



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

**El comprobante fiscal; su validez en términos del artículo 69-B del
Código Fiscal de la Federación**

Tesis para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta la

Lic. Paulina Castellanos Unda

Director de Tesis

Mtra. Ivonne del Río Galindo

ÍNDICE GENERAL

Introducción.....	3-4
Capítulo I. Análisis de la sentencia.....	5-22
I.1. Revisión Fiscal 62/2015, relacionada con la Revisión Fiscal 63/2015 y con la Revisión fiscal 153/2016	5-9
I.2. Amparo Directo 475/2015-II	9-12
I.3. Análisis de la Contradicción de Tesis 232/2017.....	13-22
Capítulo II. El comprobante Fiscal.....	23-47
II.1. Concepto	23-25
II.2. Origen Mercantil.....	25-28
II.3. Origen Fiscal	28-33
II.4. La factura como comprobante fiscal y su transición a CFDI.....	33-47
Capítulo III. El artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación	48-71
III.1. Exposición de motivos	48-50
III.2. Procedimiento	50-71
III.2.1. Principio de Legalidad	56-58
III.2.2. Seguridad Jurídica	58-60
III.2.3. Principio de Proporcionalidad	60-61
III.2.4. Principio de Equidad Tributaria.....	62-64
Conclusiones.....	72-74
Bibliografía.....	75-79

INTRODUCCIÓN

El 25 de junio de 2018 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación la modificación al tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, a través del cual se definió el plazo de cincuenta días con que cuenta la autoridad fiscalizadora para valorar las pruebas aportadas por los contribuyentes y emitir la resolución correspondiente.

Lo anterior, resulta de trascendental importancia para el análisis de la ejecutoria y del tema a desarrollar, dado que guarda estrecha relación con el cumplimiento de los requisitos de validez y la forma en que surten efectos los comprobantes fiscales, tal y como lo establecen los artículos 29-A y 69-B del Código Fiscal de la Federación, así como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, ya que el presente trabajo tiene como finalidad analizar la ejecutoria a través de la cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la contradicción de tesis número 232/2017 suscitada entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al sostener dos criterios discrepantes en relación a la forma en cómo se debe cumplir con el requisito previsto en la fracción IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales.

De lo anterior, se puede ver que el tema a analizar consiste prácticamente en determinar la forma en que se deben cumplir los requisitos de validez de los comprobantes fiscales previstos por el citado artículo 29-A del Código Fiscal Federal, a fin de que los contribuyentes puedan darles efectos fiscales; efectos que según el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha resuelto mediante tesis¹ que los comprobantes fiscales surten efectos una vez que la autoridad Hacendaria ejerza sus facultades de comprobación y verifiquen que los mismos cumplen con los requisitos fiscales, que amparan operaciones reales y no simuladas y que por consecuencia resultan ser gastos estrictamente indispensables susceptibles de ser deducidos para efectos del Impuesto Sobre la Renta y acreditables para el Impuesto al Valor Agregado.

En razón de lo señalado, en el presente trabajo se procederá, en principio, a realizar el análisis de la ejecutoria que derivó en la contradicción de tesis 232/2017, a partir de los antecedentes que dieron origen a los criterios discrepantes de los Tribunales Colegiados contendientes, a fin de conocer los argumentos que las partes hicieron valer en las distintas instancias judiciales, para finalmente conocer los argumentos esgrimidos por la Segunda Sala para resolver

¹ VIII-P-1aS-367. Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, junio de 2018, página 150-151.

la posible contradicción de criterios denunciado por el Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Sexto Circuito.

En segundo lugar, se procederá a desarrollar la parte doctrinal de los comprobantes fiscales, con la finalidad de conocer las opiniones de diversos autores para identificar el origen, naturaleza y fin de dichos comprobantes fiscales; así como la parte regulatoria de los diversos ordenamientos legales, desde la legislación mercantil hasta las diversas disposiciones fiscales que reglamentan todo lo concerniente a la forma y efectos de las facturas que amparan operaciones mercantiles entre particulares.

Para con ello, llegar a desarrollar el tema con el cual se denominó el presente trabajo, a saber, **“El comprobante fiscal; su validez en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”**, el cual se eligió por la importancia que hoy tiene la validez y efectos de los comprobantes en materia tributaria, ya que basta recordar que el Gobierno Federal desde el año dos mil trece inició una lucha para combatir las prácticas ilegales de venta de facturas, creando así el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual establece un procedimiento para identificar a los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas (venta) y otro procedimiento para identificar a los contribuyentes que dieron efectos a esos comprobantes fiscales (compra).

Tema que va de la mano con la ejecutoria que se analiza en el capítulo I del presente trabajo, en virtud de la relación que guardan al tocarse el tema de los comprobantes fiscales, el cumplimiento de sus requisitos de validez y de sus efectos, los cuales son estudiados de manera conjunta por la propia autoridad fiscalizadora al ejercer sus facultades de comprobación.

Finalmente, se esgrimirán las conclusiones del presente trabajo al analizar la ejecutoria que derivó en la Contradicción de Tesis 232/2017, así como del tema que se va desarrollar, pues se considera que encuentran una estrecha relación al tratarse del cumplimiento de formalidades de los comprobantes fiscales, que hoy es de suma importancia dejar en claro la forma en cómo deben de cumplirse, a fin de no dejar a los contribuyentes en completo estado de indefensión e inseguridad jurídica, ya que no se debe olvidar que ante una indebida apreciación de los hechos, las autoridades pueden quitar los efectos a los comprobantes fiscales en perjuicio de los contribuyentes que si realizan operaciones reales, lo cual podría detonar en créditos fiscales e incluso la imputación del delito previsto y sancionado por el artículo 113 fracción III del Código Fiscal de la Federación, de expedir o adquirir comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas.

Por todo lo antes mencionado, se decidió desarrollar el tema seleccionado, el cual se espera sea de su interés al resultar ser actual y de trascendental importancia, por el papel tan relevante que juegan hoy los comprobantes fiscales.

CAPÍTULO I

ANÁLISIS DE LA SENTENCIA

A continuación, se procede a realizar el análisis de la sentencia que derivó en la jurisprudencia por contradicción de tesis 2a./J.161/2017 (10a.) con número de registro 2015945, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es *“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN IV, 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”*.

Para ello, es importante revisar la resolución a la contradicción de tesis 232/2017 denunciada por el Tercer Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, ante el criterio discrepante sostenido por el Segundo Tribunal en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, de la cual derivó la Jurisprudencia señalada en el párrafo anterior.

Bajo ese entendido, se procede a identificar los criterios que sostuvieron cada uno de los Tribunales contendientes, para lo cual se empezará por las resoluciones emitidas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016, las cuales serán analizadas de manera conjunta al tratarse de actos emitidos por la misma autoridad fiscalizadora sobre un grupo de empresas filiales, y porque los hechos en que se basa tanto la autoridad como la defensa y lo resuelto por el Tribunal Colegiado, son los mismos, por lo que en obvio de repeticiones, se procede a realizar el análisis conjunto de las citadas revisiones.

I.1.- Revisión Fiscal 62/2015, relacionada con la Revisión Fiscal 63/2015 y con la Revisión fiscal 153/2016

Las Revisiones Fiscales en comento fueron interpuestas por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, a través de la Administración Local Jurídica de Puebla Norte y de la Administración Local Jurídica de Puebla 1, el Titular de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Puebla y el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, respectivamente, en contra de las resoluciones que a continuación se señalan:

- La resolución dictada por la entonces Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante la cual se resolvió el Juicio de Nulidad número 280/13-12-01-2, promovido por la empresa SOLUCIONES DEL SANTUARIO, S.A. DE C.V., para demandar la resolución contenida en el oficio número SF-PF-(82)-2043/12 de fecha 26 de octubre de 2012, a través del cual la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del

Estado de Puebla, confirma la resolución determinante del crédito fiscal contenida en el oficio número 1037 de fecha 09 de abril de 2012, a través del cual se determinó a dicha empresa, el crédito fiscal número 2324175 en cantidad de \$2'224,975.25, por concepto de Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, e Impuesto Empresarial a Tasa Única.

- La resolución dictada por la actual Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante la cual se resolvió el Juicio de Nulidad número 428/13-12-01-2, promovido por la empresa SOLUCIONES DE IRAPUATO, S.A. DE C.V., para demandar la resolución contenida en el oficio número SF-PF-(82)-2468/12 de fecha 28 de noviembre de 2012, a través del cual la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de Puebla, confirma la resolución determinante del crédito fiscal contenida en el oficio número 1237 de fecha 09 de mayo de 2012, a través del cual se determinó a dicha empresa, el crédito fiscal número 2331408 en cantidad de \$1'860,217.52, por concepto de Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, e Impuesto Empresarial a Tasa Única.

A continuación, se procede a relatar los hechos por los cuales fue determinado el crédito fiscal, los argumentos expuestos por la parte actora en su defensa en el Juicio de Nulidad, lo resuelto por la hoy Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa que conoció del asunto, los argumentos esgrimidos por la Autoridad en su recurso de revisión; revisiones que se analizan de manera conjunta por tratarse del mismo acto recurrido, y finalmente resuelto por el Tribunal Colegiado que conoció de la revisión.

Cabe señalar, que a fin de abarcar el tema del presente análisis y en aras de evitar extenderse en temas que no son materia del presente trabajo, únicamente se señalarán los hechos y argumentos relacionados con el cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales que fueron motivo de análisis en las presentes revisiones fiscales.

En ese sentido, es de apuntar que el crédito fiscal fue determinado por la autoridad fiscalizadora, medularmente por rechazar deducciones por concepto de gastos de ventas, así como por concepto de gastos de administración, al considerar que los comprobantes fiscales no cumplen con el requisito previsto por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, consistente en que se detalle la descripción del servicio en dichos comprobantes, así como que sean estrictamente indispensables en términos de lo dispuesto por el artículo 31, fracción I, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ambas disposiciones vigentes en el ejercicio fiscal 2008.

Lo anterior se puede ver de las resoluciones a las revisiones fiscales de mérito, en las que se advierte que la autoridad demandada rechazó las deducciones por concepto de gastos de ventas, por considerar que en los

comprobantes fiscales que le fueron expedidos no se encuentra identificado plenamente la descripción del servicio que le fue prestado por el proveedor que emitió los comprobantes fiscales, así como por no precisarse en los mismos el lugar donde se realizó el servicio.

Respecto de las deducciones rechazadas en cantidad de \$723,034.00 por concepto de gastos de administración, la autoridad fiscalizadora las rechaza al considerar que la actora no demostró con documentación comprobatoria que los servicios de administración que se le facturaron, fueran estrictamente indispensables para el desarrollo de la actividad, al no contener los comprobantes fiscales la descripción del servicio prestado, el lugar y el tiempo en que se realizó.

Por su parte, la parte actora en su demanda argumenta que la liquidación fincada por parte de la autoridad fiscalizadora es ilegal, al carecer de los requisitos de motivación y fundamentación, en su aspecto material, pues dichas deducciones sí son estrictamente indispensables, al cumplir los comprobantes fiscales con el requisito relativo a la descripción del servicio.

La actora, basa su defensa en un contrato de prestación de servicios celebrado con el proveedor que le expidió las facturas, en el que en el objeto del contrato se estableció el servicio contratado consistía en el servicio de guarda, custodia, control, supervisión, distribución y logística de almacenaje de valores, títulos valores y mercancía en general, el cual al relacionarlo con el concepto de la factura, se puede determinar en qué consistió el servicio contratado, además de que la precisión del lugar y tiempo en que se prestó el servicio no son requisitos previstos en ley.

Argumentos que la Sala que conoció del Juicio de Nulidad al resolver hizo suyos, al darle la razón al actor, puesto que la Sala determina la ilegalidad de la resolución liquidatoria en la parte que rechazó las deducciones por concepto de gastos de ventas, así como de la resolución al Recurso de Revocación que confirmó la legalidad de la determinante del crédito fiscal.

