



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

ALCANCE DE LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO EN LOS COMPROBANTES

FISCALES PREVISTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta la

Lic. Gabriela Yañez Treviño

Director de Tesis

Mtra. Ivonne del Río Galindo

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN

II. ANÁLISIS DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017 EMITIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

III. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN DERIVADO DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017

III.1 Análisis de las disposiciones legales que regulan la expedición de los comprobantes fiscales y los requisitos que los mismos deben cumplir.

III.2 Concepto de Comprobante fiscal y obligación de los contribuyentes de emitirlos o solicitarlo a fin de amparar las actividades o erogaciones realizadas.

III.3 Descripción del servicio o uso o goce en los comprobantes fiscales, conforme a la obligación de los contribuyentes de llevar contabilidad.

III.4 Requisito de los comprobantes fiscales consistente en describir el servicio o uso o goce y la sustancia económica de la operación que amparen.

III.5 Descripción del servicio o uso o goce en los comprobantes fiscales, conforme al principio de buena fe.

III.6 Descripción del servicio o uso o goce en los comprobantes fiscales, considerando el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

IV. CONCLUSIONES

V. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo, se efectúa un análisis de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 232/2017 en la cual analizó el requisito de los comprobantes fiscales consistente en contener la descripción del servicio o del uso o goce que amparan.

Así, se analizara el alcance de dicho requisito conforme a lo previsto en el Código Fiscal de la Federación así como en los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Asimismo, se considerarán diversos elementos adicionales a efecto de analizar el alcance de la descripción en los comprobantes fiscales y la manera en que los contribuyentes están obligados a cumplir con dicho requisito.

En efecto, se terminará el concepto de comprobante fiscal, así como la obligación de los contribuyentes de emitir los mismos o, en su caso, solicitarlos a fin de amparar las actividades o erogaciones realizadas

Por otra parte, se efectuará un análisis de la descripción del servicio o uso o goce en los comprobantes fiscales, conforme a la obligación de los contribuyentes de llevar contabilidad.

De igual forma se estudiara el requisito de los comprobantes fiscales consistente en describir el servicio o uso o goce y la sustancia económica de la operación que amparen.

Finalmente, se analizara el requisito contenido en el artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación consisten en la descripción del servicio o uso o goce en los comprobantes fiscales, conforme al principio de buena fe, así como, considerando el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales

I. ANÁLISIS DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017 EMITIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

El 12 de enero de 2018 la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicó la jurisprudencia por contradicción de tesis 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”*.

A través de la citada jurisprudencia la Segunda Sala del Máximo Tribunal del país estableció que el requisito previsto en el artículo 29-A , fracción IV del Código Fiscal de la Federación consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo.

Asimismo, estableció que si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades.

Sin embargo, señaló que en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su 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 que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Como se mencionó, la referida jurisprudencia derivó de la contradicción de tesis 232/2017, en cuya ejecutoria la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó el contenido del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 a efecto de determinar si el cumplimiento de la descripción del servicio, únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto.

A través de la referida contradicción de tesis la Segunda Sala realizó la interpretación y análisis del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 a partir de las siguientes preguntas:

- *¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?*

- *¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?*

A partir de lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó el criterio que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia de acuerdo con las siguientes consideraciones:

∞ ¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?

Para dar respuesta a la primera interrogante la Segunda Sala partió de su propia interpretación, la cual realizó en los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, en los que se pronunció respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación de 2008 y 2013, así como a su constitucionalidad desde la perspectiva de los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

Al respecto, en los referidos amparos directos en revisión la Segunda Sala Señaló que el término “describir” no es ambiguo porque en las tres acepciones que reconoce el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española¹, existe el elemento esencial de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades.

¹ **descripción.**

(Del lat. descriptiō, -ōnis).

1. f. Acción y efecto de describir.
2. f. Der. inventario.

describir.

(Del lat. describere).

1. tr. Delinear, dibujar, figurar algo, representándolo de modo que dé cabal idea de ello.
2. tr. Representar a alguien o algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias.

Consecuentemente, consideró que al referirse la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación a la descripción del servicio, se trata de la delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal, por lo que el numeral de mérito no provoca incertidumbre jurídica.

En estos términos la Segunda Sala consideró que, lo asentado en el comprobante fiscal no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes fiscales exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir toda la información atendiendo a dicha transacción en particular, y en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente atendiendo a las situaciones fácticas de cada asunto.

Así, la autoridad fiscal está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación por un lado, y la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda, por otro lado.

En esta línea, señaló que compete a la autoridad hacendaria determinar la procedencia de la transacción que se pretende y la eficacia del documento comprobatorio, en el entendido de que éste podrá ser rechazado si existiera diverso motivo para ello, en tanto que el comprobante fiscal solamente demuestra la posible realización de un gasto o erogación.

Asimismo, señaló que no basta la tenencia del documento para que éste tenga efectos fiscales sino que se encuentra sujeto a la revisión de las operaciones que ampara, así como de la comprobación de requisitos cuya finalidad es que el documento sea eficaz como elemento de prueba de aquella operación que ampara y respecto de la cual se pretende el acreditamiento o la deducción, razón por la cual deberá señalar aquellos requisitos de identificación necesarios y básicos para identificar el servicio prestado.

Así con base en los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, la Segunda Sala concluyó al resolver la ejecutoria que se analiza que ha sido categórica al sostener que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, consistente en la descripción del servicio prestado que debe contenerse en el comprobante fiscal, se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades, de manera que el citado precepto y porción normativa no genera inseguridad jurídica, dado que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo se tiene que cumplir dicho requisito en el respectivo comprobante fiscal.

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

En términos de lo anterior, precisó que la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, implica que sea de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo importante es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

Al respecto, la Segunda Sala aclaró que las anteriores consideraciones también resultan aplicables a lo dispuesto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2012, no obstante que se modificó su texto con respecto al vigente en 2008, en lo relativo, entre otras cuestiones, a que no solo debe describirse el servicio prestado, sino también “o del uso o goce que amparen”.

∞ ¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?

Por otra parte, para dar respuesta a la segunda interrogante la Segunda Sala partió de lo que resolvió en los amparos en revisión 51/2015, 302/2015, 354/2015, 361/2015, 972/2015 y 1015/2016, en los que precisó 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.

Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal digital correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

En estos términos, sostuvo que los comprobantes fiscales digitales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

Asimismo, sostuvo que en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios.

Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

A partir del concepto, requisitos y funciones de los comprobantes fiscales señaló cuál ha sido la interpretación que la propia Segunda Sala ha sustentado respecto a las distintas legislaciones que establecían los requisitos que deben cumplir, a las distintas obligaciones de los contribuyentes que los expiden y de aquéllos que los utilizan para acreditar o deducir fiscalmente.

Al respecto, señaló que en la jurisprudencia 2a./J. 160/2005², se estableció que en términos del tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el adquirente de bienes o el usuario de servicios tenía la obligación de verificar que el comprobante respectivo cumpliera con la totalidad de los requisitos formales exigidos.

Asimismo, por lo que hace a los datos a que se refería la fracción I del artículo 29-A del mismo ordenamiento, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien expide el comprobante, el usuario del documento debía cerciorarse de que dichos datos se contengan en él, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo.

Así, la Segunda Sala sostuvo que dicho cercioramiento únicamente vinculaba al contribuyente, a favor de quien se expide el comprobante, a verificar que esos datos estén impresos en el documento y no la comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora.

