorgaría efectos deductivos, con el objetivo de aminorar su carga tributaria sin que efectivamente se haya materializado la operación comercial, lo cual sería indebido toda vez que el comprobante fiscal que carezca de documentación comprobatoria, resultaría ineficaz para demostrar que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal.

Debe de recordarse que las contribuciones, de conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se causan conforme a las situaciones de hecho, de modo que, si un comprobante fiscal funge como un medio de prueba para demostrar diversas operaciones para efectos fiscales, los mismos para obtener pleno valor probatorio, debe de administrarse con documentación idónea que soporte la existencia material de la operación consignada en él.

En ese contexto, contar con documentación comprobatoria que ampare las operaciones económicas de los gastos de los contribuyentes juega un papel fundamental para que la autoridad pueda conocer la situación económica verdadera de los sujetos pasivos, ya que revela las modificaciones o movimientos del patrimonio de los contribuyentes; por lo que la ausencia de la documentación comprobatoria de los hechos económicos generarían una complicación a la autoridad fiscal para revelar la situación financiera de éstos y determinar así, la veracidad de las operaciones efectuadas.

4.2 En relación con su alcance para demostrar la existencia de las operaciones

La expedición de las facturas tiene como principal objetivo comprobar que se llevó a cabo una operación comercial o un intercambio de bienes y servicios con efectos fiscales y, en ese sentido, las características de su contenido, como lo es una descripción genérica del servicio, tiene un valor probatorio indiciario que puede ser administrado con el contrato de prestación de servicios que les haya dado origen, a fin de demostrar la existencia de las operaciones.

En relación con lo anterior, en los últimos años las autoridades hacendarias detectaron una alta recurrencia de conductas evasivas, con una clara intención dolosa, que incluso implican el desarrollo de una serie de planeaciones fiscales que han repercutido seriamente en la recaudación del Estado.

Derivado de lo anterior, las autoridades fiscales enfocaron su actividad a la detección de comprobantes fiscales expedidos con el objeto de simular operaciones inexistentes.

De ahí que cobra relevancia la importancia de estudiar este tema en particular, ya que la existencia de las operaciones con efectos fiscales deja un claro rastro a través de diversa documentación que se genera en forma previa a la expedición de los comprobantes fiscales, siendo estos la última expresión de la consumación de la prestación de bienes o servicios.

Por lo que, ante la inexistencia de un registro de documentación suficiente por parte del proveedor, los clientes que pretendan deducir gastos dependerán en primer término de los elementos que contienen los comprobantes fiscales y

en segundo término de los documentos que les sean propios y que evidencien la existencia de las operaciones que respaldan dichos comprobantes.

En la exposición de motivos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, adicionado en la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, se expresan las razones por las que se introdujeron una serie de importantes modificaciones a distintos ordenamientos fiscales, tales como, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Código Fiscal de la Federación, entre las cuales destaca la adición de un artículo 69-B, que faculta a las autoridades fiscales a declarar, con efectos generales y exclusivamente para efectos tributarios, la inexistencia de las operaciones celebradas por los particulares que han expedido comprobantes fiscales sin contar con la capacidad humana, técnica o material para realizar los actos reflejados en dichos documentos.

Según la exposición de motivos de la iniciativa que dio origen a esta importante modificación, la finalidad de este mecanismo ha sido la de combatir el tráfico de comprobantes fiscales apócrifos como estrategia para evadir artificiosamente el pago de contribuciones.

Como se sabe, esta práctica ilegal supone la colocación de comprobantes fiscales que amparan la realización de operaciones inexistentes, o que, habiéndose llevado a cabo, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no guarda proporción con las cantidades supuestamente erogadas, de modo que al emplear los comprobantes respectivos como soporte de una deducción o de un acreditamiento, el particular reduce su carga al erosionar la base del tributo, o incluso se beneficia con la generación de saldos a favor.

En estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o "comisión" por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.³⁰

Al respecto, las autoridades fiscales han incrementado los controles de seguridad y se han establecido requisitos más rigurosos para contrarrestar la emisión de comprobantes falsos. No obstante, los esquemas implementados por algunos contribuyentes han superado las barreras impuestas por la autoridad fiscal y evolucionaron los sistemas de evasión fiscal, al grado que se introdujeron en el mercado comprobantes fiscales que cuentan con todos los elementos de seguridad y flujos de efectivo comprobables, que se comercializan mediante el pago de una comisión.

Las autoridades fiscales han advertido que las características de los contribuyentes que se dedican a este tipo de operaciones son las siguientes:

³⁰ Iniciativa de 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 y del Código Fiscal de la Federación, enviada al Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en el paquete económico para el ejercicio 2014.

1. Cuentan con un objeto social amplio para ofrecer comprobantes fiscales con conceptos variados.
2. Emiten comprobantes fiscales de operaciones que no se efectuaron.
3. La contraprestación pagada por las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales es un porcentaje mínimo.
4. No cuentan con personal y/o activos o los mismos son insuficientes para llevar a cabo las operaciones especificadas en los comprobantes fiscales.
5. Reciben ingresos con proporciones mayores a las del establecimiento.
6. Tienen cuentas bancarias o de inversiones activas durante un periodo determinado y después son canceladas.
7. Las sociedades están activas durante un periodo y posteriormente no son localizables.
8. Cuentan con establecimientos en domicilios que no corresponden al señalado en el Registro Federal de Contribuyentes.
9. Sus ingresos son igual a sus deducciones o inclusive estos últimos son mayores.
10. Prestan y reciben servicios casi por los mismos montos.
11. Comparten domicilios con otros contribuyentes que también prestan servicios.

Esta adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación otorga una nueva facultad a la autoridad fiscal para combatir el tráfico de comprobantes fiscales empleados para deducir y acreditar impuestos derivados de operaciones inexistentes, mediante la creación de un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este tipo de esquemas, así como a los contribuyentes que emiten y adquieran dichos comprobantes.

Ahora bien, en aras de salvaguardar el derecho de audiencia de los contribuyentes que pudieran verse afectados con esa medida, se estableció un mecanismo especial que condiciona esta declaración de inexistencia el hecho de que no se logre demostrar que efectivamente se llevaron a cabo las operaciones cuestionadas.

Se trata de un procedimiento que comprende dos fases o etapas sucesivas, la primera dirigida a los causantes que emitieron comprobantes sin contar con la capacidad para prestar los servicios o para entregar los bienes de que se trate, o bien, que se encuentran no localizados (Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas), y la segunda, a aquellas personas que hubieran dado algún efecto fiscal a dichos comprobantes (Empresas que Deducen Operaciones Simuladas).