Inconforme con la forma de resolver por parte de la Sala que declaró la nulidad de la resolución impugnada, la autoridad fiscalizadora a través de la Administración Local Jurídica de Puebla Norte, y Administración Local Jurídica de Puebla 1, en representación del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, así como por el titular de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Puebla interpusieron Revisión Fiscal en contra de las sentencias dictadas por las Salas recurridas, argumentando que la sentencia de la Sala era ilegal, por las siguientes razones:

- *Porque la Sala fue omisa en valorar los elementos de prueba y la contestación de demanda, con que se acreditó que la autoridad actúo con apego a derecho, ya que se fundaron y motivaron debidamente las razones por las cuales no eran deducibles los gastos de venta.*

- *Porque los gastos de venta que pretendió deducir la actora no reúnen los requisitos fiscales del artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.*
- *Porque de las facturas exhibidas no se desprendía plenamente la descripción del servicio que amparan, el lugar donde se realizó el servicio y el tiempo en que se realizó.*
- *Porque las facturas exhibidas no pueden considerarse estrictamente indispensable para los fines de su actividad, pues si bien señala “almacenaje”, no se desprende claramente el tipo de descripción del servicio, el lugar donde se realizó el servicio, el tiempo en que se realizó, para considerar que efectivamente, la erogación era estrictamente indispensable.*
- *Porque la Sala omitió analizar la resolución determinante en que se analizó el contrato de prestación de servicios, del que se conoció que no establece el lugar donde se almacenarán las mercancías en general, ni describe a que corresponden los valores ni títulos que demostraran la necesidad de requerir servicios de almacenaje, requisito necesario para que la autoridad tuviera certeza de que es necesaria la contratación del servicio de almacenamiento.*

Finalmente, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, resolvió declarar inoperante el agravio de la autoridad recurrente, al estar construido su argumento en una premisa falsa, consistente en que el “almacenaje” se dio en un lugar distinto al domicilio en que se realizan las actividades de la contribuyente, lo cual no es cierto.

Lo anterior, al señalar que la Litis en el juicio de nulidad no consistió o versó sobre si la descripción del servicio establecía que el servicio de almacenaje se daría en el domicilio de la actora o en uno distinto, ya que ni de la sentencia de la sala, ni de los conceptos de impugnación hechos valer por el actor se desprende tal hecho, antes bien, se advierte que el servicio de almacenaje a que se refieren es el relativo al manejo y resguardo de los bienes por parte de personal experto.

Concluyendo el Tribunal de alzada, que los motivos de inconformidad vertidos por la recurrente, son inoperantes al no conducir a ningún fin práctico su análisis y calificación, toda vez que parte de una suposición que no resultó verdadera, por lo que su conclusión resulta ineficaz para obtener la revocación de la sentencia recurrida.

No obstante la resolución alcanzada por dicho Tribunal Colegiado, el Magistrado Jaime Raúl Oropeza García emitió voto particular al no compartir el proyecto aprobado por mayoría que determinó revocar la sentencia recurrida, al considerar que la interpretación que hace el proyecto como el de la Sala, no

encuentran sustento jurídico, toda vez que los requisitos fiscales deben contenerse en las facturas y no en un documento diverso, como lo es el contrato, ya que al tratarse de un documento de carácter privado, éste no puede suplir por sí mismo el requisito de validez establecido en la ley; puesto que la ley es clara al establecer que es en las facturas donde se debe cumplir con el requisito de descripción de los servicios y no en otro distinto.

Por lo que finaliza señalando, que si las facturas expedidas por el proveedor de servicios fueron por concepto de “almacenaje” y no se describió en los comprobantes todos los servicios que se pretendían amparar, los mismos debieron considerarse que no cumplen con los requisitos exigidos en la ley, y por tanto el rechazo de las deducciones de la autoridad fiscalizadora, fue legal.

I.2.- Amparo Directo 475/2015-II

A continuación se procede a realizar el análisis de la Sentencia dictada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el Amparo Directo promovido por la contribuyente PROMÁQUINA, S.A. DE C.V., en contra de la resolución definitiva del 02 de octubre del 2015, emitida por la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través de la cual se resolvió el Juicio de Nulidad 1881/15-06-02-1, en la que se declaró la nulidad de la resolución impugnada contenida en el oficio 500-30-00-01-01-2014-3114040969 de fecha 07 de enero de 2015, emitido por la Administración Local de Auditoría Fiscal de Guadalupe del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual se resolvió autorizar parcialmente la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado por el mes de octubre del 2012.

Para ello, se procede a identificar de la propia sentencia cuáles fueron los hechos y motivos por los que la autoridad fiscalizadora autorizó parcialmente la solicitud de devolución solicitada por la contribuyente quejosa, básicamente la autoridad negó la devolución por considerar que los comprobantes fiscales que amparan las cantidades solicitadas en devolución, eran gastos que no se consideran estrictamente indispensables para su actividad, en virtud de que la descripción del servicio señalado en los comprobantes era genérica.

La autoridad fiscalizadora señala de forma particular que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales expedidos por la contribuyente PROMOTORA CERRALVO, S. DE R.L. DE C.V., no eran deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta al no acreditarse que se trataban de gastos estrictamente indispensables para la actividad de la contribuyente quejosa, toda vez que el concepto que amparan las facturas era en forma genérica “mano de obra”, “mano de obra Apodaca”, “mano de obra Cerralvo” y “mano de obra calidad”.

Inconforme con los términos en que fue emitida la resolución a través de la cual se autorizó parcialmente la devolución del Impuesto al Valor Agregado, la Contribuyente afectada, interpuso demanda de nulidad ante la Segunda Sala Regional del Noreste del hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la que hizo valer como argumento de impugnación toral, el que la autoridad fiscalizadora perdía de vista lo dispuesto en la tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es el de “*RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO “ESTRICTAMENTE INDISPENSABLE” A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE IMPUESTOS RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002)*”, en la que se estableció que el término estrictamente indispensable se encontraba vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, por lo que dicho requisito de indispensabilidad debía interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate, y no pretender que dicho requisito se cumple con la descripción que se haga del servicio en el comprobante fiscal, como lo señaló la autoridad fiscalizadora.

En ese sentido, señala la actora, que si se atiende a su objeto social que era la compra venta de maquinaria pesada, así como la fabricación de estructuras metálicas, se puede ver la indispensabilidad de contratar los servicios de la empresa PROMOTORA CERRALVO, S. DE R.L. DE C.V., a fin de que le proporcionara el personal necesario para la producción, administración en la fabricación de estructuras metálicas, así como para la compra venta de maquinaria, exhibiendo como pruebas para respaldar su dicho el contrato de prestación de servicios, cédulas de determinación de cuotas obrero patronales del Instituto Mexicano del Seguro Social, cédulas de determinación de cuotas obrero patronales, aportaciones y amortizaciones del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, el listado de nóminas y el chequeo global por semana del control de acceso del personal; con lo cual a consideración de la actora, el gasto resultaba estrictamente indispensable y por ende deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta y en consecuencia acreditable la parte correspondiente para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte la Sala responsable, al dictar la resolución que puso fin al Juicio de Nulidad, señaló al respecto, que a su consideración no le asistía la razón al actor, en virtud de que de la lectura que se realizó a las documentales aportadas como pruebas por la actora, únicamente se demostraba que el proveedor PROMOTORA CERRALVO, S. DE R.L. DE C.V., tenía registrada como actividad preponderante para efectos del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, pero que en ninguna parte se demostraba que entre su objeto social se encontrara el de prestación de servicios de mano de obra para la fabricación de estructuras metálicas, como lo pretendía la actora, por lo que resolvió que dichos gastos no

² 179766. 2ª. CIII/2004. Segunda Sala. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Diciembre 2004, página 565.

fueron estrictamente indispensables para desarrollar su actividad y de ahí lo infundado de su argumento.

Inconforme con la forma de resolver por parte de la Segunda Sala Regional del Noreste del hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la actora interpuso Demanda de Amparo Directo ante el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, en la que hizo valer como concepto de violación el que la sentencia viola los principios de congruencia, exhaustividad y legalidad, al analizar indebidamente los argumentos planteados y las pruebas aportadas en el juicio.

Lo anterior, al señalar que la Sala responsable perdió de vista que los comprobantes fiscales que le fueron rechazados si amparan gastos que son estrictamente indispensables para la consecución de su objeto social, en virtud de que se trata de gastos efectuados para la contratación de personal especializado para los procesos de soldadura, ensamble, así como para los servicios de ingeniería, arquitectura y administración que se encuentran relacionados con la actividad preponderante de la quejosa, consistente en la fabricación de estructura metálica y venta de maquinaria, sin que le reste valor a lo anterior el hecho de que en los comprobantes fiscales se hubiera señalado como descripción del servicio “mano de obra”, “mano de obra Apodaca”, “mano de obra de cerralvo”, y “mano de obra de calidad”, pues los mismos al ser relacionados o vinculados con todas y cada una de las pruebas aportadas en el Juicio de Nulidad, se acredita que son gastos estrictamente indispensables para su actividad.

En ese sentido, se duele del hecho de que la Sala responsable considera el concepto facturación utilizado como genérico, lo cual a su consideración resulta falso, pues si se hubiera analizado de manera adminiculada los comprobantes con el contrato de prestación de servicios, con las cédulas de determinación de cuotas obrero patronales IMSS e INFONAVIT, los reportes de chequeo global de acceso a la fuente de trabajo, y con el listado de nóminas, la Sala responsable habría concluido que el gasto era estrictamente indispensable y necesario para cumplimentar la actividad de la quejosa, hecho que a su consideración no sucedió al no haber valorado debidamente tanto los argumentos como las pruebas aportadas por su representada en el juicio de origen.

Argumentos los anteriores, que a consideración del Tribunal de alzada que conoció del juicio de amparo directo, resultaron infundados e inoperantes para conceder el amparo y protección de la justicia federal y por consecuencia para revocar la sentencia reclamada, por las consideraciones de hecho y de derecho siguientes:

- *Por considerar que las descripciones de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales son genéricas y por ende insuficientes para comprobar que se refieren a servicios indispensables para la actividad comercial de la quejosa.*

- *Por considerar que los servicios prestados deben describirse en el comprobante fiscal y no en un documento distinto como lo sería el contrato de prestación de servicios, al tratarse de un documento privado que no cumple con los requisitos de los comprobantes fiscales y por no ser impresos por establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*
- *Por considerar que el emisor del comprobante tiene la obligación de pormenorizar el motivo del servicio, es decir detallar en qué consiste éste, considerando sus características esenciales, lo que debe entenderse como la necesidad de precisar en qué consiste el servicio consignado en el documento, hecho que en la especie no sucedió.*
- *Por considerar insuficiente la descripción de los servicios que amparan las facturas, para generar certeza sobre si dicho servicio es estrictamente indispensable para los fines de la actividad preponderante de la quejosa, conforme a los artículos 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con los diversos 29 y 29-A, fracción V, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.*

De lo anterior, se puede ver que la resolución alcanzada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, es totalmente opuesto a lo resuelto por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, pues mientras el Segundo Colegiado concluye que la descripción de los servicios debe ser única y exclusivamente en los comprobantes fiscales, el Tercero estableció que la descripción de los servicios podría darse no solamente en los comprobantes fiscales, sino que también podrían desprenderse de otros documentos relacionados, propios de la contabilidad del contribuyente, como lo son los contratos que les dieron origen.

Ante la evidente diferencia de criterios de los Tribunales Colegiados, uno de los Magistrados integrantes del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, denunció la posible contradicción de criterios entre el sustentado por dicho órgano judicial al resolver los recursos de revisión fiscal 62/2015, 62/2015 y 153/2016 y el que sostuvo el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo directo 475/2015, que se acaba de examinar.