En esa misma línea de entendimiento, la Segunda Sala resolvió, en la jurisprudencia 2a./J. 35/2008³, que la referida verificación no vinculaba al contribuyente a favor de quien se expedía el comprobante a constatar el debido cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, entre los que se encuentra el señalamiento relativo a si el pago de la contraprestación se hacía en una sola exhibición o en parcialidades, pues su obligación se restringía, por así disponerlo el tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, a verificar que el comprobante contenga los datos previstos en el diverso numeral 29-A del mismo ordenamiento.

² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, enero de 2006, página 762, de rubro: **“COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN”**.

³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVII, marzo de 2008, página 150, de rubro: **“COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN NO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR QUE CONTENGAN EL SEÑALAMIENTO RELATIVO A SI EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN SE HACE EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PARCIALIDADES”**.

Incluso, por lo que se refiere al Código Fiscal de la Federación para 2012, la Segunda Sala en la jurisprudencia 2a./J. 87/2013⁴, se apartó de la interpretación que había sostenido precedentemente (en la jurisprudencia 2a./J. 161/2005⁵) para resolver que una nueva reflexión la llevó a considerar que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del referido Código.

Ello, en razón de que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica. Esta conclusión no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir la información necesaria y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento, sin perjuicio de que existan otras razones por las que no se deba acceder a aquélla.

En esa misma línea argumentativa, en la jurisprudencia 2a./J. 113/2014⁶, la Segunda Sala precisó que tratándose de comprobantes fiscales, la obligación del contribuyente en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, se limita a verificar que: a) el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos; y b) contengan impreso el número de folio, el lugar y las fechas de impresión y de expedición, así como los datos del impresor autorizado.

Lo anterior, en virtud de que el cercioramiento del cumplimiento material de la obligación de que aquéllos sean impresos por un establecimiento autorizado constituye una obligación a cargo del tercero que los expide que no puede

⁴ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XXII, julio de 2013, tomo 1, página 717, de rubro: **“COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)]”**.

⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, enero de 2006, página 1121, de rubro: **“SALDOS A FAVOR. PROCEDENCIA DE SU DEVOLUCIÓN”**.

⁶ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 13, diciembre de 2014, tomo I, página 339, de rubro: **“COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD”**.

trascender a la esfera jurídica del contribuyente, pues su deber se reduce a verificar los datos contenidos en el comprobante.

Así, el valor probatorio del comprobante impreso en un establecimiento no autorizado queda sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la que podrá requerir información adicional para determinar la realización efectiva de la operación, así como la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda.

Con base en lo expuesto, la Segunda Sala sostuvo que la respuesta a la segunda pregunta formulada es en el sentido de que el cumplimiento del requisito relativo a la *descripción del servicio o del uso o goce que amparen*, previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto al mismo, es decir, al servicio, uso o goce que ampare; pero excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce.

Lo anterior, pues si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa a la misma y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso.

Por lo anterior, la Segunda Sala determinó que por mayoría de razón, es factible concluir que la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, debe de cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente, y atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

III. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN DERIVADO DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017

En virtud de lo anterior, la Segunda Sala determinó que debe prevalecer el criterio que se señala a continuación”

“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. El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su 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 que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Contradicción de tesis 232/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 18 de octubre de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.”

Al respecto, la jurisprudencia por contradicción de tesis 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” que se analiza en el presente, se considera acertada en virtud de que resulta acorde a lo establecido en las distintas disposiciones fiscales así en los diversos criterios e interpretaciones emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, se comparte el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la interpretación que efectúa del requisito previsto en el artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación, pues su análisis parte de una premisa correcta en el sentido de que si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su 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.

Ahora bien, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que dio lugar a la referida jurisprudencia parte de dos cuestiones específicas para llegar a su conclusión, esto es, (i) qué se entiende por descripción de los servicios para determinar la forma en que se cumple con ese requisito y, (ii) el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Sin embargo, existen elementos adicionales previstos en los ordenamientos fiscales así como en los diversos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que no fueron tomados en consideración por la Segunda Sala que soportan y refuerzan su conclusión en el sentido de que si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención 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 su 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.

III.1 Análisis de las disposiciones legales que regulan la expedición de los comprobantes fiscales y los requisitos que los mismos deben cumplir.

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación 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.

Por su parte, el referido artículo 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.

Para efectos de lo anterior, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece las obligaciones que los contribuyentes antes mencionados deberán cumplir en relación con los comprobantes fiscales, entre las cuales se encuentra la de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del referido Código.

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, para lo cual establece los siguientes:

- La 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.
- El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.
- El lugar y fecha de expedición.
- La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- El valor unitario consignado en número.
- El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:
 - Tratándose de mercancías de importación: i. El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano, ii. 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.
- Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

De lo anterior, y para el caso que nos ocupa se desprende que entre los requisitos de los comprobantes fiscales el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en su fracción V se encuentra el de la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Es importante precisar que el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente de 2008 a 2011 establecía dicho requisito de la siguiente manera “*Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen*”.

Sin embargo, el 12 de diciembre de 2012 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en la que en específico se reformó el artículo 29-A, Fracción V para quedar como sigue “*La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen*”, el cual desde entonces no se ha modificado por lo que dicho texto continúa vigente actualmente en 2018.

En virtud de lo anterior, se precisa que la jurisprudencia que nos ocupa así como su análisis resulta aplicable al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 a 2011, así como desde 2012 a 2018.

En efecto, en virtud de que la interpretación que efectúa la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, estuvo vigente en los ejercicios 2008 a 2011 y 2012 a 2018, respectivamente es posible concluir que el mismo debe considerarse aplicable al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 a 2018.

Ahora bien, como se señaló se considera que la Segunda Sala al momento de interpretar el artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación relacionado con el requisito de describir el servicio o uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, debió considerar ciertos elementos adicionales que otorgan mayor sustento a sus conclusiones.

III.2 Concepto de Comprobante fiscal y obligación de los contribuyentes de emitirlos o solicitarlo a fin de amparar las actividades o erogaciones realizadas

A efecto de analizar los elementos adicionales previstos en distintos ordenamientos fiscales así como en diversos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que no fueron tomados en consideración por la Segunda Sala al resolver la contradicción de tesis 232/2017 y, sin embargo, soportan y refuerzan la jurisprudencia derivada de la misma, conviene precisar en primer término qué debe entenderse por comprobante fiscal.

Para tales efectos, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis aislada 1a. CLXXX/2013 (10a.)⁷ estableció que los

⁷ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro XX, Mayo de 2013, tomo 1, página 524, de rubro: “**COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES**”.

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.

Así, señaló que si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

Ahora bien, sostuvo que los comprobantes fiscales sirven para 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, así como también para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios.

En estos términos, es posible arribar a la conclusión que los comprobantes fiscales son los documentos a través de los cuales contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales derivado del cual se permite conocer los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, para efecto de considerarlo acumulable o un acto gravado, así como para su deducción o acreditamiento, respectivamente, en términos de las leyes fiscales correspondientes.

Así, por un lado es obligación de los contribuyentes emitir los comprobantes fiscales que amparen los actos o actividades realizados y, por otro, a efecto de estar en posibilidad de deducir o efectuar el acreditamiento tienen la obligación de solicitar el comprobante fiscal respectivo, en términos del Código Fiscal de la Federación conforme a lo antes señalado, así como la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para efectos del presente, y considerando lo expuesto en la ejecutoria 232/2017 el análisis se centrara en la descripción del servicios en los comprobantes fiscales como uno de los requisitos que los mismos deben cumplir para la deducción para efectos de la Ley del impuesto sobre la Renta y el acreditamiento para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En términos del artículo 27, fracción III y 147, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta las deducciones autorizadas deberán reunir, entre otros, el requisito de estar amparadas con un comprobante fiscal.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse ciertos requisitos, dentro de los cuales se encuentra que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales.