4.3 Procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

El artículo en estudio sostiene que cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

Para lo cual, la autoridad procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Cabe señalar que debido a que la disposición fue altamente cuestionada por su severidad e impugnada ante los tribunales, el 25 de junio de 2018 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ello con el fin de flexibilizar los plazos y ajustar el procedimiento.

Derivado de dicha reforma los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga por cinco días adicionales al plazo original de quince días para aportar documentación e información que permita desvirtuar los hechos que le impute autoridad al contribuyente. Esta prórroga se entenderá otorgada automáticamente, siempre que sea solicitada dentro del plazo inicial de quince días.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Este plazo originalmente era de cinco días.

También se otorga a la autoridad la facultad de requerir documentación e información adicional dentro de los primeros veinte días del plazo, y el contribuyente contará con diez días adicionales para entregarla. Durante este tiempo se suspenderá el plazo de cincuenta días para emitir y notificar la resolución.

Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Las autoridades fiscales ahora deberán publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente aquellos contribuyentes que hayan desvirtuado los hechos que se les imputaron o que hayan obtenido una resolución favorable.

Asimismo, se estableció que quedará sin efectos la presunción de los comprobantes fiscales que dio origen al procedimiento, en caso de no notificarse dentro del plazo de cincuenta días antes referido.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

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

Por lo que la autoridad estará facultada para desahogar el procedimiento establecido en dicho numeral para determinar si efectivamente las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales se materializaron o no.

4.4 Efectos fiscales derivados de la presunción de inexistencia de operaciones

De lo anterior se desprende que la autoridad hacendaria tiene la facultad de presumir, de manera iuris tantum la inexistencia de ciertas operaciones amparadas en comprobantes fiscales, facilitando su labor diaria de fiscalización, al relevarla de la obligación que tiene de comprobar y demostrar mediante bases ciertas el hecho afirmado, es decir, el tener que demostrar que una operación declarada por un contribuyente es inexistente o simulada, labor que en muchas ocasiones resulta difícil de acreditar plenamente, por lo que las conductas quedan impunes.

Es indispensable que la autoridad acredite plenamente que detectó, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien que se encuentra no localizado, para encontrarse en la posibilidad legal de presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

Para ello, la autoridad le da a conocer a los contribuyentes ubicados en este supuesto jurídico, las operaciones que fueron detectadas, el número de comprobante fiscal que las contiene, con que cliente o clientes realizó cada una de esas operaciones detectadas, en qué fecha y por qué montos las realizó, así como los elementos materiales y de comprobación que le llevaron a afirmar que los mismos fueron emitidos sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan esos comprobantes.

Cabe señalar que dicha presunción no puede versar sobre todas las operaciones que a lo largo de su vida jurídica haya efectuado el contribuyente al que se le detectó el hecho base, sin importar con qué cliente se realizaron, ni en que comprobantes fiscales se ampararon.

Sobre la presunción Eduardo Pallares señala “las presunciones conllevan a la presentación de pruebas en contrario, imponiéndose esa carga a quien aspire a desvirtuarla. Por ello, quien tiene a su favor una presunción iuris tantum estará dispensado de probar el hecho alegado, pero en cambio debe acreditar los hechos que constituyan las premisas o presupuestos de las mismas.”³¹

Luego entonces, la presunción derivada del numeral en estudio es susceptible de desvirtuarse a través de los medios de prueba y defensas que aporten los contribuyentes durante el procedimiento, con el fin de acreditar que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales que emitió dicho contribuyente efectivamente se materializaron.

Una vez desahogado el procedimiento descrito, en caso de que las Empresas Factoradoras de Operaciones Simuladas: 1) no hayan aportado pruebas y alegatos, 2) habiéndolos aportado, sean desestimadas por la autoridad fiscal, esta última publicará en su página de Internet y en el Diario Oficial de la Federación que el contribuyente se encuentra, de manera definitiva, en los supuestos previstos en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación.

Como ya lo señalamos, el numeral en estudio dispone que los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

³¹ Pallares, Eduardo, *Diccionario de Derecho procesal civil*, 3ª ed., México, Editorial Porrúa, S. A., 1960, p. 139.

Dicha afirmación debe vincularse con el establecido en los párrafos que le anteceden. Pues, si los primeros párrafos refieren al hecho de que la autoridad fiscal haya detectado comprobantes fiscales (lo que implica, individualización e identificación precisa de los mismos) expedidos por contribuyentes, cuyo comportamiento encuadre en los supuestos de hechos antes señalados, podrá presumir que las operaciones consignadas en tales comprobantes son simuladas o inexistentes.

Por lo que podemos afirmar que los “efectos generales” a que hace referencia el quinto párrafo del artículo en comento, sólo son respecto de los propios comprobantes que haya detectado la autoridad, sin que dicha presunción pueda tener un alcance más amplio.

En este sentido, puede afirmarse que los efectos de la presunción no son universales, ni atemporales o indeterminados, sino que deben tener una identificación precisa respecto a qué operaciones y comprobantes no tuvieron ni tienen, con efectos generales, efectos y consecuencias fiscales; ello, a fin de salvaguardar el derecho fundamental de seguridad jurídica, ya que en caso contrario, el gobernado no sabría a qué atenerse respecto de operaciones pasadas, presentes o futuras que no fueron detectadas por la autoridad o que, aun habiendo sido detectadas no puedan ser objeto de dicho procedimiento.

Debe considerarse también que los efectos de la publicación de una Empresa que Factura Operaciones Simuladas en el listado definitivo, tampoco conlleva una presunción iure et de iure, es decir, que no acepta prueba en contrario, pues aún en este supuesto, las empresas que recibieron y dieron efectos fiscales a algún comprobante expedido por aquella tendrán expedito su derecho de aportar pruebas y argumentos ante la autoridad fiscal, a fin de acreditar la materialidad y efectiva realización de las operaciones consignadas en ellos.

4.5 Momentos en que las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas pueden desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones

El primer momento para desvirtuar la presunción será el de los treinta días siguientes a la publicación de listado definitivo en el Diario Oficial de la Federación. Este momento deriva de lo establecido precisamente en el artículo 69-B, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, que como se expresó, indica que los terceros que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes emitidos por un Empresa que Factura Operaciones Simuladas, tendrán un plazo de treinta días siguientes a la publicación del listado definitivo en el Diario Oficial de la Federación para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o bien, que corrigieron su situación fiscal.