Por lo que a continuación se procede a realizar el análisis de la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017, fallada en sesión pública del día 18 de octubre de 2017 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a efectos de conocer el criterio que debe prevalecer en relación a la forma en que se deben cumplir el requisito de descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, en términos de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

I.3.- Análisis de la contradicción de tesis 232/2017

La ejecutoria de la contradicción de tesis a estudio, tuvo como finalidad dar respuesta a dos preguntas importantes, las cuales van relacionadas con el cumplimiento de los requisitos de validez en los comprobantes fiscales, en específico el previsto en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, relativo a la forma en que deben de describirse los servicios que amparan tales comprobantes.

Las preguntas a las que dio respuesta la Segunda Sala de la Suprema Corte, al resolver la contradicción de tesis de mérito, consistieron en las siguientes:

- *¿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. Al dar respuesta a la primera pregunta, la Sala considera que para la misma ya existe pronunciamiento anterior al respecto, al haber resuelto los Amparos Directos en Revisión 3858/2014 y 1622/2016, *en los que se pronunció respecto de 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.*

En ese sentido, la Segunda Sala determinó que el requisito relativo a la descripción de los servicios previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, debe cumplirse por parte del emisor del comprobante, debiendo dar la idea del servicio prestado, delimitando sus partes o propiedades, lo que implica que sea de manera general, ya que, dada la multiplicidad de servicios existentes, lo importante es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

De lo anterior, se puede ver que la Sala resolutora se pronuncia en el sentido de que la forma en como debe cumplirse el requisito relativo a la descripción de los servicios, es señalando de manera general el servicio prestado, pero cuidándose que por lo menos se especifique el tipo de servicio contratado por las partes, ya que no se debe olvidar que el comprobante fiscal es un elemento de prueba que sirve para acreditar operaciones mercantiles entre particulares, que si bien genera efectos fiscales en materia de Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, también lo es que se trata de un documento que ampara el servicio contratado, el monto, el nombre del que lo expidió y del beneficiario.

Por lo que se considera que el cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio, no debe ser de tal manera que sea una carga para los particulares que no sea operativo ni práctico, ya que se debe partir que se trata de un comprobante, en el que lo importante para los particulares, en primera instancia, es que se establezca el servicio prestado y el monto cobrado, para posteriormente darle efectos fiscales cuando se presente la declaración anual o los pagos provisionales, o en su caso, en las declaraciones definitivas de IVA.

Algo importante y de llamar la atención, es lo señalado en el sentido de que, en caso de duda de la autoridad respecto de las operaciones y el cumplimiento de requisitos, ésta puede ejercer sus facultades de comprobación a efectos de verificar que los comprobantes fiscales cumplen o no dichas formalidades y requisitos, los cuales según sea el caso puede validar o bien rechazar los comprobantes fiscales que amparen dicho gasto.

En esa guisa, se considera que la conclusión alcanzada por la Segunda Sala es correcta, ya que no se debe exigir mayores requisitos de circunstanciación de la descripción del servicio en las facturas, por no resultar práctico para las partes, máxime que ante la duda, la autoridad fiscalizadora cuenta con facultades expeditas para revisar que dichos comprobantes cumplen con los requisitos de validez previstos por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, 2012 y en la actualidad.

Corroborando lo anterior, el hecho de que con fecha 1º de julio de 2017 entró en vigor la versión 3.3. de la factura, a través de la cual la autoridad hacendaria implementó un catálogo de claves y descripciones de productos y servicios para el llenado de la nueva facturación, en el que se puede ver que se establecieron conceptos por áreas, pero de manera general, y no tan descriptivo como lo pretendió el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver las revisiones fiscales número 62/2015, 63/2015 y 153/2016.

Asimismo, con fecha 09 de diciembre de 2013 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que otorga facultades a la autoridad fiscalizadora para comprobar que las operaciones que amparan los comprobantes fiscales no sean simuladas, dotando de esta manera a la autoridad de mayores facultades para revisar que los comprobantes fiscales cumplan con las formalidades y requisitos de las disposiciones tributarias.

No obstante, estar de acuerdo con la conclusión alcanzada por la Segunda Sala al contestar la primera pregunta, es de mencionar que no se está de acuerdo en la forma en cómo se arribó a dicha conclusión, en virtud de que la Sala hace un análisis de una serie de tesis de jurisprudencias³, que no encuentran relación con

³ **1007291.** 371. Segunda Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero 2006, página 762, de rubro: COMPROBANTES FISCALES. EL

el tema analizado, pues tales criterios hablan de la forma en cómo los contribuyentes a los que se les expidan comprobantes fiscales, deben verificar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, esto es, verificar que los datos de beneficiario del servicio sean correctos, verificar que el emisor cumpla con sus obligaciones de dar aviso de cambio de domicilio, entre otros.

Lo cual se considera no guarda relación con la forma en cómo debe cumplirse con el requisito relativo a la descripción del servicio, pues en este caso, no se exige que el receptor del comprobante verifique que se establezca la descripción del servicio, sino cómo debe ser cumplido, lo cual ya quedó plenamente explicado en párrafos anteriores.

De ahí pues, que se hace la observación en el sentido de que la resolución alcanzada por la Segunda Sala, se encuentra débil en cuanto al sustento jurídico, pues como se ha mencionado, se basa en jurisprudencias que no encuentran plena aplicación al caso concreto.

B. Ahora bien, la Segunda Sala al dar respuesta a la pregunta *¿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?*, resolvió de manera enfática y contundente, que el requisito de la descripción del servicio *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 que integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce.*

Lo anterior, al partir de la premisa de que la sola emisión de *los comprobantes fiscales, no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal* para verificar que tales comprobantes cumplen con los requisitos de validez y que amparan operaciones simuladas, de allí que en ejercicio de sus facultades la autoridad pueda solicitar información y documentación de la contabilidad del contribuyente relacionada con los

CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SOLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS QUE LO CONTIENEN .

1701111.2ªJ.35/2008. Segunda Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, Marzo 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.

2003939.2ªJ.87/2013. Segunda Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Tomo I, Julio 2013, 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)

comprobantes fiscales revisados, entre los cuales se encuentra el contrato celebrado con el emisor de los comprobantes, mismo que al ser analizado por la autoridad podrá corroborar el servicio prestado, la contraprestación pactada, las actividades que cada una de las partes se obliga a realizar en favor de la otra, con lo cual se puede dar una idea más clara del servicio que amparan los comprobantes fiscales observados por la autoridad fiscalizadora.

Por lo que a razón de la Segunda Sala, si bien la descripción del servicio debe cumplirse en los comprobantes fiscales, también lo es que se puede detallar o ampliar dicha descripción en otros documentos, como son los contratos celebrados por los particulares, lo cual considera, respeta el derecho de audiencia y seguridad jurídica de los contribuyentes revisados, al permitir aportar pruebas documentales que acreditan el tipo de servicio prestado por el emisor al receptor, lo cual es propio de las revisiones de las autoridades, dígase visita domiciliaria, revisión de gabinete o el procedimiento establecido por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, pues en los tres procedimientos de fiscalización se permite a los contribuyentes revisados, aportar pruebas a fin de desvirtuar los hechos u omisiones detectados por la autoridad fiscalizadora, ya que de lo contrario se haría nugatorio el derecho de los contribuyentes de aportar información y documentación que acrediten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Lo anterior se puede ver de lo dispuesto en el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al establecer que las autoridades fiscales podrán practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías; así también el artículo 48 del mismo ordenamiento legal, establece que las autoridades fiscales para el ejercicio de sus facultades de comprobación, podrán solicitar a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o la presentación de la contabilidad; de donde claramente se puede ver la facultad que tiene la autoridad para revisar los comprobantes fiscales y verificar de manera relacionada con otras pruebas que los mismos cumplen con el requisito de validez establecido por la fracción V del artículo 29-A del Código Federal Tributario.

De igual forma, del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se desprende que la autoridad fiscalizadora cuenta con facultades para revisar a contribuyentes que han estado emitiendo comprobantes sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirecta para prestar los servicios o comercializar los bienes que amparan los comprobantes.

Como se puede ver de los preceptos antes citados, las autoridades fiscalizadoras cuentan con plenas facultades para revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, sin embargo, tales disposiciones también establecen la posibilidad de éstos para presentar pruebas tendientes a desvirtuar los hechos y omisiones conocidos por las autoridades al ejercer sus facultades de comprobación, hecho que se puede ver de lo dispuesto en la

fracción IV, segundo párrafo del artículo 46 del dispositivo legal en mención, al establecer que los contribuyentes podrán presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones plasmados en la última acta parcial.

Derecho que también es aplicable para el caso de las revisiones de gabinete, al establecer la fracción V del artículo 48 del ordenamiento en cita, que los contribuyentes contarán con un plazo de veinte días para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones que emita la autoridad fiscalizadora.

De la misma forma, el artículo 69-B del referido Código, establece el derecho de los contribuyentes para aportar pruebas, al señalar el segundo párrafo de dicho dispositivo que los contribuyentes podrán 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 ese sentido, toma validez lo resuelto por la Sala concedora de la contradicción a estudio, al establecer que el cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio, de manera general debe cumplirse en los comprobantes, existiendo la posibilidad de detallarse en otros documentos, como lo es un contrato, ya que si se toma en cuenta que la validez de los comprobantes fiscales se encuentra sujeta a la revisión de las autoridades fiscalizadoras, resulta inconcuso que la autoridad al revisar la contabilidad del contribuyente pueda allegarse de otras documentales que le permitan identificar plenamente el servicio que ampara el comprobante fiscal, o bien en la revisión, como ya se dijo, los contribuyentes puedan aportar la documentación que consideren necesaria y suficiente para acreditar el servicio amparado en el comprobante fiscal.

Por lo anterior, se considera que la respuesta que la Sala da a la segunda pregunta, resulta correcta, al haber analizado la cuestión efectivamente planteada y sobre todo por tener la visión en cuanto a que el comprobante no puede ser el único documento con el cual se pueda acreditar el servicio que fue prestado por el emisor del comprobante, ya que como se viene mencionando, en respeto al derecho de audiencia y seguridad jurídica, la autoridad debe tener la apertura para revisar la documentación que los contribuyentes le aporten a fin de acreditar el servicio contratado y no solamente basarse en el comprobante fiscal.

No obstante lo antes expresado, es de manifestar que no se está del todo conforme con la forma de resolver de la Segunda Sala al dar contestación a la segunda pregunta, en virtud de que al hacer su pronunciamiento, solamente por lo que hace a los contratos como otro de los documentos en donde se puede detallar el servicio que ampara los comprobantes, se queda corta en su apreciación, toda vez que en la contabilidad de los contribuyentes existe una infinidad de documentos que amparan las operaciones diarias, a través de los cuales también

se puede acreditar el servicio contratado, ya que en ellos se desprende el detalle de los servicios contratados por los particulares.

A fin de entender lo anterior, es conveniente tener presente lo que se entiende e integra la contabilidad, y para ello se citará lo dispuesto en las disposiciones fiscales y lo que dice la doctrina al respecto.

Se empezará por lo que establece el artículo 28, fracción I del Código Fiscal de la Federación, el cual señala 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 documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones.*

Para las Normas de información financiera, *la contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuralmente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.*

El maestro Baltazar Feregrino⁴, define la contabilidad como *la técnica de captación, clasificación y registro de las operaciones de una entidad para producir información oportuna, relevante y veraz. En un sentido más amplio, la contabilidad es la disciplina que se enriquece con las áreas administrativa, jurídica y fiscal financiera, costos y auditoría. También se podría agregar que es el arte de registrar, clasificar y resumir de una manera significativa y en términos monetarios, las transacciones y eventos, o sucesos que son cuando menos en parte de carácter financiero, así como interpretar los resultados.*

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver el amparo directo 7/2001, fijó la tesis aislada cuyo rubro es *“CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES, DOCUMENTOS QUE FORMAN PARTE DE LA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 53, INCISO A), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”⁵.*, en la cual estableció que se debe entender por contabilidad, *toda aquella documentación comprobatoria de los asientos respectivos que aparecen en los libros que al efecto llevan los contribuyentes, y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales, forman parte de aquélla, sin que obste que el precepto en mención no*

⁴ BALTAZAR Feregrino Paredes, *Diccionario de Términos Fiscales*, 5ª ed., p.67.