En términos de lo expuesto, se advierte que los comprobantes fiscales son los documentos a través de los cuales los contribuyentes acreditan los actos o las actividades realizados para efectos de las disposiciones fiscales, que permiten advertir el hecho imponible por el que se debe pagar una contribución, así como quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

Lo anterior, incluso para estar en posibilidad de efectuar la deducción del gasto para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o realizar su acreditamiento en términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo y, como ha quedado apuntado, para efecto de efectuar la deducción del gasto para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o realizar su acreditamiento en términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado los comprobantes fiscales deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, entre los cuales encontramos, la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, el cual es objeto de análisis en el presente.

III.3 Descripción del servicio o uso o goce en los comprobantes fiscales, conforme a la obligación de los contribuyentes de llevar contabilidad

Una vez señalado lo anterior, conviene recordar lo establecido por la Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que el requisito previsto en el artículo 29-A , fracción IV del Código Fiscal de la Federación consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica.

Asimismo, estableció que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, por lo que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades.

Sin embargo, 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 su uso o goce, sus pormenores es posible contenerlos 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, el cual resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Lo anterior se estima acertado considerando por una parte la obligación de los particulares de llevar la contabilidad y, por otra, los distintos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que el contribuyente

debe contar con elementos adicionales y la documentación comprobatoria que demuestre la prestación del servicio amparado en el mismo o el uso o goce correspondiente contenido en los comprobantes fiscales.

Los artículos 76, fracción I y 110, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la obligación de las personas morales y las físicas, respectivamente, de llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Al respecto, el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación establece que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, considerarán que para efectos fiscales, 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, y la que obliguen otras leyes.

Asimismo, el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación establece que las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales de conformidad con el artículo 28 de este Código y, las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la cual deberá conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas.

Por otra parte, el artículo 33 del Código de Comercio establece la obligación de llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado mediante instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, satisfaciendo ciertos requisitos mínimos:

- I. Permita identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas.
- II. Permita seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;
- III. Permita la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;

- IV. Permita conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;
- V. Incluya los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

Cabe señalar que el Código de Comercio es una ley de carácter federal, aplicable a todas las personas físicas y morales que realicen actos de comercio.

De lo hasta aquí expuesto, se puede advertir que todas las personas físicas y morales que realicen actos de comercio se encuentran obligados a llevar la contabilidad de conformidad con el artículo 33 del Código de Comercio.

Al respecto, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal⁸ ha emitido jurisprudencia con base en la cual ha determinado lo que debe entenderse por la contabilidad para efectos fiscales de los contribuyentes.

Para efecto de lo anterior, señaló que la contabilidad para efectos fiscales 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 información y documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en tanto que la información contable que debe ingresarse mensualmente en el sistema de contabilidad electrónica "es aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado a aplicar por alguna disposición legal o normativa", específicamente, por cuanto se refiere a sus catálogos de cuenta, al balance del periodo y a sus pólizas.

Así, lo anterior resulta armónico con lo sostenido por la Segunda Sala en la jurisprudencia que se analiza pues si los contribuyentes, personas físicas y morales, se encuentran obligados a llevar contabilidad la cual se encuentra integrada por una serie de sistemas, registros contables y diversa documentación comprobatoria relacionado con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, resulta adecuado sostener que basta con que en el comprobante fiscal se especifique de manera clara la descripción del servicio o del uso o goce que

⁸ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 35, octubre de 2016, tomo I, página 732, de rubro: **"SISTEMA DE CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA INFORMACIÓN RELATIVA NO COMPRENDE TODOS LOS CONCEPTOS QUE INTEGRAN LA CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES."**

amparen, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades y, 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.

Lo anterior, pues la contabilidad de los contribuyentes se encuentra integrada por una serie de registros y documentos, adicionales a los comprobantes fiscales, que amparan los actos o actividades objeto de las leyes fiscales y que permiten demostrar el cumplimiento de las obligaciones relacionados con el pago de los impuestos correspondientes y las deducciones y acreditamientos previstos en los diversos ordenamientos.

Así, si en términos de las disposiciones legales como los son el Código Fiscal de la Federación y el Código de Comercio, los contribuyentes personas físicas y morales se encuentran obligados a llevar contabilidad la cual se encuentra integrada con una serie de registros, libros y documentos que amparan las operaciones, actividades, ingresos y erogaciones realizados por los mismos y, los cuales se encuentran amparados en los comprobantes fiscales correspondientes.

En estos términos, considerando lo sostenido por la Segunda Sala en el sentido de que lo asentado en el comprobante fiscal no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes fiscales exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir toda la información atendiendo a dicha transacción en particular, y, partiendo de la obligación de los contribuyentes de llevar la contabilidad, es posible sostener que en los documentos que integran la contabilidad de las personas físicas y morales se encuentran aquellos que contiene los pormenores del servicio prestado o el uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, los cuales permiten conocer con certeza en qué consistieron los mismos y que se encuentren relacionados con las descripción de los comprobantes fiscales correspondientes.

En efecto, es acorde a la obligación de los contribuyentes de llevar la contabilidad el que se permita que en los en los documentos que integran la contabilidad de los contribuyentes personas físicas y morales se encuentran los pormenores del servicio prestado o el uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, los cuales pueden contener una descripción clara y que otorgue una idea general del servicio o uso o goce correspondiente.

Así, la autoridad fiscal está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efecto de determinar la realización efectiva de la operación amparada en el comprobante fiscal, así como la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda, por lo que basta con que valore y analice debidamente y de manera adminiculada los documentos que integran la contabilidad de los contribuyentes, para obtener mayor detalle del servicios prestados o recibidos o del uso o goce que se encuentren amparados en los comprobantes fiscales relacionando con

la descripción en ellos contenidos y, así determinar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En estos términos, para determinar en qué consistieron los servicios o el uso o goce que amparan los comprobantes fiscales y, cumplir con el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación, podrá requerir la documentación que forma parte de la contabilidad del contribuyente, para conocer de manera amplia y detallada, la descripción del servicio prestado o del uso o goce contenido en los comprobantes fiscales, para así determinar que cumple con sus obligaciones fiscales, y de ser el caso, reconozca la procedencia de una deducción y/o un acreditamiento.

Lo anterior, pues de un análisis detallado del comprobante fiscal correspondiente, en conjunto con los documentos que integran la contabilidad del contribuyente podrá advertir fehacientemente los pormenores o el detalle de los servicios prestados o del uso o goce amparado en los comprobantes fiscales en virtud de la descripción contenida en los mismos.

Incluso, lo anterior cobra relevancia si consideramos que ha sido criterio de nuestros Tribunales Federales así como de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que no basta con tener el comprobante fiscal correspondiente, sino que el contribuyente debe contar con elementos adicionales y la documentación comprobatoria que demuestre la prestación del servicio amparado en el mismo o el uso o goce correspondiente contenido en los comprobantes fiscales.

En efecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo directo en revisión 2909/2012 que dio origen a la tesis de rubro *“COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”*⁹ resolvió lo siguiente:

~ El comprobante fiscal (factura) solamente nos demuestra la posible realización de un gasto o erogación pero ello no es suficiente para que éstos tengan efectos fiscales de manera aislada, pues ello dependerá de cada contribuyente y de cada gasto que él mismo pueda deducir o acreditar.