Tal y como lo ha sostenido la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, dicho plazo no debe considerarse como la única oportunidad con la que cuenta el contribuyente para acreditar la efectiva adquisición de los bienes o la recepción de los servicios amparados en los comprobantes emitidos por una Empresa que Factura Operaciones Simuladas, toda vez que para este momento

la Empresa que Deduce Operaciones Simuladas no ha sido notificado personalmente, es decir, no ha sido llamado formalmente a participar dentro de un procedimiento dirigido expresamente a él en el que se le vincule a demostrar la materialidad de las operaciones objeto de escrutinio.³²

Lo anterior es así, toda vez que las publicaciones en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria no pueden surtir efectos de notificación para los terceros receptores de los comprobantes fiscales digitales por Internet emitidos por un Empresa que Factura Operaciones Simuladas, pues sólo tienen ese carácter para el caso de este último.

El hecho de que un contribuyente sea considerado definitivamente una Empresa que Deduce Operaciones Simuladas, implica la obligación para éste de corregir su situación fiscal, es decir, de dejar sin efectos fiscales los comprobantes fiscales digitales por Internet emitidos por su proveedor, es decir, la Empresa que Factura Operaciones Simuladas, y por ende, la imposibilidad de deducir o acreditar los gastos amparados en dichos comprobantes, por lo que la determinación del carácter de la Empresa que Deduce Operaciones Simuladas constituye un acto privativo que en términos del artículo 14 Constitucional debe cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento, entre las cuales se encuentra la notificación personal del acto, a efecto de respetar la garantía de audiencia del contribuyente, misma que resulta indispensable para salvaguardar la seguridad jurídica de los gobernados y su efectivo acceso a la justicia.

Sirve de sustento a lo anterior las tesis intituladas:

“ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION.”³³ y “FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.”³⁴

En este sentido, los terceros que dieron efectos fiscales a los comprobantes emitidos por un contribuyente publicado en el listado correspondiente a operaciones inexistentes, deben ser notificados directamente de tal situación, personalmente o por medio de buzón tributario, toda vez que las publicaciones en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria no tienen los alcances de una notificación y en consecuencia, no se estaría cumpliendo con el requisito formal del procedimiento establecido en el artículo 14 Constitucional, de ahí que no pueda válidamente hablarse de la preclusión del derecho de la Empresa que Deduce Operaciones Simuladas a manifestar lo que a sus intereses convenga,

³²Análisis sistémico 8/2018 con requerimiento de informe, http://prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemicos/2018/08-2018-analisis-sistemico/as_08_art_69_b_cff_plazo_edos_.pdf.

³³ P./J. 40/96, *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, julio de 1996, p. 5.

³⁴ P./J. 47/95, *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, diciembre de 1995, p. 133.

simplemente por haber transcurrido el plazo de 30 días a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Considerar lo contrario situaría a estas empresas en un plano de inequidad frente a las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas a quienes se les llama al procedimiento administrativo respectivo a través de una notificación específicamente dirigida a ellos y en un estado de inseguridad jurídica, ya que se verían obligados a verificar las listas publicadas para detectar si alguno de los contribuyentes señalados como facturadores de operaciones simuladas, son o fueron sus proveedores.

De ahí que, el segundo momento nazca a partir de que reciben una carta invitación solicitándoles aclaren o regularicen su situación fiscal. Esto puede darse fuera o dentro del plazo de los treinta días a que hace alusión el artículo en estudio.

En este supuesto, los contribuyentes invitados a aclarar o regularizarse respecto de los comprobantes fiscales que les emitieron las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas pueden ejercer su derecho para acreditar la materialidad de las operaciones objeto de revisión, o bien, autocorregirse.

Pero no hay que perder de vista que estas cartas invitación no constituyen una resolución definitiva, pues únicamente son una herramienta para propiciar el cumplimiento voluntario de obligaciones fiscales y como tal, son un acto declarativo que no trasciende a la vida jurídica del contribuyente ni le depara afectación alguna, tal y como lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación: “CARTA INVITACIÓN. NO CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNABLE MEDIANTE EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.”³⁵

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Federal de Justicia Administrativa al sostener que el objeto de las cartas invitación es evitar sanciones y molestias futuras innecesarias a los pagadores de impuestos, así como persuadir al particular a que corrija su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas en los sistemas de la autoridad y por lo tanto, no tienen el carácter de una resolución definitiva.³⁶

Luego entonces, las cartas invitación son un instrumento utilizado por la autoridad para dar a conocer al contribuyente su situación fiscal o las irregularidades u omisiones detectadas en los sistemas informáticos de ésta, pero no constituyen una resolución definitiva, en tanto que no trascienden a la esfera jurídica del pagador de impuestos dado su carácter meramente informativo.

³⁵ XXI.2o.PA. J/2 (10a.) *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 3, enero de 2013, p. 1773.

³⁶ VII-J-SS-203, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Séptima Época, Año V. No. 52, noviembre 2015. p. 42.

Esto nos lleva a un tercer momento, el cual se da cuando la autoridad hace uso de sus facultades de comprobación (revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica) establecida en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Podemos decir, que es éste es el momento definitivo con el que cuenta el contribuyente para acreditar la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales digitales por Internet emitidos por una Empresa que Factura Operaciones Simuladas, pues es hasta este momento cuando se inicia un procedimiento especialmente dirigido a la Empresa que Deduce Operaciones Simuladas para revisar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Lo anterior, toda vez que es hasta que ejerce sus facultades de comprobación cuando efectivamente la autoridad está en posibilidad de cuestionar a la Empresa que Deduce Operaciones Simuladas la procedencia de los efectos fiscales, ya sea deducción o acreditamiento dados a las erogaciones amparadas en los comprobantes fiscales digitales por Internet emitidos por una Empresa que Factura Operaciones Simuladas y además, cuando al pagador de impuestos en respeto a sus derechos fundamentales se le hace sabedor del procedimiento que se le inicia y se le otorga un plazo oportuno para manifestar lo que a sus intereses convenga, de ahí que se considere que es hasta este momento cuando realmente puede hablarse de la preclusión del derecho a acreditar la materialidad de sus operaciones.