⁵ 188645. VI.2.A.12.A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIV, Octubre 2001, página 1103.

enumere detalladamente, como si se tratara de un catálogo, los documentos que forman parte de la contabilidad de un contribuyente.

Como se puede ver, la contabilidad la integra un sin número de documentos que pueden servir para acreditar el servicio amparado, y no solamente en el comprobante fiscal o en el contrato como lo señaló la Segunda Sala, pues es de explorado derecho que, en la práctica los contribuyentes en su contabilidad llevan registros contables de las operaciones donde se identifica por cuenta cada ingreso o gasto de la contribuyente, así mismo el servicio prestado se puede desprender de los estados de cuenta, en las pólizas de ingresos y egresos, de los talones de los cheques, de los reportes que entregan los proveedores, de las entradas y salidas de almacén, y así se pueden mencionar muchos documentos más, en los que se detallan los servicios que amparan los comprobantes fiscales, y no solamente en el contrato como lo manifestó la Sala resolutora.

Cobra relevancia con lo anterior, lo establecido en la tesis del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa, de rubro “ESTADOS DE CUENTA BANCARIOS, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER CUANDO SE UTILIZAN COMO COMPROBANTES FISCALES QUE AMPARAN DEDUCCIONES”⁶, toda vez que en la misma se determinó, que los estados de cuenta podrán hacer las veces de comprobantes fiscales para efectos de sus deducciones, siempre que cumplan con los requisitos del artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, dentro de los cuales se encuentran *el concerniente a señalar en dichos estados de cuenta la clave del Registro Federal de Contribuyentes del beneficiario del cheque o de quien enajene los bienes, otorgue su uso o goce, o preste el servicio, conforme a sus fracciones I y V, segundo párrafo.*

Del criterio en cita, se puede ver que el propio legislador estableció la posibilidad de que los estados de cuenta pudieran utilizarse como comprobantes fiscales, lo cual para la Segunda Sala debió ser un hecho notorio que tuvo que considerar al momento de resolver la contradicción de tesis a estudio, a fin de tener una idea más clara de los documentos que existen en la contabilidad de los contribuyentes en los que también se pueden detallar los servicios que amparan los comprobantes fiscales.

En ese sentido, es claro que la Segunda Sala realizó una apreciación indebida de todos y cada uno de los documentos que integran la contabilidad de los contribuyentes, a efectos de determinar que no solamente en los contratos se pueden detallar los servicios que amparan los comprobantes fiscales, sino que también se pueden describir o detallar en otros documentos que integran la contabilidad.

⁶ Tesis VI-TASR-XXXVI-137, R.T.F.J.F.A. Sexta Época, Año IV. No. 40. Abril 2011. P.572.

Lo anterior, a fin de que se obligue a las autoridades fiscalizadoras a que cuando ejerzan sus facultades de comprobación, revisen toda la documentación que integra la contabilidad, misma que es aportada por los contribuyentes a fin de acreditar que los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos de validez y que no amparan operaciones simuladas.

Esto con el objetivo, de respetar los derechos de audiencia y seguridad jurídica de los contribuyentes, mismas que se encuentran reguladas por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que al considerar que únicamente en los comprobantes fiscales se puede describir y detallar el servicio que amparan tales comprobantes, vuelven nugatorio el derecho de los contribuyentes a aportar mayor información y documentación de su contabilidad que les permita acreditar el servicio amparado en los comprobantes fiscales, y a su vez permitiendo que la autoridad determine si la factura cumple con requisitos o no, al basarse única y exclusivamente en dicho comprobante y en los contratos.

Lo cual como se viene mencionado, resulta conculcatorio de los derechos de los contribuyentes, pues como ha quedado demostrado existe una serie de documentos en la contabilidad que permiten a la autoridad poder identificar el servicio amparado en los comprobantes.

De ahí que no se coincida del todo con la forma de resolver la contradicción de tesis 232/2017, al haber dejado de observar la Segunda Sala que en la contabilidad de los contribuyentes existen muchos más documentos que el solo contrato, para acreditar el servicio que amparan los comprobantes fiscales.

Resulta de importancia lo anterior, si se considera que la ejecutoria en análisis derivó en la jurisprudencia que a continuación se transcribe por su importancia y trascendencia en el tema a estudio:

“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 INTEGRAR 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”.⁷

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.

Tesis y criterio contendientes:

Tesis IV.2o.A.132 A (10a.), de título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. LA 'DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO' A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON EstrictAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.", aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 24 de febrero de 2017 a las 10:26 horas, y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 39, Tomo III, febrero de 2017, página 2174, y El sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016.

Tesis de jurisprudencia 161/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de noviembre de dos mil diecisiete.

Esta tesis se publicó el viernes 12 de enero de 2018 a las 10:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 15 de enero de 2018, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

De la jurisprudencia en cita, se desprende el criterio adoptado por la Segunda Sala al resolver la contradicción de tesis que le dio origen, la cual en términos del artículo 217 de la Ley de Amparo resulta obligatoria para los Tribunales Administrativos, Colegiados y Juzgados de Distrito, y por supuesto para las Salas de la Suprema Corte, quienes como se sabe, son los órganos

⁷ 2015945. 2ª/J.161/2017. Segunda Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 50, Tomo I, Enero 2018, página 355.

jurisdiccionales encargados de resolver los litigios entablados por los contribuyentes contra actos de fiscalización de las autoridades fiscalizadoras.

Por lo que ante la Jurisprudencia existente al respecto, los Tribunales validarán las resoluciones de las autoridades que únicamente hayan analizado los comprobantes fiscales y los contratos, para acreditar que no se cumplió con el requisito de validez relativo a la descripción del servicio, dejando de ver que la autoridad bien pudo verificar el cumplimiento de tal requisito en otros documentos integrantes de la contabilidad de los contribuyentes, sin que ello se pueda decir que es ilegal al existir la jurisprudencia de mérito, volviendo estéril el derecho de los contribuyentes de probar su dicho.

En ese sentido, se deja de exigir a las autoridades fiscalizadoras que en ejercicio de sus facultades de comprobación, puedan corroborar de manera cierta a fin de llegar a la verdad, si los contribuyentes cumplieron con sus obligaciones fiscales, como el que en la especie ocupa, que es el verificar que los comprobantes cumplen con el requisito de validez previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, valiéndose para ello de todos los elementos con que cuenten al momento de la revisión, pues en teoría ese debe ser el fin último de la autoridad al revisar a los contribuyentes.

En virtud de todo lo anteriormente expuesto, se propone, se ponga a consideración de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los argumentos expuestos a fin de lograr un criterio más robusto que no deje lugar a dudas o interpretación la forma en cómo debe cumplirse con el requisito relativo a la descripción del servicio, así como en los documentos en los que debe realizarse, considerando que no solamente puede darse en los comprobantes fiscales y los contratos, sino también en cualquier otro documento que se desprenda de la contabilidad de los contribuyentes, para con ello evitar abusos en las resoluciones de las autoridades fiscalizadoras y sobre todo se adopte, por todos los tribunales un criterio homogéneo en ese sentido.

Finalmente, vale la pena traer a consideración el precedente dictado por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 24 de mayo de 2018, cuyo rubro es *“COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ESTOS SE PRETENDE”*⁸. En el que se estableció que los comprobantes fiscales no son válidos por el hecho de que cumplan los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, ya que para ello es necesario que la autoridad fiscalizadora ejerza sus facultades de comprobación, quien hasta en ese momento determinará si procede el efecto fiscal de los comprobantes.

⁸ Tesis VIII-P-1As-214. R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. Número 16. Noviembre 2017. P. 314.

CAPÍTULO II

EL COMPROBANTE FISCAL

En éste capítulo se analizará el origen y evolución de los comprobantes fiscales, desde la época de la colonia en el Siglo XVI, cuando el pago de los tributos era registrado en los libros de cuentas de la alcabala, hasta la fecha actual con la implementación del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), para entender su naturaleza, el fin que persiguen y los efectos que se les puede dar, así como la importancia que tienen tanto para los contribuyentes como para el fisco y la forma en que se deben cumplir los requisitos de validez, que se encuentran previstos por el artículo 29-A del Código Fiscal Federal.

II.1. Concepto

Se comenzará analizando los distintos conceptos que se han dado respecto de los comprobantes fiscales.

El autor Baltazar Feregrino Paredes⁹, en su Diccionario de términos fiscales define al comprobante desde el punto de vista fiscal, como el documento que reúne una serie de requisitos establecidos en el CFF y que algunos le siguen llamando, factura, remisión, nota de venta, pero que todos estos han sido sustituidos no solamente por el documento impreso en imprentas autorizadas, sino también en documentos digitales y en su caso estados de cuentas bancarios.

La Real Academia Española,¹⁰ señala que la palabra comprobante proviene del antiguo participio activo de comprobar y significa, aquel recibo o documento que confirma un trato o gestión.

Dicho concepto debe trasladarse al ámbito del derecho fiscal, para definir lo que es un comprobante fiscal, obteniéndose que el comprobante fiscal es el documento que sirve para confirmar que los contribuyentes han cumplido con las obligaciones fiscales que se establecen en los ordenamientos legales emitidos por el Estado mexicano que imponen cargas tributarias a los gobernados al situarse en las hipótesis normativas reguladas.

El Servicio de Administración Tributaria, órgano del Estado facultado para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en el folleto "*Comprobantes fiscales, qué son, quiénes los deben expedir y para qué sirven*"¹¹, define al comprobante fiscal como el documento con el que el contribuyente, sus clientes o sus proveedores pueden demostrar que realizaron la compra, venta o renta de

⁹ FEREGRINO Paredes, Baltazar, *Diccionario de términos fiscales*, 5a. ed. Editorial ISEF, México, marzo 2011, pág. 58.

¹⁰ Diccionario de la lengua española, "comprobante", <http://dle.rae.es/?id=A3cOOPW>.

¹¹ Servicio de Administración Tributaria, "*Comprobantes fiscales, qué son, quiénes los deben expedir, para qué sirven*", octubre de 2008.

bienes, o la prestación o adquisición de servicios; además, señala que existen diversos tipos de comprobantes fiscales, los conocidos como facturas, cuyo importe puede deducirse al calcular el impuesto sobre la renta (ISR) y el impuesto empresarial a tasa única (IETU), y en los que deben desglosarse los impuestos que se carguen, como el impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS), para que puedan acreditarse contra las cantidades que tengan a cargo los propios contribuyentes sobre estos mismos impuestos y los conocidos como comprobantes simplificados, también llamados notas de venta, cuyo importe no es deducible y en los cuales no se desglosan los impuestos que se cargan sino que se incluyen en el monto total, encontrándose también entre estos comprobantes los tickets que emiten las máquinas registradoras o equipos de registro autorizados para efectos fiscales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis número 1a. CLXXX/2013 (10a.) cuyo rubro señala COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES,¹² ha definido a los comprobantes fiscales como 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 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, los comprobantes fiscales 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, principalmente documental o por cualquier otro medio 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, 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.

Del análisis a los conceptos señalados por el Servicio de Administración Tributaria y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se puede observar que el fin perseguido por los comprobantes fiscales se encuentra dividido en dos puntos, 1) que los comprobantes fiscales son medios de prueba que sirven para acreditar que un contribuyente se situó en alguna de las hipótesis normativas

¹² Tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1, Página, 524

establecidas en disposiciones fiscales que generan cargas tributarias, por lo cual, se encuentra obligado al pago de un tributo y 2) que pueden ser utilizados, para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios, lo cual permitirá determinar la situación de los contribuyentes respecto del tributo que en concreto tengan que pagar al Estado para cumplir con su obligación de contribuir al gasto público.