~ No estamos ante un sistema simple y sencillo donde basta la tenencia del comprobante fiscal para que éste tenga efectos fiscales plenos, pues simplemente es el documento que permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y en qué términos, siendo que a la par debe existir el soporte del gasto en sí mismo, es

⁹ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 5, abril de 2014, tomo I, página 792, de rubro: **“COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”**

decir, los demás elementos esenciales que debe tener un gasto deducible o acreditable.

~ Para nuestro sistema tributario el elemento formal (comprobante fiscal) es sumamente importante, ya que dada su naturaleza representa para el contribuyente y para la autoridad, un elemento de prueba básico para demostrar, por un lado, la existencia de un gasto (el cual podrá ser deducible o acreditable) y, por otro, la de un ingreso (el cual por regla general es acumulable).

~ Una interpretación constitucional de los artículos los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, lleva a concluir que el comprobante fiscal es básico para poder acreditar el gasto o erogación que se asienta en él, para posteriormente estar en aptitud de cumplir con los demás requisitos que exijan las leyes de los respectivos tributos con la finalidad de hacerlo deducible o acreditable según sea el caso.

~ Que por el sólo hecho de que el comprobante fiscal cumpla con los requisitos formales que prevé el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación no es suficiente para que el contribuyente pueda hacer deducible o acreditable el gasto que quiere soportar con el mencionado documento, pues el documento simplemente es el elemento que permitirá posteriormente que se verifiquen los demás elementos que requiere la ley para que un gasto sea considerado como una deducción o un acreditamiento.

~ El comprobante fiscal sólo ampara una posible operación, la cual debe ser soportada posteriormente por el contribuyente a través de los diversos medios que establece la ley.

~ Si bien el comprobante puede amparar un gasto, ello no lo vuelve deducible o acreditable en automático, ya que se deberá soportar la operación en su conjunto, es decir, que efectivamente se efectuó el gasto y que el mismo corresponde a los autorizados como deducibles por la ley, lo que implica una serie de pasos subsecuentes que se deben llevar a cabo para estar ante un gasto deducible.

En términos de lo anterior, se advierte que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el comprobante fiscal es el documento que permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y en qué términos, sin embargo, el contribuyente debe tener el soporte del gasto en sí mismo, es decir, los demás elementos esenciales que debe tener un gasto deducible o acreditable

Ello, pues incluso la Primera Sala consideró que el hecho de que el comprobante fiscal cumpla con los requisitos formales que prevé el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación no es suficiente para que el contribuyente pueda hacer deducible o acreditable el gasto que quiere soportar con el comprobante fiscal, pues es simplemente el elemento que permitirá posteriormente que se verifiquen los demás elementos que requiere la ley para que un gasto sea considerado como una deducción o un acreditamiento

En estos, considerando que las personas físicas y morales están obligadas a llevar contabilidad, la cual se encuentre integrada por libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales y, que ha sido criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el comprobante fiscal es el documento que permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y en qué términos, sin embargo, el contribuyente debe tener el soporte del gasto en sí mismo se considera correcta la determinación de la Segunda Sala en el sentido de que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara y, sus pormenores se contengan en un documento distinto

Lo anterior, pues si se establecen las obligaciones de los particulares de llevar la contabilidad, con la documentación que la propia disposiciones legales prevé así como a demostrar con la misma el servicio prestado o el uso o goce amparado en los comprobantes fiscales, la autoridad fiscal limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal en ejercicio de las facultades de comprobación se encuentra en posibilidad de conocer el detalle de la descripción contenida en los comprobantes fiscales de la valoración y análisis adminiculado de la contabilidad de los contribuyentes.

En efecto, considerando que en términos de las disposiciones legales y los diversos criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación en adición a lo señalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que se analiza si los contribuyentes se encuentran obligados a llevar contabilidad, y, considerando que ha sido criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el contribuyente debe tener el soporte del gasto amparado en los comprobantes fiscales se considera correcta la determinación de la Segunda Sala en el sentido de que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara y, sus pormenores se contengan en un documento distinto

III.4 Requisito de los comprobantes fiscales consistente en describir el servicio o uso o gocen y la sustancia económica de la operación que amparen

Adicionalmente, en la ejecutoria del amparo directo en revisión 2909/2012 la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que los comprobantes fiscales son válidos si cumplen con los requisitos de forma inherentes a él, mas esto sólo es uno de los supuestos para que un gasto pueda ser considerado como deducible o acreditable, ya que una cosa es el comprobante (documento físico o electrónico) y otro el gasto o erogación, así como la operación, es decir, la substancia económica de la operación, la cual no puede ser calificada por el simple documento, sino que debe tener un soporte real.

En estos términos, conforme al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que un gasto o erogación amparados en un comprobante fiscal pueda ser considerado como deducible o acreditable se deberá demostrar que la operación de que se trate tenga sustancia económica y contar con un soporte real.

Por lo anterior, es posible concluir que los contribuyentes además de contar con el documento que cumpla con los requisitos fiscales que establecen las leyes, como lo es la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, deberán contar con la documentación que soporte que demuestre que efectivamente existe la operación que ampara el comprobante; esto es, que demuestre que la operación tiene un soporte real y sustancia económica.

Al respecto, al ser criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que los contribuyentes además de contar con el comprobante fiscal que ampara la actividad realizada o el gasto erogado que cumpla los requisitos previstos para su expedición, deberán de igual forma contar con la documentación que soporte que dicho actividad o erogación realmente se realizó, esto es, que exista una sustancia económica, es lógico y apegado a dicho criterio sostener que la descripción del servicio o uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea clara y general de dicho servicio y, que sus pormenores es posible contenerlos en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o el uso o goce.

Resulta conveniente señalar que la Norma de Información Financiera A-2 en su párrafo octavo señala que *“La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad”*.

Asimismo, continúa señalando que el sistema de información contable debe ser delimitado en forma tal que pueda ser capaz de captar la esencia económica del ente emisor de información financiera.

El reflejo de la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, de acuerdo con su realidad económica y no sólo en atención a su forma jurídica, cuando una y otra no coincidan.

Así, la referida norma señala que debe otorgarse, en consecuencia, prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal. Ello es debido a que la forma legal de una operación puede tener una apariencia diferente al auténtico fondo económico de la misma y, en consecuencia, no reflejar adecuadamente su incidencia en la situación económico-financiera. Por ende, las formalidades jurídicas deben analizarse en un contexto adecuado, a la luz de la sustancia

económica, a fin de que no la tergiversen y con ello distorsionen el reconocimiento contable.

Al respecto, los Tribunales Colegiados de Circuito se han pronunciado a través de la tesis aislada I.4o.A.703 A¹⁰ en el sentido de que **la intención, principios, sustancia o realidad gravada, sean tomados en cuenta para calificar los hechos al tenor de la normativa pertinente -especialmente por su naturaleza y contenido económico-, más allá de expresiones literales o enunciados formales.**

En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 82, Tercera Parte, página 31, cuyo rubro es: "LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACIÓN DE.", recomendó atender, incluso, a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas, al establecer que el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado.

Como se señaló con anterioridad, en la ejecutoria del amparo directo en revisión 2909/2012 la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que los comprobantes fiscales digitales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

Al respecto, resulta conveniente traer a colación la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mediante Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2012, el cual establece 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 efectos de lo anterior el citado artículo establece que procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón

¹⁰ Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, marzo de 2010, tomo XXXI, página 3001, de rubro: **"INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS. DEBE ATENDERSE INCLUSO A LA NATURALEZA ECONÓMICA DE LOS FENÓMENOS CONTEMPLADOS POR AQUÉLLAS, MÁS ALLÁ DE EXPRESIONES LITERALES O ENUNCIADOS FORMALES, NO SÓLO AL ESTABLECER CUÁLES SON LOS SUPUESTOS GRAVADOS, SINO TAMBIÉN AL FIJAR LÍMITES EXCEPCIONALES AL HECHO IMPONIBLE."**

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.