Esto debe entenderse así, pues la intención del legislador al establecer la posibilidad de que las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas desvirtúen la presunción de inexistencia de operaciones dentro del plazo de 30 días a que se refiere el actual penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tuvo como propósito salvaguardar los derechos de los contribuyentes que de buena fe adquirieron bienes o recibieron servicios de una Empresa que Factura Operaciones Simuladas, sin que por ello deba entenderse que ésta es la única oportunidad con la que cuenta la Empresa que Deducen Operaciones Simuladas para demostrar la materialidad de la o las operaciones cuya realización se encuentra en duda, pues resulta indispensable que la autoridad fiscal garantice, previo a cualquier determinación, los derechos de los contribuyentes.

4.6 Recomendaciones para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes

Con la finalidad de que los contribuyentes no pierdan los efectos fiscales de sus operaciones por un supuesto de presunción de operaciones inexistentes, el Servicio de Administración Tributaria ha puesto a disposición la ficha de trámite 157/CFF, denominada “Informe y documentación que deberán presentar los contribuyentes a que se refiere la regla 1.5 para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expidieron o que corrigieron su situación fiscal”.

Para este trámite es necesario contar con la siguiente información:

a) Relación de comprobantes fiscales.

b) Respaldo de la documentación e información con la que compruebe la realización de las operaciones de esos comprobantes, entre las cuales pueden estar: los contratos, correos electrónicos, cotizaciones, archivos fotográficos, bitácoras, etc.

c) Cuando el contribuyente opte por autocorregir la situación debe aportar las declaraciones complementarias.

Es recomendable que a esta documentación se anexe un escrito libre, en el que se justifique la operación y se manifieste bajo protesta de decir verdad, que los hechos que conoció la autoridad fiscal y por los cuales determinó una supuesta simulación de operaciones, son incorrectos, además de precisar qué documentación se exhibe.

Por lo anterior, a efecto de minimizar el riesgo que está generando este procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en los contribuyentes, recomendamos las siguientes acciones:

- Contar con toda la documentación soporte de las operaciones fiscales que lleven a cabo para poder demostrar su materialidad ante la autoridad fiscal.

- Realizar una revisión continua de las listas para identificar oportunamente si alguno de los proveedores se encuentra en ellas.

- Si se identifica que sus proveedores o emisores de comprobantes fiscales se encuentran en el listado definitivo de operaciones simuladas, sugerimos presentar en tiempo la información y documentación que acredite la materialidad de las operaciones realizadas con dichos contribuyentes.

- En caso de recibir una carta invitación por parte de las autoridades fiscales, recomendamos que está sea debidamente atendida.

En cualquier caso, si como consecuencia del procedimiento la autoridad fiscal determina que los comprobantes fiscales no tienen efecto fiscal alguno, sugerimos tener un acercamiento con ellos, ya que en principio para poder determinar un crédito fiscal necesariamente debieran iniciar una auditoría fiscal.

Ante dicha situación, es posible presentar los medios de defensa aplicables, ya que existen precedentes favorables que han resuelto que es ilegal dicha determinación.

4.7 Delitos que se pueden derivar de los actos o contratos simulados

El último párrafo del artículo en estudio señala que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes descritos, se considerarán como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Entre estos delitos encontramos los establecidos en la fracción IV y I, del artículo 109 del Código multicitado que sostiene que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal a quien simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, así como al que consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes.

En este mismo sentido, se podría actualizar el delito de defraudación fiscal contemplado en el artículo 108 del citado Código, mismo que señala que comete este delito quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Finalmente, se podría actualizar la hipótesis contenida en la fracción III, del artículo 113, que señala que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

De actualizarse alguno de estos supuestos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con estos delitos.

Asimismo, para proceder penalmente por estos delitos fiscales será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: formule querrela, tratándose de los supuestos contemplados en los artículos 108, 109 o; declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, en caso del artículo 113 del Código en mención.

De lo anterior, podemos ver que el artículo 69-B en análisis tiene dos efectos, en primer lugar, quitarle los efectos fiscales a los comprobantes que amparen operaciones simuladas y que afecten al fisco federal, quedando en el ámbito administrativo; y el procedimiento penal, que se podrá seguir en contra de aquellos contribuyentes que expidan o adquieran dichos comprobantes fiscales.

Propuesta de tesis sobre el t3pico analizado

El legislador pretendi3 que, al regirnos por un sistema de autodeterminaci3n de contribuciones, la autoridad fiscal estuviera en posibilidad no solo de detectar incumplimientos que deriven en una posible omisi3n de contribuciones, sino que pudiera, verificar que efectivamente se realizaron las situaciones jur3dicas o de hecho a las que los contribuyentes pretenden darles efectos fiscales, bas3ndose en datos, documentos e informaci3n.

En ese 3mbito de atribuciones, las facturas cumplen una doble finalidad, primeramente, demostrar la adquisici3n de bienes o la prestaci3n de servicios, y en un segundo objetivo, ser el principal elemento demostrativo de la naturaleza de estos bienes y servicios, y, consecuentemente, permitir a la autoridad hacendaria determinar si estos resultan indispensables en las actividades que realizan los contribuyentes, para la procedencia o rechazo de las deducciones fiscales.

Por tanto, resulta de vital trascendencia considerar cu3l es la naturaleza y objetivo de las facturas, ya que todos los elementos de la contabilidad cumplen un papel demostrativo consistente en ser el registro que refleje la existencia de actividades con implicaciones fiscales, as3 como el cumplimiento de las obligaciones que generan en este rubro.

En ese contexto, si se toma en consideraci3n que el art3culo 28 fracci3n I, del C3digo Fiscal Federal, dispone que la contabilidad, se integra por libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, registros sociales, control de inventarios, m3todo de valuaci3n, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electr3nicos de registro fiscal y sus respectivos registros, adem3s de la documentaci3n comprobatoria de los asientos respectivos, as3 como toda la documentaci3n e informaci3n relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, podemos concluir con claridad la **hip3tesis consistente en que el alcance demostrativo de las facturas no se puede limitar**, como lo hizo la Suprema Corte de Justicia de la Naci3n, **a se3alar que la existencia de los servicios o la enajenaci3n de los bienes y la descripci3n que 3stas contienen se debe corroborar en forma condicionada a que se vinculen con el contrato en que se hayan pactado**, sino que para que los comprobantes fiscales cumplan su finalidad demostrativa, es posible valorarlos no s3lo con el contrato, sino con todos los elementos que integran la contabilidad y que acreditan que los servicios se prestaban o que los bienes se adquirieron, as3 como las dem3s caracter3sticas inherentes al tipo de servicios o bienes.