Sin embargo, se debe agregar un punto más dentro de la finalidad perseguida por los comprobantes fiscales, el cual consiste en que los comprobantes fiscales, no solamente acreditan que un contribuyente se ubicó en algunas de las hipótesis normativas por las cuales se encuentra obligado al pago de un tributo, sino que también acreditan la relación comercial existente entre dos o más personas o entes jurídicos; de ahí la importancia de que el legislador haya establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal Federal, que uno de los requisitos de validez de los comprobantes fiscales es que contengan la descripción del servicio que amparen.

Retomando las definiciones del órgano judicial, la autoridad hacendaria y la Real Academia Española se puede definir al comprobante fiscal como aquel documento que acredita una relación comercial celebrada entre el emisor y el receptor del comprobante a la vez que acredita que el emisor tuvo un ingreso por el cual se encuentra obligado al pago de una contribución y el receptor, erogó un gasto del cual puede solicitar su deducción o acreditamiento, sirviendo para determinar las cargas contributivas de los gobernados.

II.2. Origen mercantil

Para entender la finalidad perseguida por los comprobantes fiscales es necesario remitirse a sus orígenes, los cuales serán analizados desde dos perspectivas: la primera de carácter puramente mercantil y la segunda de carácter fiscal.

En el siglo XVI, durante la época de la colonia, en la Nueva España los comerciantes empezaron a trasladar mercancías provenientes de la península ibérica y de otros países y a su vez comercializarla en la Nueva España, para lo cual, se valían de recibos que son los primeros antecedentes de las facturas, dichos recibos les servían para llevar el control de las mercancías comerciadas y trasladadas. En ellos se hacía constar el nombre del vendedor, el tipo de mercancía, la cantidad, su valor y en su caso el nombre de la persona que la trasladaba.

Las facturas o recibos utilizados por los comerciantes, eran elaborados de forma manuscrita y únicamente tenían por finalidad acreditar la relación comercial existente entre los propios comerciantes y sus clientes, ya que sólo acreditaban la compraventa de mercancías o el traslado de las mismas. Por ello se dice que el origen de las facturas es puramente mercantil, ya que los primeros antecedentes que se tienen de las mismas no contemplaban fines fiscales.

Incluso hoy en día, las facturas por sí mismas siguen teniendo los mismos alcances ya que pueden servir para acreditar, la propiedad de un bien mueble, como sucede en el caso de los automóviles, una compraventa comercial, la prestación de un servicio, o bien, la enajenación de uno o varios productos; cuando la factura es firmada por el cliente que la recibe para que éste la verifique y compruebe que la mercancía entregada corresponde con la que fue pedida en calidad y cantidad y haga el pago correspondiente e incluso puede servir como documento preparatorio o ejecutivo ante un Juez para demandar el incumplimiento de un contrato.

Además hoy en día el carácter mercantil de las facturas se encuentra reconocido en la legislación mercantil ya que el artículo 1391 del Código de Comercio establece que las facturas son documentos ejecutivos que traen aparejada ejecución, por lo cual, se puede ver que el propio legislador reconoció que las facturas son documentos que sirven para acreditar las relaciones comerciales existentes entre dos o más personas o entes jurídicos.

Los Tribunales del Poder Judicial de la Federación en la jurisprudencia número I.4o.C. J/29, cuyo rubro indica FACTURAS. SU VALOR PROBATORIO DEPENDE DE LOS HECHOS QUE SE QUIEREN ACREDITAR, DEL SUJETO CONTRA QUIEN SE PRESENTEN Y DE LAS CIRCUNSTANCIAS CONCURRENTES,¹³ han reconocido el carácter mercantil de las facturas ya que han sostenido que de la interpretación sistemática y funcional del artículos 1391, fracción VII, del Código de Comercio; en relación con los usos mercantiles y la doctrina especializada en derecho mercantil, se tiene que las facturas adquieren distinto valor, en atención al sujeto contra quien se emplean, los usos dados al documento y su contenido. Así contra quien la expide, es un documento demostrativo de la propiedad de un bien mueble, o de una compraventa comercial; contra el sujeto a quien va dirigida o cliente, ordinariamente se emplea como documento preparatorio o ejecutivo de una compraventa comercial o de la prestación de servicios, respecto de los cuales la factura produce indicios importantes sobre la relación comercial y la entrega de las mercancías o prestación de los servicios.

En efecto, las facturas son documentos *sui géneris*, porque no son simples textos elaborados libremente por cualquier persona, en cuanto a contenido y forma, sino documentos que sólo pueden provenir legalmente de comerciantes o prestadores de servicios registrados ante las autoridades hacendarias, sujetos a ciertos requisitos para su validez. Por tanto, su contenido adquiere una fuerza indiciaria de mayor peso a la de otros documentos privados.

Asimismo, en el desarrollo de las relaciones mercantiles han adquirido otras funciones adicionales, como la de acreditar la propiedad de los vehículos automotores ante las autoridades de tránsito y otras, reconocidas inclusive en la

¹³ Tesis I.4o.C. J/29, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, Junio de 2008, Página, 1125.

normatividad de esa materia; respecto de otros bienes se ha venido incorporando en la conciencia de las personas como generadoras de indicios de la propiedad; entre algunos comerciantes se vienen empleando como instrumentos preparatorios o ejecutivos de una compraventa comercial o prestación de servicios, que se expiden en ocasión de la celebración del contrato respectivo, para hacer una oferta (preparatorio), o para que el cliente verifique si la mercancía entregada corresponde con la pedida, en calidad y cantidad, y haga el pago correspondiente, y en otros casos se presenta con una copia para recabar en ésta la firma de haberse recibido la mercancía o el servicio.

Por tanto, las facturas atribuidas a cierto comerciante se presumen provenientes de él, salvo prueba en contrario; sin embargo, si a final de cuentas los elementos indiciarios de la factura no se robustecen, el documento no hará prueba contra el cliente de la relación comercial o la entrega de los bienes o prestación de los servicios que pretende amparar.

De igual forma, cuando la factura se presenta contra terceros, puede tener pleno valor probatorio, con base en los usos mercantiles conducentes con las previsiones legales específicas aplicables, pero en lo demás sólo formarán indicios cuya fuerza persuasiva dependerá de las otras circunstancias concurrentes.

En esas circunstancias, se tiene que las facturas, hoy denominadas comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), por sí mismas, sirven para acreditar la relación comercial existente entre dos o más personas o entes jurídicos, sin embargo, es necesario que en la propia factura se dé una idea general del servicio, de los bienes o del uso o goce que ampara, ya que precisamente esa descripción es la que acreditará la relación comercial con el cliente o proveedor.

Sin embargo, en la actualidad existe una multiplicidad de servicios que pueden ser prestados o bienes que pueden ser enajenados o arrendados, por lo cual, es suficiente con que en el comprobante fiscal se dé una idea general del servicio, de la enajenación o del arrendamiento, para acreditar que efectivamente se llevó a cabo la operación comercial; pudiéndose realizar la descripción detallada de la operación en un documento diverso como pudiera ser un contrato o simplemente un anexo de la factura; toda vez que como lo han sostenido los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, la factura es un documento indiciario, de una relación comercial, el cual, al relacionarse con otros documentos como pueden ser el contrato o el documento anexo en el que se haya especificado el servicio o las características del bien enajenado o arrendado acreditará fehacientemente la materialización de la compraventa, del arrendamiento o de la prestación del servicio, por ello, es que uno de los requisitos de validez de los comprobantes fiscales es que contengan la descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Tan es así que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la ejecutoria que resolvió la Contradicción de Tesis número 232/2017, señaló que los comprobantes fiscales surten plenamente sus efectos con el simple hecho de que en ellos se dé una idea general del servicio o del uso o goce que ampara, pudiendo contenerse los pormenores del servicio o del uso o goce que amparan en un documento distinto, en atención justamente al carácter mercantil de los comprobantes fiscales y a la gran multiplicidad de servicios que pueden amparar, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse el uso o goce.

II.3. Origen Fiscal

Ahora bien, para entender la finalidad que persiguen los comprobantes fiscales desde la perspectiva fiscal, es necesario señalar que los comprobantes fiscales nacen de la idea de que todo gobernado está obligado a contribuir con los gastos públicos del Estado; esta ideología tiene su origen desde el Derecho Romano en donde el Imperio Romano ordenó cobrar tributo a todos los pueblos que iba conquistando con el fin de mantener a su ejército y sufragar los gastos que ocasionaban las constantes guerras.

Posteriormente Adam Smith¹⁴ de la escuela clásica inglesa, señaló que los ciudadanos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del gobierno, en los que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia u omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

En la época de la colonia en la Nueva España, la Corona española implementó políticas tributarias creando la alcabala, el cual, fue uno de los impuestos que más ganancias le trajo, toda vez que establecía que todas las personas debían pagar alcabala de todas las cosas que se cogieren, criaren, vendieren y contrataren.

Hoy en día la obligación de contribuir al gasto público, se encuentra consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual señala que todo mexicano debe contribuir a los gastos públicos, ello significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria, expedidas por el Estado mexicano, automáticamente adquiere la obligación de pagar el tributo correspondiente dentro del plazo que la propia ley establezca, ya que los tributos o contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, los cuales resultan imprescindiblemente

¹⁴ SMITH, Adam, *Investigaciones sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*. Traducción de Gabriel Franco, Ed. Fondo de Cultura Económica, México 1958, pág. 726 y 727.

necesarios para la realización de sus actividades, por lo cual, el pago de los tributos constituye una obligación ciudadana de interés público.¹⁵

Para ello el Estado dotó de facultades al Servicio de Administración Tributaria para que en ejercicio de las atribuciones conferidas pueda verificar que los contribuyentes obligados al pago de contribuciones cumplan en la medida en que están obligados, de ahí la importancia de los comprobantes fiscales ya que a lo largo de la historia, los comprobantes fiscales han servido como instrumento para que el Estado verifique que los gobernados cumplan con su obligación de contribuir al gasto público, pues desde que existe la obligación de los gobernados de contribuir, también la intención de éstos de evadir sus obligaciones y disminuir sus cargas tributarias, por lo cual el Estado se ha valido de instrumentos como lo son los comprobantes fiscales para verificar que todos los contribuyentes cumplan con las sus obligaciones fiscales.

El jurista Adolfo Arrijo Vizcaíno,¹⁶ ha señalado que el principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento puede derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficios colectivos, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible.

Por eso la Constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten, el aludido procedimiento económico-coactivo. Recuérdese que el segundo párrafo del artículo 22 de nuestra Ley Suprema dispone textualmente: “no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas”.

En esas circunstancias, para entender la finalidad de los comprobantes fiscales y la evolución que han tenido, es necesario remitirse a los orígenes, los cuales también datan de la época de la Nueva España, toda vez que cuando las autoridades novohispanas se dieron cuenta de que los comerciantes empezaron a trasladar mercancías de la península ibérica y de otros países hacia la Nueva España y a comercializarlas, se vieron en la necesidad de implementar políticas tributarias a fin de recaudar ingresos para la Corona, por lo cual, implementaron la alcabala, el cual, fue uno de los impuestos que más ganancias le trajo a la Corona.

¹⁵ URESTI Robledo, Horacio, *Los impuestos en México*, 4a. ed., Taxx editores, México, 2016, pág. 156.

¹⁶ ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22a. ed. Themis 2015, p. 284.

Este impuesto estuvo regulado en el libro octavo, título trece de la Recopilación de Leyes de los Reinos de Indias de 1680, que señalaba que “el derecho de alcabala pertenece al rey y se manda cobrar en las indias”.