En su último párrafo, el referido artículo continúa señalando que 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 se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Por otra parte, de la exposición de motivos que dio origen al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se desprende que el legislador partió del uso indebido de los comprobantes fiscales.

Al respecto, en la exposición de motivos se señaló que una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno. Cuando no se cuenta con dichos instrumentos se provoca el avance de nuevas prácticas de evasión, las cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación.

El legislador sostuvo que en dichas 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.

Por lo anterior propuso la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación como un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema, respecto del cual consideró que se abre una ventana para que los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia.

Finalmente, en la Exposición de Motivos se señaló que si la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y, en su caso, a liquidar las diferencias que procedan.

De lo hasta aquí expuesto es posible sostener, que la tendencia actual en cuanto la prestación de servicio, adquisición o enajenación de bienes y el uso o goce que se encuentren amparados en los comprobantes fiscales por parte de los legisladores, las autoridades fiscales, los Tribunales Federal y la Suprema Corte de Justicia de la Nación es que los contribuyentes deben contar con la documentación que soporte dichos actos amparados en los comprobantes fiscales, para demostrar que los mismos son reales y que efectivamente fueron realizados, esto es, que exista una sustancia económica.

Así, resulta indispensable como incluso lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación que los contribuyentes además de contar con el documento que cumpla con los requisitos fiscales que establecen las leyes en materia de comprobantes fiscales, deberán contar con la documentación que soporte que demuestre que efectivamente existe la operación que ampara el comprobante; esto es, que demuestre que la operación tiene un soporte real y sustancia económica.

Incluso, lo anterior fue confirmado por el Pleno en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito¹¹ al resolver la contradicción de tesis 2/2017 que dio lugar a la jurisprudencia¹² en la que estableció que al otorgar los artículos 22 y 42 del Código Fiscal de la Federación facultades de verificación a través de requerimientos de información, datos y documentos, así como de comprobación mediante la práctica de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete al contribuyente solicitante o a terceros relacionados con éste, para que las autoridades hacendarias constaten si efectivamente se materializaron las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales exhibidos con una solicitud de devolución de contribuciones, también las autoriza para demostrar la inexistencia de dichas transacciones y, en consecuencia, negar la devolución solicitada con apoyo en los medios de prueba previstos legalmente, entre los cuales se encuentran las presunciones que pueden configurarse con los hechos conocidos a partir de los expedientes en su poder o sus bases de datos, o incluso, del despliegue de sus facultades de fiscalización, pudiendo ser esos hechos de

¹¹ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 46, septiembre de 2017, tomo II, página 1001, de rubro: **“SALDO A FAVOR. CUANDO SE PRESENTA UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN, LA AUTORIDAD PUEDE HACER USO DE LAS PRESUNCIONES PARA VERIFICAR LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE LAS QUE AQUÉL SE HACE DERIVAR Y, EN SU CASO, CONCLUIR QUE NO SE MATERIALIZARON.”**

¹² Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro XX, Septiembre de 2017, tomo II, página 999, de rubro: **“COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES, POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUÉLLOS”.**

naturaleza positiva -un hacer- o negativa -un no hacer, pero no deben consistir en circunstancias relativas a las inconsistencias o a los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte de terceros, al tratarse de aspectos no atribuibles al contribuyente solicitante, además de que tampoco se encuentra prevista legalmente como consecuencia de aquéllas, la ineficacia de las facturas fiscales.

Asimismo, derivado de la contradicción de tesis 2/2017 se publicó la tesis aislada¹³ que establece que las inconsistencias o incumplimientos, aisladamente considerados, son insuficientes para generar una presunción válida sobre la inexistencia de la transacción que se contiene en las facturas en que se apoya una solicitud de devolución de saldo a favor, ya que se trata de aspectos no atribuibles al contribuyente que hace la solicitud, sino, en todo caso, a quien emitió esos comprobantes.

Sin embargo, se estableció que ello no implica que no puedan ser útiles para adminicularlas con otros hechos que la autoridad conozca de la consulta de expedientes, bases de datos o del despliegue de sus facultades, con el fin de robustecer y crear mayor convicción de éstos, para con base en ellos, formar una presunción válida por cuanto a la inexistencia de las operaciones, pues no tendría justificación una restricción en ese sentido, sobre todo teniendo en cuenta que, en un proceso deductivo así realizado, las inconsistencias o el incumplimiento de los proveedores no cobrarían relevancia de manera aislada, sino únicamente cuando se adminiculen con otros hechos.

Derivado de lo anterior, considerando la obligación que han previsto nuestros legisladores derivado de las últimas reformas a las disposiciones fiscales y que ha sido confirmado a través de diversos criterios sostenidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Federales respecto a que en los gastos y operaciones amparados en los comprobantes fiscales debe existir substancia económica, para lo cual deben estar amparados con la documentación que acredite su efectiva realización, esto es, los contribuyentes deben contar con un soporte real.

En términos de lo anterior, basta con que el la descripción del servicio o el uso o goce contenido en los comprobantes fiscales que lo amparen permita tener una idea clara u general de en qué consistieron las operaciones realizadas o los gastos erogados y sus pormenores podrán contenerse en la documentación que soporte dicha operación o gasto.

¹³ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 46, Septiembre de 2017, tomo II, página 1565, de rubro: **“COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO A LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, PUEDEN COBRAR RELEVANCIA CUANDO SE ENCUENTRAN ADMINICULADAS CON OTROS HECHOS”**.

Lo anterior es así considerando, que el contribuyente debe contar con la documentación con la que demuestre que el gasto o la operación aparada en el comprobante fiscal es real, esto es que efectivamente se realizó.

En efecto, si por un lado los contribuyentes además de contar con el documento que cumpla con los requisitos fiscales que establecen las leyes, como lo es la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, deberán contar con la documentación que soporte que demuestre que efectivamente existe la operación que ampara el comprobante; esto es, que demuestre que la operación tiene un soporte real y sustancia económica y, por otra la autoridad fiscal podrá presumir la inexistencia de las operaciones amparadas los comprobantes fiscales para lo cual dará oportunidad a los contribuyentes de desvirtuar dicha presunción, es acertada y apegada a las disposiciones legales lo sostenido por la Segunda Sala al sostener que basta con que el la descripción del servicio o el uso o goce contenido en los comprobantes fiscales que lo amparen permita tener una idea clara u general de en qué consistieron las operaciones realizadas o los gastos erogados y sus pormenores podrán contenerse en la documentación que soporte dicha operación o gasto.

III.5 Descripción del servicio o uso o goce en los comprobantes fiscales, conforme al principio de buena fe

Adicionalmente, considerando el principio de buena fe de los contribuyentes, se comparte el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción IV del Código Fiscal de la Federación invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades pues, considerando que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, 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 su uso o goce, sus pormenores es posible contenerlos 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.

Al respecto, el artículo 21 de la Ley Federal de Derechos establece que en todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

La buena fe se define como la *“obligación de conducirse honrada y concienzudamente en la formación y ejecución del negocio jurídico sin atenerse necesariamente a la letra del mismo”*¹⁴.