Ello, porque toda operaci3n comercial, ya sea trat3ndose de la adquisici3n de bienes o la prestaci3n de servicios, deja un rastro hist3rico en la contabilidad, por lo que la totalidad de los documentos e informaci3n que la conforman, sin lugar a dudas proporcionan en mayor o menor medida los indicios similares a los que constan en los contratos que en forma concatenada permiten conocer que efectivamente las transacciones ocurrieron, en qu3 consistieron, y si eran indispensables, atendiendo a la informaci3n y documentos de cada caso en particular.

Más aún si se considera que conforme al artículo 29 fracciones I y VI del Reglamento del Código Fiscal de la Federación los sistemas y registros contables deben identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las actividades liberadas de pago por las disposiciones aplicables.

Lo que se debe tomar en consideración en contexto con las reformas que se llevaron a cabo en los artículos 29-A y 69-B del Código Fiscal de la Federación, a partir de las cuales quedaron atrás percepciones como el que baste la factura y el estado de cuenta para acreditar la existencia de una operación de implicación fiscal.

Esta postura, facilitó por años la colocación de comprobantes fiscales que amparaban la realización de operaciones inexistentes, o que, no guardaban proporción con las cantidades supuestamente erogadas.

Sin embargo, condicionar el valor probatorio de las facturas, a su vínculo con el contrato, podría generar que se pasen por alto otros elementos que reflejan la infraestructura y activos relacionados con los servicios, el tipo de personal que presta los servicios o la capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes amparados en dichos comprobantes.

De esta manera, la problemática que rodea el tema de los comprobantes fiscales no se agota con la sola determinación jurisdiccional de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017, máxime si esta resolución se constriñe a resolver una discrepancia relativa a la forma y medio en que deben describirse los actos o actividades que ampara el comprobante fiscal.

Sino que una tesis jurisdiccional adecuada debería acotar con mayor precisión el valor y efectos favorables para el tenedor de los comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos de ley, definiendo con claridad las facultades de comprobación de la autoridad fiscal para que pueda concluir la ineficacia fiscal de tales comprobantes.

Asimismo, una buena tesis jurisprudencial debe referir el contexto en que operan las diversas especies de facultades de comprobación, consistente en la creciente evasión fiscal a través de las llamadas “factureras” o empresas fantasmas que se utilizan para acreditar gastos inexistentes o menores a los reales o para solicitar devoluciones fraudulentas.

Así pues, como parte del presente trabajo de tesis para obtener el grado de maestra en derecho fiscal, se advierte la conveniencia de una determinación jurisdiccional del más alto nivel que podría llevar como rubro tentativo:

“Comprobantes fiscales. Elementos que configuran las actividades inexistentes o simuladas que destruyen su eficacia y validez fiscal.”

Justificación de la propuesta de tesis

La reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación en diciembre de 2013, generó un impacto en el alcance demostrativo de los comprobantes fiscales.

Debe de considerarse que hasta antes de esta reforma, bastaba un adecuado vínculo entre el estado de cuenta y la factura, sin embargo, el mecanismo de verificación de la materialidad de las operaciones, previsto en el referido artículo, otorga a la autoridad cierto margen de discrecionalidad para determinar si se acredita la existencia de las operaciones que amparan las facturas.

Además, considerando lo previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de personas morales, las deducciones están condicionadas al cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la sociedad, y a que se encuentren amparadas con la documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y estar debidamente registradas en la contabilidad, por lo que la deducción o el acreditamiento conlleva valoraciones subjetivas por parte de la autoridad hacendaria, al definir qué servicios son indispensables; situación que se hace más compleja cuando en los comprobantes fiscales no se identifica con plenitud el servicio o bien enajenado, sino que se proporciona una idea genérica, pues ello genera el riesgo de que la autoridad considere que no se trata de servicios o bienes vinculados directamente con el objeto social de la empresa, ni que sean necesarios para generar ganancias.

También vale la pena destacar que en la práctica se menciona frecuentemente el término de facturas apócrifas o falsas, sin embargo, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 29-A y 69-B del Código Fiscal de la Federación, se ha generado una confusión, ya que no se trata de un documento “falso”, sino que éste existe, es auténtico, e incluso puede reunir todos los requisitos que le impone la norma, lo que es “falso” o “inexistente” son las operaciones, de ahí que la autoridad verifique que los contribuyentes cuenten con infraestructura, activos, personal o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes amparados en dichos comprobantes.

Esto cobra relevancia si se toma en cuenta que la metodología anterior exigía un menor control contable, y que en la práctica una gran cantidad de contribuyentes no tienen el soporte y control interno que exige la mecánica de acreditamiento implementada a partir de 2014.

En relación con lo anterior, otro factor que se ha dejado de lado es el análisis del sistema tributario en México, que, aun con el impulso al apoyo tecnológico en la expedición de comprobantes y contabilidad electrónica, a nivel mundial se considera uno de los sistemas más complejos y difíciles de cumplir por parte de los contribuyentes. Esta falta de análisis puede ocasionar que, con frecuencia, empresas que cumplen a cabalidad y de buena fe con sus obligaciones, son afectadas con resoluciones de la autoridad fiscal que declaran

inexistentes los servicios empleados a terceros, conteniendo jurisdiccionalmente en condiciones de desigualdad; y por otra parte, que no se encuentren debidamente precisadas las condiciones de tiempo, lugar y circunstancia, necesarias para acreditar el fraude fiscal y la consecuente evasión, derivado de la simulación de operaciones.

Así, en las condiciones actuales, una aplicación rigorista de la normatividad, sin examinar en todo su contexto los elementos que concurren en cada caso, podría permitir la generación de abusos por parte de las autoridades fiscales.

Máxime que el Servicio de Administración Tributaria implementó un Programa Nacional de Fiscalización para verificar la existencia material de las operaciones fiscales, con el cruce de información con terceros y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, en que las autoridades respectivas se encuentran facultadas para rechazar las deducciones o el acreditamiento, a pesar de que los contribuyentes cuenten con documentos contables de las operaciones, esto, bajo el señalamiento de que si bien los contribuyentes cuentan con contabilidad, a criterio de la fiscalizadora no son suficientes o idóneos para materialidad de las operaciones, aun cuando a consideración de la postulante de la tesis, la materialidad debería entenderse como el acreditamiento y congruencia del registro contable de las operaciones (y facturas) únicamente entre cliente y proveedor, ya que en el contexto actual las Administraciones Locales obligan a los contribuyentes a sufrir las consecuencias jurídicas de que los terceros con que se relacionan no cumplan adecuadamente con sus cargas fiscales, y ello les genera una presunción de inmaterialidad que muy difícilmente están en aptitud de desvirtuar.