En las leyes de Indias se estipuló que las personas obligadas a pagar la alcabala, eran los vecinos, encomenderos, mercaderes, troperos, roperos, viandantes (mercaderes sin casa), forasteros, los plateros (la de plata y oro), boticarios, zapateros, herradores, buhoneros, silleros, freneros y soldados.¹⁷

La norma general fue que: “todas las personas, debían pagar alcabala de todas las cosas que se cogieren, criaren, vendieren y contrataren de labranza, crianza, frutos y granjerías, tratos y oficios en cualquier otra forma”.

En la ley de la alcabala se especificaba los sujetos y objetos del impuesto, las diversas exenciones y la tasa del 2%. El objeto del impuesto eran las operaciones de compraventa o de permuta y se causaba tantas veces como se celebrasen, aunque los sujetos y bienes fuesen los mismos. La administración de la Alcabala correspondió al Tribunal del Consulado. Quien se encargaba de emitir recibos en los cuales se hacía constar el nombre del pagador, la fecha y la firma del gobernador, los cuales, servían para acreditar que los comerciantes habían cumplido con el pago correspondiente de la alcabala.¹⁸

Hacia 1700 con las reformas borbónicas, se amplió la regulación de los impuestos sobre el comercio; los más importantes seguían siendo los conocidos como alcabalas. En esta época, la alcabala se cobraba por una amplia mayoría de transacciones mercantiles, muy parecido al moderno impuesto sobre el valor agregado. En ese momento además del recibo que se entregaba a la persona por el pago de la alcabala también se implementó el registro de las transacciones comerciales en los denominados libros de cuentas de alcabalas, los cuales eran libros reales, en los que se llevaba el registro de las transacciones, el pagador, el monto de las mercancías vendidas y el monto cobrado por concepto de la alcabala.

Sin embargo, el Tribunal del Consulado no tenía forma de verificar que las operaciones fueran que registraba en los libros de cuentas de alcabalas fueran todas las que efectivamente realizaban los contribuyentes, sino que únicamente registraba aquellas que le eran manifestadas por los propios contribuyentes, lo que daba pie a que los gobernados ocultaran al tribunal que habían realizado transacciones mercantiles y con ello conseguían evadir el pago del tributo de la alcabala.

¹⁷ HERNÁNDEZ Rugeiro, Alma, *El régimen jurídico de las alcabalas en la época colonial*, Revista jurídica del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, número 21, junio de 2014, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/hechos-y-derechos/article/view/7026/8962>.

¹⁸ DE PINA, Rafael, *Alcabala en México*, Enciclopedia jurídica online, <https://mexico.leyderecho.org/alcabala/>.

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

Por ello la autoridad fiscal buscó nuevas formas para llevar el control del pago de los impuesto y tratar de erradicar la evasión fiscal y fue así como en el año de 1873 se publicó la Ley del Timbre, mediante la cual, comenzaron a tasarse con este impuestos las actividades comerciales y el consumo; su fundamento fue que los recursos necesarios para sostener el aumento del gasto federal debían provenir de la expansión del consumo, el cual medía indirectamente el incremento de los ingresos de los gobernados.

Con la expedición de la Ley del Timbre, el jefe administrativo en la Ciudad de México distribuía las estampillas fiscales a los estados y territorios, los cuales a su vez los repartían a sus respectivas ciudades y poblaciones importantes donde localmente se sobreimprimían con el nombre del lugar. Las estampillas eran de tres clases: 1.- estampillas para documentos y libros; 2.- estampillas para mercancías cuotizadas y 3.- estampillas para contribución federal.

Con la emisión de la Ley del timbre hubo un cambio significativo en la emisión de los comprobantes fiscales, ya que se suprimió la expedición de recibos y el registro en los libros de cuentas de alcabalas y en su lugar se implementó la expedición de estampillas, las cuales servían para acreditar que los contribuyentes habían pagado el tributo correspondiente por la operación que hubieren realizado.

Estos comprobantes fiscales denominados estampillas, no desglosaban la información fiscal de los contribuyentes sino que sólo daban cuenta de la actividad comercial realizada y el consumo registrado, ni siquiera contenían el nombre de la persona que había causado el tributo, solamente que el portador de la estampilla había enterado el valor del timbre por la actividad comercial registrada.

La Ley del Timbre establecía cuáles eran las actividades que se encontraban gravadas con ese impuesto y las tasaba de la siguiente manera:¹⁹

Art. 1^o La renta federal llamada del timbre, se hará efectiva, mediante el uso de estampillas, conforme a lo dispuesto por esta ley.

¹⁹ BUSTOS, Emiliano, *Ley de Timbre de los Estados Unidos Mexicanos*, Imprenta de Comercio de Dublan y Chávez, Jefe de la Tercera Sección, marzo de 1876.

Art. 2^o –I. Las estampillas serán de tres clases: 1^a *Estampillas para documentos y libros*; 2^a *Estampillas para mercancías cuotizadas*; 3^a *Estampillas para contribución federal*.

II. Solo tendrán curso durante el año expresado en ellas, ó en el tiempo que el Ejecutivo determine, cambiando sus valores si fuere necesario.

Art. 3^o –I. Las *estampillas para documentos y libros* tendrán los valores siguientes:

Primera.....	Diez pesos.
Segunda.....	Cinco pesos.
Tercera.....	Un pesos.
Cuarta.....	Cincuenta centavos.
Quinta.....	Veinticinco centavos.
Sexta.....	Diez centavos.
Séptima.....	Cinco centavos.
Octava.....	Tres centavos.
Novena.....	Un centavo.

II.- Las *estampillas para mercancías cuotizadas*, tendrán los valores de uno, tres, cinco y diez centavos.

III.- Las *estampillas para contribución federal* tendrán los valores siguientes:

Primera.....	Cinco pesos.
Segunda.....	Un peso.
Tercera.....	Veinticinco centavos.
Cuarta.....	Cinco centavos.
Quinta.....	Un centavo.

IV.- La contribución del timbre puede satisfacerse con la estampilla correspondiente conforme a la cuota señalada en esta ley, ó varias estampillas que juntas importen el mismo valor.

La ley del Timbre también obligaba a los contribuyentes a llevar un talonario de ventas o comprobantes de caja en los cuales los contribuyentes debían registrar todas las operaciones que estuvieran gravadas por el impuesto del timbre, posteriormente debían adquirir el timbre correspondiente por cada una de las actividades que hubieren celebrado y se esta forma las operaciones registradas en los talonarios de ventas y recibos de caja debían coincidir con los timbres que hubieren pagado por las actividades celebradas que estuvieran gravadas por la ley mencionada.

La referida Ley del timbre también facultaba a la autoridad hacendaria a revisar la documentación de los causantes para comprobar la veracidad de las operaciones reportadas. El control de este procedimiento estaba a cargo del servicio de inspección de la Secretaría de Hacienda. El Administrador del Timbre autorizaba la inspección y debía cuidar que el inspector se acompañara de un testigo. A continuación, el visitador requería al interesado la exhibición de lo siguiente: el libro talonario de ventas, el de facturas y los comprobantes de caja, pudiendo requerir otros documentos más. Seguidamente, el inspector comparaba el valor de las estampillas empleadas en el bimestre con el arrojado por los libros del establecimiento, respecto de las ventas verificadas en el mismo periodo.

Se puede observar que con la expedición de la Ley del timbre se buscó dotar de facultades a la autoridad hacendaria para llevar un mayor control sobre la recaudación de contribuciones y verificar que los timbres pagados por los contribuyentes efectivamente correspondieran con las operaciones que habían celebrado y que se encontraban gravadas por la Ley mencionada, las cuales debían estar registradas en el libro de talonarios y comprobantes de caja. Sin embargo, aunque la intención fue buena, en las revisiones efectuadas por los inspectores, se encontró que los contribuyentes seguían realizando prácticas de evasión fiscal ya que no todas las actividades comerciales que realizaban los contribuyentes eran registradas en los talonarios o comprobantes de caja.

II.4. La factura como comprobante fiscal y su transición a CFDI²⁰

El 31 de diciembre de 1979 se publicó un nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y a su vez, se promulgaron nuevas leyes, tales como las reformas a la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares y la del Impuesto al Valor Agregado, entre otros. Esta reforma marcó un nuevo cambio en los formatos de los comprobantes fiscales, con los requisitos que conocemos actualmente y el desglose de impuestos, ya que en ese momento se creó el Registro Federal de causantes, el cual tenía como objetivo registrar e identificar a los contribuyentes.

La evolución del comprobante fiscal se debe a los esfuerzos de la administración tributaria por contar con un mecanismo fehaciente que diera cuenta de las operaciones que en el día a día, realizan los contribuyentes como parte de sus actividades económicas, que le permitiera identificar tanto al emisor como al receptor de los comprobantes y que le ayudara a combatir la evasión fiscal, obligando a los contribuyentes a cumplir, en la medida en que a cada uno le corresponde, al sostenimiento del gasto público, ya que desde que se estableció la obligación de contribuir al gasto público, siempre ha existido la intención de los gobernados de evadir sus obligaciones y reducir sus cargas tributarias, por lo cual, la autoridad se ha visto en la necesidad de implementar nuevos mecanismos

²⁰ La nueva Administración Tributaria en México. El ADN digital: eje de transformación de los servicios tributarios. Disponible en Web: <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/08/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-270.pdf>(Consultado el 24 de junio de 2018)

que le permitan verificar que todos los gobernados cumplen debidamente sus obligaciones de carácter fiscal.

En esas circunstancias, la figura del comprobante fiscal (factura), surge en las disposiciones fiscales como un mecanismo de control que proporciona elementos para la vigilancia y cumplimiento de las obligaciones fiscales de cada contribuyente. Su origen como se dijo anteriormente se encuentra en las operaciones mercantiles es decir, la factura comercial, la cual fue adoptada por el derecho tributario agregándole requisitos fiscales con la finalidad de que sirviera para verificar los gastos y los ingresos que manifestaban los contribuyentes al Fisco Federal.

Sin embargo, la autoridad hacendaria ha sostenido que con el nacimiento de la factura como comprobante fiscal para acreditar los ingresos y los gastos de cada contribuyente, también nació la oportunidad de la defraudación fiscal, ya que algunos contribuyentes vieron la oportunidad de comprar facturas con registros y nombres de emisores falsos lo que fiscalmente se conoce como simulación de operaciones, las cuales son empleadas para disminuir las cargas tributarias, situación que daña en gran medida la economía nacional.

En sus inicios, la factura no representaba un elemento confiable de los gastos que manifestaban los contribuyentes, toda vez que por sí misma no daba garantía de que los gastos registrados en la misma efectivamente se hubieran erogado; por ello, a lo largo de la evolución de los comprobantes fiscales, el Fisco ha tratado de combatir el tráfico de facturas implementando nuevos requisitos para su validez, que permitan hacer más confiable la emisión de facturas.

Sin necesidad de acudir a una evaluación profunda se puede ver que había mucho que hacer en materia de comprobantes fiscales, se necesitaban dispositivos de control que vincularan su emisión con un acto de aprobación de la autoridad, por lo que se planteó la necesidad de involucrar a un tercero en el proceso de facturación, que participara en el control de las facturas que se expedían. En este sentido, se concertó con el sector de contribuyentes dedicados a la impresión de formas, para que a través de una autorización de la administración tributaria y cumpliendo algunos requisitos de carácter fiscal, los impresores otorgaran el servicio de venta de formatos de comprobantes fiscales.

A dichos comprobantes se les asignaba un folio previamente solicitado por el impresor. La asignación de folios se realizaba a través de un sistema electrónico al que se denominó Sistema Integral de Comprobantes Fiscales. El impresor autorizado entregaba semestralmente a la secretaria de Hacienda, un reporte de los folios impresos por contribuyente y, a su vez, el contribuyente emisor tenía que informar qué folios había utilizado y cuáles había cancelado.

Esto se encontraba lejos de erradicar la evasión fiscal y la simulación de operaciones ya que no existía un verdadero control de los folios de las facturas, por lo cual era sencillo comprar facturas falsas o duplicar folios.