¹⁴ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Tomo I. Página 309

Asimismo, Rafael de Pina Vara la define como “*convicción personal en que se encuentra un sujeto de que obra correctamente cuando se ostenta como titular de un derecho o como propietario de una cosa cuando formula una pretensión jurídica y cuando rechaza la que sea formulada frente a él*”¹⁵

Por otra parte, el artículo 257 del Código Civil Federal establece que la buena fe se presume; para destruir esta presunción se requiere prueba plena.

En términos de lo anterior, nuestro sistema tributario se rige por el principio de buena fe de los contribuyentes, el cual incluso se contempla en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

Al respecto, la primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante jurisprudencia¹⁶ estableció que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación dispone que corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante 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.

Asimismo, sostuvo que la autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Por lo que la interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación pone de relieve que la referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad fiscal, como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria.

Al respecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente¹⁷ estimó que el principio de buena fe contenido en el artículo 21 de la Ley Federal de Derechos no

¹⁵ Diccionario de Derecho. Rafael de Pina Vara. Editorial Porrúa. Página 136.

¹⁶ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro X, julio de 2012, tomo 1, página 478, de rubro: **“OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.”**

sólo debe ceñirse al ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, sino que también haciendo una interpretación extensiva y progresiva, conforme lo manda el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe extenderse a otros ámbitos del derecho tributario, en específico a la intención en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales que tienen a su cargo los pagadores de impuestos.

De esta manera, con base en dicho principio, la autoridad tributaria debe partir de la presunción del contribuyente como un sujeto que tiene el propósito de cumplir voluntariamente con sus obligaciones y deberes fiscales, salvo prueba en contrario.

En este sentido, sostuvo que la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, debe partir de que el contribuyente actúa conforme al orden jurídico sin simulación o dolo, debiendo hacer una revisión sistemática y analítica de la documentación y contabilidad de éste para estar en aptitud de desvirtuar la presunción de buena fe, con lo que se evitará catalogarlo a priori como un sujeto incumplido, toda vez que los elementos que aporte durante la revisión son los que servirán de base para determinar si en efecto el contribuyente incumplió o no con sus obligaciones.

Con base en el principio de buena fe, se presume que el gobernado emite correctamente sus comprobantes fiscales lo cual es debidamente verificado por el receptor del servicio o del uso o goce amparado en el mismo en cumplimiento a las disposiciones fiscales, sin embargo, la autoridad tiene la facultad de cerciorarse de que así sea, a través de la realización de actos de fiscalización que deben ser llevados a cabo dentro de un marco de legalidad.

En estos términos, considerando que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, se considera suficiente y apegado a derecho que la Segunda Sala haya concluido que la descripción del servicio o del uso o goce en los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce de manera clara dando una idea de lo delimitado en sus partes o propiedades.

Ello, pues con ello, partiendo del principio de buena fe se permite presumir que la descripción del servicio o del uso o goce permite dar una idea clara de los mismos y que el detallé o pormenores de los servicios recibidos o del uso o goce se encuentran amparados con diversa documentación comprobatoria.

Sin embargo, en caso de que la autoridad fiscal considere que la descripción del servicio o del uso o goce en los comprobantes fiscales no se señala manera clara

¹⁷ Criterio sustantivo 4/2016/CTN/CS-SASEN, aprobado en la tercera sesión ordinaria de 29 de abril de 2016 **“BUENA FE. ES UNA PRESUNCIÓN INICIAL QUE EN FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES DEBE RESPETAR LA AUTORIDAD FISCAL AL PRACTICAR AUDITORÍAS.”**

dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades mediante el ejercicio de las facultades de comprobación a través de la revisión de la documentación que incluye los pormenores de los servicios prestados o del uso o goce podrá destruir en todo caso dicha presunción de buena fe.

Incluso, resulta aplicable lo sostenido por el Pleno en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito¹⁸ al resolver la contradicción de tesis 2/2017 en la que sostuvo que el empleo de la presunción en el ámbito tributario es frecuente y necesario en la medida de la posible existencia de conductas fraudulentas de los sujetos obligados, y tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo, sostuvo que la presunción constituye un medio probatorio que se define como la consecuencia que la ley o el juzgador deduce de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido; la primera se denomina legal, cuando la ley la prevé expresamente, y la segunda humana, cuando de un hecho conocido se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél, en el entendido de que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el que se presume, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro, es decir, que ese proceso deductivo sea racional y coherente con el hecho que se encuentre plenamente demostrado.

De este modo, concluyó que cuando se presenta una solicitud de devolución de saldo a favor sustentada en comprobantes fiscales que cumplen los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del ordenamiento referido, la autoridad puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar ese saldo y, en su caso, concluir que no se materializaron.

Conforme a lo expuesto, partiendo del principio de buena fe de la actuación de los particulares contenido en el artículo 21 de la Ley Federal de Derechos, se considera correcto el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción IV del Código Fiscal de la Federación debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades pues, considerando que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, sus pormenores es posible contenerlos en un documento distinto y derivado

¹⁸ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 46, septiembre de 2017, tomo II, página 1001, de rubro: **“SALDO A FAVOR. CUANDO SE PRESENTA UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN, LA AUTORIDAD PUEDE HACER USO DE LAS PRESUNCIONES PARA VERIFICAR LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE LAS QUE AQUÉL SE HACE DERIVAR Y, EN SU CASO, CONCLUIR QUE NO SE MATERIALIZARON.”**

de su análisis de manera adminiculada, la autoridad fiscal se encuentra en posibilidad de destruir dicha presunción.

Incluso, lo anterior ha sido sostenido por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la tesis de rubro “*DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO. BASTA LA EXPRESIÓN QUE PERMITA IDENTIFICAR EL MISMO EN LOS COMPROBANTES FISCALES PARA CUMPLIR CON DICHO REQUISITO*”¹⁹ en la que sostuvo que el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, establece que los comprobantes que se utilicen para la deducción deben contener, entre otros requisitos, la cantidad y clase de mercancías, o en su caso, la descripción del servicio que amparen.

Por tanto, concluyó que tratándose exclusivamente de servicios, para estimar satisfecho el requisito, basta que el comprobante contenga la expresión que permita identificar el servicio, sin necesidad de detallar en forma pormenorizada en qué consistió el mismo, el número de personas que lo proporcionaron, la especialidad o la materia u otro tipo de especificación.

Así atendiendo al principio de buena de la actuación de los contribuyentes, se comparte el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción IV del Código Fiscal de la Federación debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen dando la idea clara de algo delimitado en sus partes o propiedades, y sus pormenores es posible contenerlos en un documento distinto y derivado de su análisis de manera adminiculada, la autoridad fiscal se encuentra en posibilidad de destruir dicha presunción.

III.6 Descripción del servicio o uso o goce en los comprobantes fiscales, considerando el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 232/2017 que se analiza para determinar que el cumplimiento del requisito relativo a la *descripción del servicio o del uso o goce que amparen*, previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto al mismo, es decir, al servicio, uso o goce que ampare; pero excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce, lo hace considerando la facultad de comprobación de las autoridades fiscales.

¹⁹ R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 15. Octubre 2012. p. 164. Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2008/11-13-02-4.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 3 de enero de 2012, por mayoría de votos.

En efecto, a través de la referida ejecutoria, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que lo asentado en el comprobante fiscal no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes fiscales exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir toda la información atendiendo a dicha transacción en particular, y en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente atendiendo a las situaciones fácticas de cada asunto.

Así, sostuvo que la autoridad fiscal está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación por un lado, y la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda, por otro lado.