En relación con lo anterior, es necesario mencionar que existen dos tipos de contribuyentes, primeramente, aquellos que con el curso del tiempo han generado estrategias fiscales cada vez más complejas con el fin de obtener beneficios que la evasión fiscal genera; y, en segundo término, los contribuyentes que intentan cumplir a cabalidad y de buena fe con sus obligaciones, pero que no están familiarizados con los nuevos esquemas de verificación.

Sin embargo, existen elementos que sin lugar a dudas distinguen a estos tipos de contribuyentes, y eso es la contabilidad en contexto con todos los elementos que la integran, pues como se señaló con antelación, la realización de las operaciones deja un registro que revela su existencia en todos estos elementos, por lo que las condiciones en que estas se efectuaron pueden ser constatadas por la autoridad aun cuando no se haya exhibido un contrato o se haya exhibido en forma inoportuna.

Cuando se trata de contribuyentes con estrategias de evasión, los elementos de comprobación no serán concordantes, pues aun cuando cuenten con facturas y estados de cuentas coincidentes, es difícil que los registros de nómina coincidan o, incluso, formarán parte de la contabilidad de un tercero pero sin la suficiente justificación; la infraestructura no será coherente, los activos no serán congruentes con las erogaciones, los terceros relacionados no contarán con la suficiente infraestructura, será difícil acreditar el cumplimiento de las

obligaciones patronales (como lo dispone el artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación), o que los registros de insumos proporcionen el soporte suficiente, pues todos estos factores siempre revelarán alguna falta de proporcionalidad al ser vinculados entre sí.

Cabe precisar que, en ningún caso, las operaciones pueden dejar de sustentarse en los comprobantes fiscales. Al respecto, el artículo 27 fracción III, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, dispone que, para la procedencia de las deducciones autorizadas, éstas deben de estar amparadas con un comprobante fiscal, a contrario sensu, serán improcedentes las deducciones que no se encuentren soportadas por un comprobante fiscal.

Sin embargo, un comprobante fiscal no se puede considerar perfecto per se, para acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en él, sino que para que se considere real y probado su contenido, es indispensable que estén respaldos con los elementos necesarios (no únicamente el contrato que les da origen) que comprueben que lo en ellos consignado existió realmente, razón por la cual, es imprescindible adminicular los comprobantes fiscales con diversa documentación comprobatoria, para así tener certeza de que las operaciones consignadas en tales documentos acontecieron en la vida material.

De esta manera, cuando ocurra una simulación, indefectiblemente dejará de haber una correlación entre lo que sucedió materialmente (registrado en la contabilidad) y lo que se facturó, ya sea que se trate de una simulación parcial o una total.

Es más, con el desarrollo del Programa Nacional de Fiscalización para verificar la existencia material de las operaciones fiscales, lo más probable es que los contribuyentes con tácticas evasivas cambien de estrategia de una simulación total a simulaciones parciales.

Por lo anterior, el contar con documentación comprobatoria que ampare las operaciones económicas de los ingresos y gastos de los contribuyentes juega un papel fundamental para que la autoridad pueda conocer su situación económica verdadera, ya que revela las modificaciones o movimientos en su patrimonio.

A través de las facultades de comprobación comprendidas en las diversas fracciones del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (revisión de gabinete, visita domiciliaria, verificación de dictámenes, revisión electrónica), lo que el legislador pretendió es que en el caso de ser autodeterminadas las contribuciones por parte de los sujetos obligados, la autoridad fiscal estuviera en posibilidad de verificar si se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho a las que los contribuyentes pretenden darles efectos fiscales, basándose en datos, documentos e información aportados por los sujetos visitados y terceros.

Así, sólo de esa forma la autoridad podrá tener certeza de la existencia de las operaciones.

Ahora bien, la norma de información financiera A-2³⁷ señala como postulado básico que prevalezca la sustancia económica sobre la forma, respecto de los eventos económicos de una empresa, que se registran contablemente.

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y demás preceptos relativos que regulan la forma y términos en que un contribuyente debe llevar su contabilidad, parten del mismo postulado, esto es, que únicamente deben registrarse las operaciones que existen, y que, además, en dicho registro debe prevalecer el fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

En ese sentido, si derivado de una revisión la autoridad advierte que las operaciones que constan en la contabilidad no tienen sustancia material, puede determinar su inexistencia exclusivamente para efectos fiscales, es decir, desconocer su eficacia para la determinación, devolución o acreditamiento de contribuciones.

En consecuencia, no necesariamente las autoridades concluirán la falta de materialidad de las operaciones conforme al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya que éste establece un procedimiento específico que permite a la autoridad presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, cuando detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

Este precepto es una norma procedimental o adjetiva, es decir, de carácter instrumental que tiene por objeto garantizar la eficacia de las normas sustantivas; en el caso, la erradicación del citado tráfico de comprobantes fiscales, y en ese sentido, esta herramienta procedimental puede culminar con el fincamiento de un crédito fiscal a cargo del contribuyente que dé efectos fiscales a comprobantes que amparan operaciones inexistentes.

De esta manera, el procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se actualiza cuando la autoridad hacendaria detecta que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir los bienes que amparan los comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

Pero, con independencia de lo anterior, las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación genéricas (en términos del artículo 42 del CFF), y derivado de los hechos y datos que conozca la autoridad, pueden llegar a la conclusión de que la existencia de las operaciones no cuenta con el soporte suficiente y por tanto, que no se acredita su materialidad.

Por lo que es evidente que, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no es el único mecanismo para que la autoridad determine al

³⁷ Norma de Información Financiera A-2, http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1165/1165_u5_a2.pdf.

contribuyente que no se materializaron las operaciones, pues los hechos económicos necesariamente se traducen en modificaciones o movimientos en el patrimonio y, al ser resultado de transacciones comerciales, se plasman en documentos que reflejan dichas transacciones a través de facturas, comprobantes, recibos y notas, los cuales hacen que el registro contable pueda considerarse como un fiel y veraz indicador de la realidad económica del sujeto.

Así, en el ejercicio de cualquiera de sus facultades de comprobación la autoridad fiscalizadora puede, por ejemplo, exigir que se demuestre documentalmente cómo fueron aplicados los servicios recibidos por sus proveedores, la descripción, el tipo de servicios, las horas en que se llevó a cabo el servicio, con el objeto de tener por acreditada la materialidad de los hechos consignados en sus comprobantes fiscales, sin embargo, dado que existe laxitud normativa en relación a los elementos que pueden ser solicitados por la autoridad, para este fin, existe un alto riesgo de que en la práctica se deje en estado de indefensión a los contribuyentes, ya que, como se mencionó con anterioridad, el criterio de la autoridad se rige bajo parámetros subjetivos de comprobación.