Al impresor, se le confiaba parte de la responsabilidad en la emisión de comprobantes fiscales y para otorgar cierta certeza jurídica al contribuyente tenía que cumplir con diversos requisitos. Indudablemente esto se convertía en cantidades enormes de papel que la autoridad hacendaria tenía que estar administrando, además de resolver las dificultades de operación para la autorización de los impresores, para el control de folios y para las revisiones de la autoridad en las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

Entre los requisitos que tenía que acreditar el impresor se encuentran los siguientes:

- a) Presentar solicitud a la autoridad fiscal.
- b) Estar al corriente de sus obligaciones fiscales y pagar sus impuestos en la actividad empresarial.
- c) Demostrar que contaba con la maquinaria, equipo necesario para la impresión de los comprobantes y el equipo de cómputo para la utilización del sistema de control de impresores autorizados, mediante copia certificada del documento que amparaba su propiedad o legítima posesión.

Además debía declarar bajo protesta de decir verdad que contaba con cuenta de acceso a internet y que la maquinaria y equipo de impresión, se encontraba en el domicilio fiscal en el que se realizaba la impresión de los comprobantes fiscales.

En cuanto a la emisión de los comprobantes, existían grandes dificultades; lo primero que tenía que hacer el contribuyente era acudir con un impresor autorizado y solicitar la elaboración de facturas (comprobantes fiscales), para lo cual debía entregarle la siguiente información y documentación:

- Nombre. Si se trataba de persona moral tenía que entregar poder notarial y documentos que acreditaran la personalidad del representante legal.
- Clave del Registro de contribuyentes.
- Domicilio.
- La imagen de su Cédula de Identificación Fiscal.
- Solicitud firmada por él o por su representante legal de cada pedido de impresión de comprobantes.
- Copia de su identificación oficial.

En el momento de la operación que daba origen a la factura, el emisor tenía que entregar una impresión original al receptor y guardar una copia que debía archivar como parte de su contabilidad para posibles revisiones de la autoridad.

Estas medidas, estaban lejos de simplificar la emisión de los comprobantes fiscales, ya que no solo exigían muchos requisitos para los contribuyentes que expedían las facturas sino también para los terceros que se encargaban de la impresión de las facturas. Además trajo consigo dificultades para el fisco en tareas de inspección y fiscalización, ya que la autoridad hacendaria únicamente tenía la

posibilidad de conocer cuáles fueron las actividades celebradas por los contribuyentes y quien fue el receptor de la factura, a través de revisiones efectuada directamente con el contribuyente, lo que representaba costos muy elevados, pero sobre todo, seguía sin tener un verdadero control sobre los folios de las facturas lo que en ocasiones propiciaba la duplicidad de folios y el aumento de facturas apócrifas.

Así, siguieron evolucionando los comprobantes fiscales impresos y justo antes de la transformación a los comprobantes fiscales digitales, los requisitos de validez aumentaron aún más, eran tan vastos que sólo un experto en la materia podía definir si era fiscalmente deducible un comprobante.

Entre los requisitos de los comprobantes fiscales, se pueden mencionar los siguientes:

1. El nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del RFC emisor. Si se tenía más de un local o establecimiento se debía señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expedían los comprobantes.
2. Contener impreso el número de folio y número de aprobación del SAT.
3. Lugar y fecha de expedición.
4. Clave del RFC de la persona a favor de quien se expedía.
5. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparaba.
6. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o en letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales debían trasladarse, en su caso.
7. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, en ventas de primera mano de mercancías de importación.
8. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.
9. Vigencia del comprobante.

Basta con describir la complejidad de los requisitos tan sólo en lo que se refiere a la impresión de la Cédula de Identificación Fiscal, que debía estar impresa, con ciertas características, en los comprobantes; por ejemplo, ser reproducida en 2.75 cm por 5 cm. Con una resolución de 133 líneas / 1200 dpi; sobre la impresión de la cédula no se podía efectuar anotación alguna que impidiera su lectura.

El proceso de comprobación fiscal en el país estaba sustentado por el uso de papel impreso y las empresas y contribuyentes invertían parte de sus recursos en los servicios de impresión, distribución y control de formas impresas, revisión, envío, verificación de requisitos, correcciones y reexpedición, así como el almacenamiento y organización del papel.

Por su parte, el SAT no contaba con elementos suficientes para evitar la reproducción no autorizada de los comprobantes impresos.

Durante muchos años, la impresión de facturas y comprobantes fiscales era la forma de tener un mejor control de los gastos hechos por los contribuyentes, pero también traía complejidades: representaba un gran gasto en impresiones, generaba infinidad de archivos físicos y continuaban apareciendo las malas prácticas, como compra de facturas que se reflejaban en fraudes al fisco local y federal.

En el Servicio de Administración Tributaria, seguía prevaleciendo la idea de transformar los trámites vinculados a los comprobantes fiscales, tanto para los impresores como para los contribuyentes, al mismo tiempo que se estaba gestando en la institución una transformación de fondo que involucraba modernizar los sistemas y servicios aprovechando las ventajas que ofrecía la tecnología.

Así, llega una nueva etapa en el proceso de facturación y se prevé la utilización de la tecnología para simplificarlo. En el SAT se integró un grupo de trabajo interdisciplinario, normativo y desarrollador de soluciones tecnológicas dedicado a impulsar el Programa de Modernización de la Comprobación Fiscal, cuyo propósito consistía en generar, procesar, transmitir y resguardar documentos fiscales digitales; es decir, archivos electrónicos; la tarea se presentaba complicada pues aparte de lo que implicaba el desarrollo tecnológico había que adecuar el marco normativo para establecer la obligación de emisión de comprobantes digitales, definir los requisitos, estándares y especificaciones técnicas, para dar inicio a la utilización de los comprobantes fiscales digitales (conocidos por las siglas, CFD).

A mediados de 2004, el SAT desarrolló el esquema de comprobación fiscal digital como una alternativa al esquema de papel; lo anterior convirtió a México en el segundo país del continente americano en desarrollar un modelo de facturación electrónica. El esquema de comprobación fiscal cambió radicalmente en cuanto a su concepto y con la finalidad de que los contribuyentes se familiarizaran con su uso y adoptaran los nuevos esquemas, se planeó un proceso paulatino de aplicación escalonada, estableciéndose en una primera etapa que para emitir comprobantes fiscales digitales, los contribuyentes debían contar con los siguientes insumos:

- Firma electrónica, Con la cual se solicitaban, a través del Portal de internet del SAT, las series y folios a registrar en los comprobantes fiscales.
- Certificado de sello digital, el cual se obtiene en el Portal de internet de SAT, el cual constituye una firma electrónica de uso específico, reconocido para firmar o sellar comprobantes fiscales digitales.

El contribuyente podía emitir comprobantes fiscales con sus propios medios; es decir, disponer de un servicio electrónico en el que elaborara los documentos digitales (archivos XML), asignara folios, sellara con sus certificados de sello digital y elaborara el reporte mensual de los folios utilizados, siendo el

propio contribuyente responsable de la operación y administración del sistema. El sistema electrónico del contribuyente debía registrar electrónica y automáticamente la fecha, hora, minuto y segundo de la elaboración del comprobante, impedir la duplicidad y garantizar que el número de aprobación, año de solicitud, folios y series, en su caso, correspondieran a los otorgados por la administración tributaria.

Con esto el Servicio de Administración Tributaria estaba combatiendo la duplicidad de folios a fin de erradicar las operaciones simuladas amparadas en comprobantes fiscales apócrifos.

Una vez elaborado un archivo XML (archivo que respalda el comprobante) era firmado por el contribuyente con su certificado de sello digital y puesto a disposición del receptor, o bien entregado en una representación impresa en papel.

Durante esta etapa el contribuyente recurría a soluciones tecnológicas existentes en el mercado, que lo auxiliaban en la elaboración de las facturas electrónicas, sin embargo estos servicios no estaban vinculados de manera directa con el SAT, y eran pocas las opciones tecnológicas con las que contaba para cumplir con tal obligación. Ante esta situación, la posibilidad de expedir facturas electrónicas era endeble, por lo que de manera conjunta convivieron la impresión en papel de manera tradicional y la expedición de facturas electrónicas sólo para quienes contaban con la capacidad tecnológica para hacerlo.

Posteriormente, se incorporó la figura del Proveedor Autorizado de Comprobantes Fiscales Digitales, cuya finalidad fue ofrecer servicios que facilitaran la expedición de las facturas electrónicas, estos proveedores actualmente son empresas dedicadas a ofrecer soluciones tecnológicas y han resultado de gran utilidad para familiarizar a los contribuyentes en el uso de los medios tecnológicos.

La incorporación de esta figura al proceso de comprobación facilitó la emisión de comprobantes fiscales digitales a los contribuyentes con poca capacidad de administración tecnológica; esta fase de la evolución del proceso de comprobación fiscal puede denominarse semiautomática, pues los folios seguían siendo administrados por el contribuyente emisor y, en su caso, a través de los proveedores autorizados.

Sin embargo, llegada ésta fase, la autoridad fiscal podía disponer de la información de los comprobantes al final del mes, con el envío de la información (reportes de folios) en archivos electrónicos, que el contribuyente enviaba a través de internet al Servicio de Administración Tributaria, lo cual, redujo el margen de emisión de comprobantes con registros de contribuyentes ficticios, al poderse validar los registros de los contribuyentes obligados en un archivo electrónico con información de sus certificados conforme al régimen aplicable para la emisión de comprobantes fiscales digitales.

Aún con las limitaciones que mostraba el esquema semiautomático²¹ los avances eran significativos, pues la conversión de papel a archivo electrónico favoreció la asignación de medidas de seguridad, que los comprobantes en papel no podían ofrecer a los contribuyentes; en este sentido, se puede decir que el comprobante fiscal en archivo electrónico tiene las siguientes características:

Íntegro, es decir, la información que se encuentra en el comprobante fiscal está protegida, y no puede manipularse ni modificarse sin que se descubra.

Auténtico, es decir, la identidad del emisor del comprobante puede verificarse.

No repudio, es decir, el contribuyente que emita un comprobante fiscal digital no puede negar haberlo generado.

Único, el comprobante fiscal digital contiene características que no pueden repetirse en ningún otro como son el número de folio, número de aprobación y el sello digital.

A su vez, se establecieron nuevos requisitos de validez para los comprobantes digitales los cuales robustecen el esquema de comprobación fiscal digital:

- Se hace obligatorio el uso de firma electrónica avanzada para los nuevos esquemas de facturación, ya sea en forma digital o impresa.
- Se fortalece la factura electrónica.
- Se estableció que el comprobante fiscal digital tuviera los mismos efectos y alcances que un comprobante impreso.

Esta fase en la evolución de los comprobantes fiscales abarcó prácticamente de 2005 a 2013, en donde los contribuyentes podían decidir seguir utilizando los comprobantes fiscales en papel, al cual se le hicieron algunas mejoras o bien, cambiar a los comprobantes fiscales digitales.

Así, a partir de 2011 se incorporó una figura para los comprobantes fiscales en papel, estableciéndose como requisito de validez que debían contener un código de barras bidimensionales gracias al cual podían verificarse los datos del emisor y de la aprobación de folios, así los contribuyentes podían tener certeza sobre la autenticidad y seguridad de los comprobantes que les fueran expedidos por sus clientes; sin embargo, no todos los problemas estaban resueltos, pues la administración tributaria aún tenía problemas que resolver para lograr que los comprobantes fiscales se convirtieran en un eficiente mecanismo de comprobación digital ya que para este momento la autoridad sólo podía asegurar la autenticidad del comprobante fiscal y que el número de folio del mismo

²¹ La nueva Administración Tributaria en México. El ADN digital: eje de transformación de los servicios tributarios. Disponible en Web: <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/08/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-270.pdf>(Consultado el 27 de junio de 2018)

correspondiera a los autorizados por el servicio de Administración Tributaria, pero dejaba el problema de la simulación de operaciones continuaba.