En este sentido determinó que compete a la autoridad hacendaria determinar la procedencia de la transacción que se pretende y la eficacia del documento comprobatorio, en el entendido de que éste podrá ser rechazado si existiera diverso motivo para ello, en tanto que el comprobante fiscal solamente demuestra la posible realización de un gasto o erogación.

Por lo que, sostuvo que no basta la tenencia del documento para que éste tenga efectos fiscales sino que se encuentra sujeto a la revisión de las operaciones que ampara, así como de la comprobación de requisitos cuya finalidad es que el documento sea eficaz como elemento de prueba de aquella operación que ampara y respecto de la cual se pretende el acreditamiento o la deducción, razón por la cual deberá señalar aquellos requisitos de identificación necesarios y básicos para identificar el servicio prestado.

Al respecto, se considera acertada y apegada a las disposiciones legales lo sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la jurisprudencia que nos ocupa, sin embargo, al partir de lo previamente resuelto en por la Segunda Sala en diversos amparos directos en revisión, reiterando lo contenido en ellos, se considera que dicha Sala debió ahondar y fundamentar los motivos por los que llegó a dicha conclusión.

Derivado de lo anterior, resulta conveniente realizar un mayor análisis de las disposiciones legales y criterios que resulten aplicables que permiten dar mayor fuerza y fundamento a las conclusiones alcanzadas en la jurisprudencia que se estudia.

Para efecto de lo anterior, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para, entre otras y, que en caso resultan relevantes:

- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

- Revisar 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.

- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con 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) 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

La visita domiciliaria que tenga por objeto verificar todos o cualquiera de las obligaciones referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y demás formalidades que resulten aplicables, en términos de la Ley Aduanera.

Al respecto, a través de la tesis aislada XX.1o.61 A²⁰ los Tribunales Colegiados de circuito establecieron que de una interpretación integral del párrafo décimo primero del artículo 16 constitucional, que establece que las autoridades administrativas tienen facultades para ordenar visitas domiciliarias y "exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales".

De lo anterior, en concatenación con el diverso 31, fracción IV Constitucional, llegó a la convicción de que el legislador le otorgó a la autoridad fiscal amplias atribuciones a fin de que ésta ejerciera con eficiencia sus facultades de comprobación; por lo que, debe estimarse que el texto "libros y papeles indispensables" alude en forma amplia a la contabilidad, misma que se integra por los sistemas y registros contables, papeles de trabajo, cuentas especiales, libros y

²⁰ Novena Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, septiembre de 2005, tomo XX II, página 1463, de rubro: **"FACULTADES DE COMPROBACIÓN. EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVÉ LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA REVISAR LA CONTABILIDAD, BIENES Y MERCANCÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES, NO CONTRAVIENE EL PÁRRAFO DÉCIMO PRIMERO DEL NUMERAL 16 DE LA CARTA MAGNA."**

registros sociales, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, equipos de control volumétrico, la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales, así como los bienes y mercancías que respaldan las operaciones efectuadas por los contribuyentes.

Incluso, recientemente se publicó la tesis aislada XVII.2o.P.A.24 A²¹ emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito en la que sostuvieron que la facultad que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación confiere a las autoridades fiscales para verificar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones tributarias, incluye la de realizar los actos necesarios para revisar si las operaciones que éstos hicieron constar en los documentos que integran su contabilidad en realidad se efectuaron, y si concluye en sentido negativo, ello producirá, necesariamente, la declaración de inexistencia relativa y los comprobantes fiscales carecerán de valor probatorio para efectos fiscales; es decir, no podrán tomarse en cuenta y deberán rechazarse para hacer procedentes las deducciones.

En cambio, sostuvieron que tratándose del procedimiento especial regulado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuyo propósito es mitigar los fraudes fiscales realizados mediante el tráfico de comprobantes fiscales, las consecuencias que produce la declaración definitiva de inexistencia de operaciones son distintas, desde la consideración, para efectos generales, de que las operaciones amparadas por aquéllos no producirán efecto fiscal alguno, hasta la estimación de que se trata de actos simulados constitutivos de delito.

De lo anterior se advierte que el objeto y las consecuencias de la declaración de inexistencia de operaciones dependen de la facultad de comprobación que la autoridad fiscalizadora haya optado por ejercer y, por ende, válidamente puede derivar del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, ya que el diverso artículo 69-B no limita el uso de las atribuciones previstas en aquél.

Así, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarias tienen la facultad de ejercer facultades de comprobación a efecto de determinar si un contribuyente cumplió o no con sus obligaciones fiscales.

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y los criterios antes señalados, la autoridad fiscal cuenta con la

²¹ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, agosto de 2018, de rubro: **“INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES HECHAS CONSTAR POR LOS CONTRIBUYENTES. LAS AUTORIDADES PUEDEN DECLARARLA EN USO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 42, O MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO ESPECIAL REGULADO EN EL ARTÍCULO 69-B, AMBOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”**

facultad de requerir información y documentación a los contribuyentes a efecto de verificar la veracidad de las operaciones que nos ocupan.

Por otra parte, el artículo 197 del Código de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al Código Fiscal de la Federación en términos del artículo 5 del mismo ordenamiento²² establece que el tribunal goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas; para determinar el valor de las mismas, unas enfrente de las otras, y para fijar el resultado final de dicha valuación contradictoria; a no ser que la ley fije las reglas para hacer esta valuación.

Por otra parte, los Tribunales Colegiados de Circuito²³ han sostenido que la prueba documental aun objetada, puede administrarse con otros elementos diferentes de prueba, ya que la ley prevé esa casuística, pues en los artículos 190, 197, 217 y 218 del Código Federal de Procedimientos Civiles, se establecen las reglas de la prueba presuncional, en base a la cual también puede llegarse a la certeza de los hechos, habida cuenta de que a propósito de las facturas mientras no se rinda prueba contra su contenido éste debe subsistir y deben tomarse en cuenta si concurren diversas.

Asimismo, señalaron que las características de las cosas asentadas en la factura también son acordes con las pruebas desahogadas y todo ello en conjunto, valorado conforme a los numerales antes mencionados, crean la fuerza probatoria necesaria para estimar lo que se pretenda probar.

Asimismo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la tesis aislada 1a. CCCXLV/2014²⁴ que en el ámbito de la valoración de las pruebas es necesario determinar en qué casos puede decirse que una prueba corrobora la información proporcionada por otra.

²² **Artículo 5o.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

²³ Octava Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, julio de 1992, tomo X, página 365, de rubro: **“FACTURAS. AUN OBJETADAS PUEDEN INTEGRAR LA PRUEBA PRESUNCIONAL SI ESTAN APOYADAS CON OTROS ELEMENTOS DE CONVICCION.”**

²⁴ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, octubre de 2014, tomo 1, página 621, de rubro: **“VALORACIÓN PROBATORIA. CASOS EN LOS QUE UN MEDIO DE PRUEBA CORROBORA LO ACREDITADO CON OTRO”**

Sostuvo que, en amplio sentido, puede decirse que existe corroboración cuando una prueba hace más probable que sea verdadera la información proporcionada por otro medio de prueba.

Al respecto, señaló que pueden distinguirse tres situaciones donde un medio de prueba "corroboración" la información aportada sobre algún hecho por otro medio de prueba:

(1) hay "corroboración propiamente dicha", cuando existen dos o más medios de prueba que acreditan el mismo hecho;

(2) existe "convergencia" cuando dos o más medios de prueba apoyan la misma conclusión; y

(3) hay "corroboración de la credibilidad" cuando una prueba sirve para apoyar la credibilidad de otro medio de prueba.