En ese orden de ideas, la discrecionalidad es la libertad electiva de que, ocasionalmente, disponen los poderes públicos para decidir lo que estimen más conveniente de acuerdo con las circunstancias de cada caso, por lo que la facultad discrecional, consiste en la posibilidad de la autoridad elija con libertad entre las distintas actuaciones administrativas que específicamente pueden ejecutarse, según su prudente arbitrio.

Lo anterior, resulta de gran trascendencia si se considera que, por una parte, la facultad de la autoridad para compulsar a terceros relacionados con los contribuyentes auditados es discrecional y, por otra, que el criterio que se aplica por estas mismas autoridades es que el contribuyente auditado debe acreditar la materialidad de las operaciones en todos los pasos de la cadena productiva.

A manera de ejemplo, existe un proveedor (primario) del “proveedor” (secundario), y ambos son auditados, en caso de que el proveedor primario no acredite sus operaciones, por un indebido control interno de su contabilidad, impactará al proveedor secundario, quien sufrirá como consecuencia el rechazo de las deducciones o acreditamiento que hubiera efectuado con base en las facturas que le expidió el proveedor primario.

Este ejemplo sin duda revela la importancia de la presente propuesta de tesis en el sentido de que el alcance demostrativo de las facturas no se puede limitar, a señalar que la existencia de los servicios o la enajenación de los bienes y la descripción que éstas contienen se debe corroborar en forma condicionada a que se vinculen con el contrato en que se hayan pactado, como único elemento demostrativo vinculable, sino que para que los comprobantes fiscales cumplan su finalidad demostrativa, es posible valorarlos no sólo con el contrato, sino con todos los elementos que integran la contabilidad y que acreditan que los servicios se prestaban o que los bienes se adquirieron, así como las demás características inherentes al tipo de servicios o bienes.

De manera que la materialidad de las operaciones sea apreciable atendiendo a las circunstancias específicas y buena fe con que cada contribuyente declara sus obligaciones fiscales y presenta su contabilidad, siendo así que los elementos de la contabilidad en su conjunto permitan configurar las actividades inexistentes o simuladas que destruyen la eficacia y validez fiscal de los comprobantes fiscales.

Lo anterior, se robustece si se considera que la sanción por evasión fiscal con motivo de operaciones inexistentes por las que se expiden comprobantes fiscales, en nuestro país, está enfocada principalmente en la actividad de fiscalización y no en la investigación punitiva del derecho penal, ejemplo de ello, es que en el año 2017³⁸, el número de delitos consignados específicamente por compraventa de facturas fue 0; en cuanto a los delitos de defraudación fiscal en trámite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en ese año, registró 700 averiguaciones previas, 386 consignaciones y 66 procesos, y 36 sentencias condenatorias (de éstas sólo 18 con reparación del daño).

Lo que guarda relación con el hecho de que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en su último párrafo, permite que la emisión de comprobantes fiscales se penalice como un acto simulado tipificado (artículo 109 CFF), cuya sanción mínima es de 3 meses.

Con el fin de denotar lo contrastante y significativo de la postura de sanción recaudatoria que se asume en nuestro país cabe indicar que al finalizar 2017, las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Administrativa registraban en trámite 23,584 juicios en contra de créditos fiscales determinados y 1,852 juicios en que se controvertía el rechazo de devoluciones³⁹.

De ahí que, ante el énfasis que se ha puesto en actividades como el Programa Nacional de Fiscalización para verificar la existencia material de las operaciones fiscales, es de alta relevancia que se defina con precisión el alcance demostrativo de los comprobantes fiscales contextualizándolos con el resto de los elementos que conforman la contabilidad.

³⁸ Seminario sobre empresas fantasmas, venta de comprobantes fiscales y evasión fiscal ante el Sistema Nacional Anticorrupción, <https://www.youtube.com/watch?v=mcb-lhC2vlg>.

³⁹ Memoria del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de 2017, http://transparencia.tfja.gob.mx/cesmdfa/01/memo_act/2017/mem_2017_princ.pdf.

Conclusiones

1. En la ejecutoria dictada el 18 de octubre de 2017, que dio lugar a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación asumió una marcada postura pro contribuyente, al concluir que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, consistente en describir el servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, se cumple cuando proporcionan la idea general, siendo posible corroborar su contenido con un documento distinto, como lo es el contrato.

2. Los comprobantes fiscales tienen la función de dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos para efectos tributarios.

3. En los últimos años las autoridades hacendarias detectaron una alta recurrencia de conductas evasivas, con una clara intención dolosa, que incluso implican el desarrollo de una serie de complejas planeaciones fiscales que han repercutido seriamente en la recaudación del Estado, por lo que enfocaron su actividad a la detección de comprobantes fiscales expedidos con el objeto de simular operaciones inexistentes.

4. El procedimiento de verificación de expedición de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes se encuentra regulado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, a través del mismo existió un cambio de mecánica de verificación que exige un mayor control interno por parte de los contribuyentes, con un notable enfoque en el avance y apoyo tecnológico en materia tributaria.

5. En la exposición de motivos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se expresa como principal razón para esta modificación facultar a las autoridades fiscales a declarar, con efectos generales y exclusivamente para efectos tributarios, la inexistencia de las operaciones celebradas por los particulares que han expedido comprobantes fiscales sin contar con la capacidad humana, técnica o material para realizar los actos reflejados en dichos documentos.

6. El valor probatorio de un comprobante fiscal se encuentra sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye, por lo que no se trata de documentos que tienen un valor probatorio cierto hasta que la autoridad hacendaria, una vez que ha ejercido sus facultades de comprobación, determina que se trata de documentos que encuentran sustento en el caudal probatorio que conforma la contabilidad, y; cuando transcurre el plazo de caducidad para el ejercicio de las facultades de verificación.

7. Los comprobantes tienen la doble función de dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y

determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente y servir de principal sustento para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios.

8. Todas las operaciones comerciales o con efectos fiscales requieren de mecánicas que invariablemente dejan registro documental, ya sea en contratos, facturas, estados de cuenta, pólizas, etc., por lo que resulta claro que los mismos deben de estar soportados con documentación adicional, que acredite la materialización de los servicios que en ellos se consignent.

9. La existencia de las operaciones con efectos fiscales deja un claro rastro a través de diversa documentación que se genera en forma previa a la expedición de los comprobantes fiscales, siendo estos la última expresión de la consumación de la prestación de bienes o servicios.

10. Para que los comprobantes fiscales cumplan su finalidad demostrativa, es posible valorarlos no sólo administrados con el contrato, sino con todos los elementos que integran la contabilidad y que acreditan que los servicios se prestaban o que los bienes se adquirieron, así como las demás características inherentes al tipo de servicios o bienes.

11. Conforme al artículo 29 fracciones I y VI del Reglamento del Código Fiscal de la Federación los sistemas y registros contables deben identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria.

12. Con las reformas que se llevaron a cabo en los artículos 29-A y 69-B del Código Fiscal de la Federación, dejó de ser suficiente la factura y el estado de cuenta para acreditar la existencia de una operación de implicación fiscal, lo cual facilitó por años la colocación de comprobantes fiscales que amparaban la realización de operaciones inexistentes.

13. La problemática que rodea el tema de los comprobantes fiscales no se agota con la sola determinación jurisdiccional de la jurisprudencia 2a./J.161/2017, ya que ésta resuelve únicamente la discrepancia relativa a la forma y medio en que deben describirse los actos o actividades que ampara el comprobante fiscal.

14. Es importante destacar que, en la práctica, se menciona frecuentemente el término de facturas apócrifas o falsas, sin embargo, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 29-A y 69-B del Código Fiscal de la Federación, se ha generado una confusión, ya que no se trata de un documento “falso”, sino que éste existe, es auténtico, e incluso puede reunir todos los requisitos que le impone la norma, lo que es “falso” o “inexistente” son las operaciones que pretende amparar, de ahí que la autoridad verifique que los contribuyentes cuenten con infraestructura, activos, personal o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes amparados en dichos comprobantes.

15. La problemática de los comprobantes fiscales, relativa a los requisitos que deben cumplir y a las causas o circunstancias en que pierden su eficacia fiscal, es un campo amplio para explorarse en la vía jurisdiccional, particularmente por el auge de la planeación fiscal y contable encaminada a eludir la obligación tributaria justa, al aprovechamiento indebido de deducciones o a erosionar la base tributaria.

Bibliografía

Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, 39ª ed., México, Editorial Porrúa, 2007.

Castro Valdez, Penélope, *175 preguntas y respuestas sobre comprobantes digitales*, México, Editorial ISEF, 2011.

Cruz Morales, Carlos, *Los artículos 14 y 16 constitucionales*, México, Editorial Porrúa, S.A., 1977.

De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 17ª ed., México, Editorial Porrúa, S.A., 1991.

Del Castillo Del Valle, Alberto, *Garantías del gobernado*, 2ª ed., México, Ediciones Jurídicas Alma, S. A. de C. V., 2005.

Espinosa Berecochea, Carlos (coord.), *Manual de Derecho tributario*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal A. C., 2019.

Hernández Rodríguez, Jesús F. y Galindo Cosme, Mónica Icela, *Comprobantes digitales*, México, Editorial ISEF, 2010.

Hertz Manero, Federico, *Origen y evolución de la contabilidad. Ensayo histórico*, 5ª ed., México, Editorial Trillas, 1996.

Margáin Manautou, Emilio, *Las facultades de comprobación fiscal*, 4ª ed., México, Editorial Porrúa S.A., 2011.

Pallares, Eduardo, *Diccionario de Derecho procesal civil*, 3ª ed., México, Editorial Porrúa, S. A., 1960.

Pérez Becerril, Alonso, *Dictamen fiscal análisis jurídico*, México, Editorial Porrúa, 2001.

Reyes Corona, Oswaldo G. y Colín Zepeda, Ivette, *Principios de Justicia Fiscal y Legalidad Tributaria*, México, Editorial Tax, 2003.

Rodríguez y Lobato, Raúl Germán, *Las facultades de comprobación (Inspección o fiscalización de los tributos)*, México, 2008.

Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Diccionario jurídico mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa.

Tesis

2ª./ J.161/2017 (10ª.), *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, enero de 2018, p. 335.

232309, *Seminario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Vol. 187-192, Primera Parte, p.113.

2a. LXXXIV/2008, *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, junio de 2008, p. 440.

P.CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78.

1a./J. 139/2012 (10a.), *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, enero de 2013, p. 437.

2a./J. 140/2017 (10a.), *Gaceta del Seminario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, octubre de 2017, p. 840.

VIII-P-1aS-503, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año IV, No.30, enero 2019, p. 621.

VIII-J-1aS-52, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año III, No. 27, octubre 2018, p. 103.

P.XCVI/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, noviembre de 1995, p. 80.

P./J. 40/96, *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, julio de 1996, p. 5.

P./J. 47/95, *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, diciembre de 1995, p. 133.

XXI.2o.PA. J/2 (10a.) *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 3, enero de 2013, p. 1773.

VII-J-SS-203, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Séptima Época, Año V. No. 52, noviembre 2015. p. 42.

Páginas de Internet

“Los principios tributarios constitucionales “, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas y Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2012, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3283/4.pdf>.

Hunter Ampuero, Iván, “Reglas de prueba legal y libre valoración de la prueba”, *Revista Ius et Praxis*, 2017, Año 23, N° 1, <http://www.revistaiepraxis.cl/index.php/iepraxis/article/viewFile/876/490>.

Diccionario de la Real Academia Española, “comprobante”, <https://dle.rae.es/?id=A3cOOPW>.

“Servicios fiscales digitales en México: evolución”, <http://amexipac.org/assets/serviciosfiscalesdigitalesen-mexico-evolucion-2018.pdf>.

Diccionario de la Real Academia Española, “necesario”, <https://dle.rae.es/?id=QKLjAgy>.

Diccionario de la Real Academia Española, “indispensable”, <https://dle.rae.es/?id=LPab3fE>.

Análisis sistémico 8/2018 con requerimiento de informe, http://prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemicos/2018/08-2018-analisis-sistematico/as_08_art_69_b_cff_plazo_edos_.pdf.

Norma de Información Financiera A-2, http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1165/1165_u5_a2.pdf.

Seminario sobre empresas fantasmas, venta de comprobantes fiscales y evasión fiscal ante el Sistema Nacional Anticorrupción, <https://www.youtube.com/watch?v=mcb-lhC2vlg>.

Memoria del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de 2017, http://transparencia.tfja.gob.mx/cesmdfa/01/memo_act/2017/mem_2017_princ.pdf.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.