De lo anterior, es posible advertir que a efecto de valorar debidamente las pruebas las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación deberán realizar un análisis sobre las mismas de manera conjunta y no aisladamente, con la finalidad de que se tengan mayores elementos para corroborar la veracidad de los actos o hechos que se pretendan demostrar, como en el caso sería, la descripción o el uso o goce que amparen los comprobantes fiscales.

En este sentido, se desprende que, la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, debe analizar la documentación que integra la contabilidad de los contribuyentes, de manera conjunta, es decir, debe adminicular la documentación e información aportada con los comprobantes fiscales a efecto de poder llegar a la verdad y a una decisión cierta.

En términos de lo anterior, considerando las facultades de comprobación de las autoridades fiscales contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y la obligación que conforme a las disposiciones legales y los diversos criterios antes emitidos de valorar de manera adminiculada la documentación comprobatoria que ampara las operaciones de los comprobantes fiscales, es posible concluir como lo hace la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, debe de cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente, y atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce.

Lo anterior, pues en ejercicio de sus facultades de comprobación las autoridades fiscales a través de la valoración de manera conjunta y adminiculada de los comprobantes fiscales y la documentación que ampara la operación o gastos contenido en el mismo, podrá conocer de manera pormenorizada los servicios o uso o goce que se encuentran amparados en los comprobantes fiscales.

En este sentido, con base en lo antes expuesto basta con que el comprobante fiscal se describa de manera clara el servicio o uso o goce dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades y, la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación, de un análisis o valoración de la documentación comprobatoria podrá conocer y determinar los pormenores de la operación o gasto amparado en el comprobante fiscal y, de esta forma determinar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, incluso determinar la procedencia de una deducción o un acreditamiento o, de ser el caso, la inexistencia de las operaciones o gastos amparados en los comprobantes fiscales.

Asimismo, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito en la tesis aislada XVI.1o.A.68 A²⁵ sostuvo que los comprobantes fiscales son los medios a través de los cuales los contribuyentes demuestran el tipo de actos o actividades que realizan y se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos, para efectos tributarios.

Así, señaló que dadas las consecuencias fiscales que producen, no cualquier documento es susceptible de considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y en las leyes especiales en la materia, específicamente, los que deban considerarse de ese modo, en atención al diseño normativo de cada contribución. Así, la fracción V de ese precepto prevé como uno de los requisitos de los comprobantes, la "descripción del servicio" que amporen.

Sostuvo que esa expresión, de acuerdo con el significado que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española atribuye al término "describir", se refiere a representar o delinear el servicio que se presta, de modo que se dé una idea general y clara de la operación realizada.

De lo anterior, concluyó que el comprobante fiscal cumplirá con la función para la que fue creado, es decir, como un elemento de prueba, cuando contenga los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió, a favor de quién y por qué concepto, pues la expresión mencionada alude a los datos suficientes que informen claramente el servicio concreto que se prestó al

²⁵ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 25, diciembre de 2015, tomo II, página 1224, de rubro: **"COMPROBANTES FISCALES. ALCANCE DE LA EXPRESIÓN "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" QUE AMPAREN, PREVISTA COMO UNO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."**

beneficiario, ya que ello permite conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, sin que pueda considerarse que la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación se refiera a pormenorizar el motivo del servicio, es decir, a detallar en qué consiste, considerando sus características esenciales.

En términos de lo anterior, se concluye que considerando que las autoridades fiscales se encuentran en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y su obligación de valorar o analizar de manera administrada los comprobantes fiscales con la documentación comprobatoria que integra la contabilidad de los contribuyentes, el comprobante fiscal contendrá una descripción de manera clara del servicio o uso o goce dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades y, los pormenores podrán contenerse en documento aparte, esto es, la documentación comprobatoria que integra la contabilidad de los contribuyentes.

IV. CONCLUSIONES

1. Se comparte el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la interpretación que efectúa del requisito previsto en el artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, pues su análisis parte de una premisa correcta en el sentido de que si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su 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.

2. Existen elementos adicionales previstos en los ordenamientos fiscales así como en los diversos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que no fueron tomados en consideración por la Segunda Sala que soportan y refuerzan su conclusión en el sentido de que si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce.

3. Los comprobantes fiscales son los documentos a través de los cuales contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales derivado del cual se permite conocer los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, para efecto de considerarlo acumulable o un acto gravado, así como para su deducción o acreditamiento, respectivamente, en términos de las leyes fiscales correspondientes.

4. considerando que las personas físicas y morales están obligadas a llevar contabilidad, la cual se encuentre integrada por libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales y, que ha sido criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el comprobante fiscal es el documento que permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y en qué términos, sin embargo, el contribuyente debe tener el soporte del gasto en sí mismo se considera correcta la determinación de la Segunda Sala en el sentido de que la descripción del servicio o del uso o goce

que amparen, debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara y, sus pormenores se contengan en un documento distinto

5. Los contribuyentes además de contar con el documento que cumpla con los requisitos fiscales que establecen las leyes, como lo es la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, deberán contar con la documentación que soporte que demuestre que efectivamente existe la operación que ampara el comprobante; esto es, que demuestre que la operación tiene un soporte real y sustancia económica y, la autoridad fiscal podrá presumir la inexistencia de las operaciones amparadas los comprobantes fiscales para lo cual dará oportunidad a los contribuyentes de desvirtuar dicha presunción, por lo que es acertada y apegada a las disposiciones legales lo sostenido por la Segunda Sala al sostener que basta con que el la descripción del servicio o el uso o goce contenido en los comprobantes fiscales que lo amparen permita tener una idea clara u general de en qué consistieron las operaciones realizadas o los gastos erogados y sus pormenores podrán contenerse en la documentación que soporte dicha operación o gasto.

6. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, por lo que se considera suficiente y apegado a derecho que la Segunda Sala haya concluido que la descripción del servicio o del uso o goce en los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce de manera clara dando una idea de lo delimitado en sus partes o propiedades, pues con ello, se permite presumir que la descripción del servicio o del uso o goce permite dar una idea clara de los mismos y que el detallé o pormenores de los servicios recibidos o del uso o goce se encuentran amparados con diversa documentación comprobatoria.

Sin embargo, en caso de que la autoridad fiscal considere que la descripción del servicio o del uso o goce en los comprobantes fiscales no se señala manera clara dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades mediante el ejercicio de las facultades de comprobación a través de la revisión de la documentación que incluye los pormenores de los servicios prestados o del uso o goce podrá destruir en todo caso dicha presunción de buena fe.

7. Considerando las facultades de comprobación de las autoridades fiscales contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y la obligación de valorar de manera adminiculada la documentación comprobatoria que ampara los comprobantes fiscales, es posible concluir como lo hace la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, debe de cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero 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 se puede otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ∞ Código Fiscal de la Federación
- ∞ Ley del Impuesto sobre la Renta
- ∞ Ley del Impuesto al Valor Agregado
- ∞ Ley Federal de Derechos
- ∞ Código Civil Federal
- ∞ Código Federal de Procedimientos Civiles
- ∞ Semanario Judicial de la Federación
- ∞ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
- ∞ Criterios sustantivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
- ∞ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Tomo I. Página 309
- ∞ Diccionario de Derecho. Rafael de Pina Vara. Editorial Porrúa. Página 136.
- ∞ El Ámbito de las Deducciones Fiscales, Gastos, Inversiones y Costo de lo Vendido. Carlos Orozco-Felgueres Loya. Thomson Reuters. Páginas 103 y 501