De esta forma se fue trazando el camino para la llegada de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet mejor conocidos como CFDI, los cuales llegaron en 2011; este nuevo esquema trajo consigo cambios significativos en la comprobación fiscal, pues en principio, redujo el número de requisitos para su validez.

Ahora los insumos que necesita el contribuyente para emitir facturas electrónicas, son los siguientes:

1. Contar con firma electrónica avanzada.
2. Contar con certificado de sello digital.
3. En su caso, contratar a un Proveedor Autorizado de Certificación de Comprobantes Fiscales por Internet, o generar, sellar y timbrar los Comprobantes Fiscales por Internet con la herramienta gratuita del SAT.
4. Contar con una aplicación de generación de archivos XML; es decir, un sistema electrónico para emitir facturas electrónicas por internet.

Para evidenciar la simplificación propuesta por el Servicio de Administración Tributaria, en la emisión de comprobantes fiscales es preciso hacer una comparativa entre los requisitos que establecían los artículo 29 y 29-A del Código Fiscal Federal en 2009 para los comprobantes fiscales impresos y el texto vigente de los artículos mencionados que al día de hoy establecen los requisitos para la emisión de los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).

a) Código Fiscal de la Federación Vigente en 2009²²

Artículo 29.- Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el Artículo 29- A de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general.

Las personas que tengan establecimientos a que se refiere este párrafo deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter

²² 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 05 de enero de 2004.

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

Artículo 29-A.- Los comprobantes a que se refiere el Artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

I.- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II.- Contener impreso el número de folio.

III.- Lugar y fecha de expedición.

IV.- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.

V.- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.

VII.- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

VIII.- Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

f) Código Fiscal de la Federación vigente en 2018.²³

Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los

²³ 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 12 de diciembre de 2011.

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. 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.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

- I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.
- II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.
- III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

I. 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.

II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

III. El lugar y fecha de expedición.

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

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

VI. El valor unitario consignado en número.

VII. El importe total consignado en número o letra.

Con la implementación de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet se simplificaron los requisitos de validez de los comprobantes fiscales y se facilitó su expedición como se puede observar en la siguiente tabla comparativa.

COMPROBANTES FISCALES	
COMPROBANTES FISCALES IMPRESOS	COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI)
Deberá contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes del contribuyente que lo expida	Deberá contener la clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tribute conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.
Deberá contener impreso el número de folio	Deberá contener el número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria
Deberá contener el lugar y fecha de expedición	Deberá contener el lugar y fecha de expedición
Deberá contener la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.	Deberá contener la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
Deberá contener la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.	Deberá contener la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen
Deberá contener el valor unitario consignado en número, el importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que deban trasladarse	Deberá contener el valor unitario consignado en número.
Deberá contener fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.	Deberá contener el importe total consignado en número o letra,
Deberá ser utilizado en un plazo máximo de 2 años y la vigencia deberá aparecer impresa en cada comprobante.	
Para su emisión el contribuyente tenía que acudir con un distribuidor autorizado y solicitar la impresión de facturas. El distribuidor debía solicitar la autorización de folios al SAT	Para su emisión el contribuyente lo puede realizar de forma autónoma utilizando solamente la firma electrónica avanzada y el certificado de sello digital expedidos por el SAT
El receptor de la factura debía verificar que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes que aparecen en la factura correspondan al emisor de la misma.	

<p>El contribuyente debía entregar la siguiente información al distribuidor autorizado para la impresión de las facturas: Nombre si se trataba de persona moral tenía que entregar poder notarial y documentos que acreditaran la personalidad del representante legal, registro de contribuyente, domicilio, la imagen de la Cédula de Identificación fiscal, solicitud firmada por el o por su representante legal de cada pedido de impresión de comprobantes, copia de su identificación.</p>	<p>El contribuyente puede emitir comprobantes fiscales con sus propios medios; es decir, disponer de un servicio electrónico en el que elaborara los documentos digitales (archivos XML), asignara folios, sellara con sus certificados de sello digital y elaborara el reporte mensual de los folios utilizados.</p>
<p>En el momento de la operación que daba origen a la factura, el emisor tenía que entregar una impresión original al receptor (adquirente del servicio o producto) y guardar una copia.</p>	<p>Una vez elaborado el archivo XML (archivo que respalda el comprobante) es firmado por el contribuyente con su certificado de sello digital y puesto a disposición del receptor.</p>
<p>Las empresas y los contribuyentes invertían gran parte de sus recursos en los servicios de impresión, distribución y control de formas impresas, revisión, envío, verificación de requisitos, correcciones y reexpedición, así como el almacenamiento y organización del papel.</p>	<p>El proceso de facturación es muy rápido; se realiza a través del Portal de internet del SAT, con lo cual los tiempos se optimizan</p>

Como se puede observar, los pasos para emitir facturas electrónicas (comprobantes fiscales digitales por internet) son muy sencillos: si el contribuyente decide emitir los comprobantes con la herramienta gratuita del SAT sólo debe generar el archivo XML, registrar el contenido y los datos que solicitan las disposiciones fiscales, sellar el archivo con su certificado de sello digital y remitirlo al SAT para la validación de requisitos y especificaciones técnicas, asignación de folio y sellado con el certificado de la institución.

En caso de que contrate los servicios de un proveedor autorizado sólo debe enviar el archivo XML con su sello, para que el proveedor valide, asigne el folio y selle con el certificado de sello digital del SAT; estas operaciones brindan certeza en las operaciones comerciales entre los contribuyentes y sus proveedores, dejando un rastro fiscal para el Servicio de Administración Tributaria, como un elemento de auditoría de los ingresos y las deducciones de los contribuyentes inmersos en la relación comercial.

La emisión de facturas electrónicas ha agilizado la gestión administrativa y reducido los costos que generaban la emisión y almacenamiento de documentos impresos en papel, además diversifica la gama de comprobantes fiscales ya que hoy en días cualquier documento en el que conste una retención de impuestos tiene que revestir la forma de un documento digital, tal es el caso de los comprobantes de nómina que, hasta 2013, los patrones entregaban a sus trabajadores en papel, en el que se consignaba el monto del impuesto sobre la renta retenido al trabajador; sin embargo, a partir de 2014, el recibo de nómina de sueldos y salarios es una factura electrónica que conjuga requisitos fiscales y requisitos previstos en las disposiciones laborales.

Un ejemplo más es el comprobante de retenciones e información de pagos y los estados de cuenta bancarios emitidos a contribuyentes por los actos en los que se efectúe una retención de impuestos, que actualmente deben ser archivos electrónicos generados como documentos digitales.

Uno de los requisitos más importantes de las facturas, es el que se encuentra previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal Federal, el cual se refiere a la descripción del servicio, la enajenación o el uso o goce que ampara, pues éste elemento es el que vincula al emisor con el receptor de la factura y permite a la autoridad conocer cuál fue la situación de hecho que se actualizó por la que el contribuyente se encuentra obligado al pago de una contribución. Así, para el emisor, la descripción de del servicio, de la enajenación o del uso o goce que ampara, será la que determine el monto de la contribución que se encuentre obligado a pagar, mientras que para el receptor, la descripción mencionada, será la que determine si el gasto erogado puede ser deducido o acreditado contra las contribuciones que se encuentre obligado a pagar al fisco.

El requisito de validez mencionado, se cumple con el simple hecho de que en la propia factura se dé la idea general del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, sin necesidad de que se describa pormenorizadamente, pues como se dijo en el apartado del origen mercantil de los comprobantes fiscales, dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los particulares e incluso entre particulares y entes del Estado, resulta inasequible que en el comprobante fiscal se describa pormenorizadamente el servicio, la enajenación o el uso o goce que ampare, por ello es que la descripción del servicio, puede estar contenida en un documento diverso como pudiera ser un contrato o simplemente un anexo de la factura, sin que ello afecte la validez del comprobante fiscal.

La factura es un documento indiciario, de una relación comercial, el cual, al relacionarse con otros documentos como pueden ser el contrato o el documento anexo en el que se haya especificado el servicio o las características del bien enajenado o arrendado acreditará fehacientemente la materialización de la compraventa, del arrendamiento o de la prestación del servicio; además la autoridad hacendaria está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional a los contribuyentes para constatar

la materialización del servicio, enajenación o uso o goce que ampara el comprobante fiscal, por lo cual, resulta evidente que la simple delimitación del servicio en es suficiente para cumplir con el requisito de validez previsto en el código fiscal.

Además, como la praxis lo demuestra, lo omnicomprendido que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, es que, excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal, el cual tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce y que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante el comprobante fiscal correspondiente se solicite.

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

En esas circunstancias, así como para los contribuyentes son un flujo de información para su contabilidad, para el Servicio de Administración Tributaria representan un medio que provee información automatizada acerca de las actividades del contribuyente y de los terceros con ellos relacionados ya que una vez segmentado cada dato incluido en las facturas electrónicas, se nutren los procesos internos de la operación tributaria sustantivos, como la verificación y el control de obligaciones para identificar el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales, así como determinar, en su caso, los créditos fiscales de obligaciones omitidas.

Una ventaja que tienen las facturas electrónicas es que automatizan los procesos de control y verificación de obligaciones llevados a cabo por la administración tributaria ya que cada uno de sus datos es importante para la auditoría y sirve a las áreas de cuenta tributaria y fiscalización; además, las facturas electrónicas generan seguridad jurídica a la economía formal al disminuir los riesgos por fraude y evasión fiscal por comprobantes apócrifos pues incorporan el firmado electrónico y los certificados de sello digital que expide el Servicio de Administración Tributaria y que se encuentran ligados a un contribuyente en particular.

En propias palabras de la autoridades fiscales, los datos registrados en las facturas electrónicas se almacenan en la base de datos, con lo que se abren numerosas posibilidades para los procesos de auditoría y ayudan a que la explotación y revisión de la información proporcionada por los contribuyentes sea eficaz y correcta, pues permiten la identificación de las irregularidades dirigidas a

la evasión o defraudación; también puede determinarse si el contribuyente ha cumplido, oportunamente, con sus obligaciones tributarias.

La información registrada en una factura electrónica permite a la autoridad fiscal anticiparse y disponer de información proporcionada por el contribuyente antes de la realización de un acto de fiscalización, lo que ayuda a realizar un análisis de las operaciones del contribuyente y reduce el tiempo usado en las revisiones, además de identificar qué facturas son auténticas y cuáles amparan operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas. Adicionalmente, la información de las facturas electrónicas es insumo que de igual forma sirve a otras dependencias de gobierno y entidades del sector financiero con las que la administración tributaria mantiene comunicación.

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

Como se podrá ver en el siguiente capítulo, ante el desarrollo comercial en el que se ve sumergido las relaciones comerciales, el uso de los comprobantes fiscales juega un papel primordial, pues en éste se consignan las operaciones que se llevan a cabo entre clientes y proveedores y que tienen efectos fiscales para ambas partes, para uno de ellos se vuelven la forma en que se acumulan ingresos o valor de actos o actividades y por otro lado es el mecanismo por medio del cual se tiene acceso a deducciones o acreditamientos.

Ante esta dinámica, y sobretodo derivado del abuso que se la ha dado por parte de los contribuyente a los comprobantes fiscales, las autoridades tanto legislativas como administrativas, se han visto en la necesidad de crear herramientas que les permitan cerrar el negocio que algunos han visto en la venta de facturas que perjudican al fisco federal, siendo una de ellas, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Como se procederá a explicar, con dicho artículo la autoridad fiscal se ve dotada de un procedimiento que tiene como objetivo atacar la compra venta de facturas que amparan operaciones simuladas o inexistentes.

CAPÍTULO III

EL ARTÍCULO 69- B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

III.1 Exposición de motivos

Con la reforma al Código Fiscal de la Federación en el año 2013, se adicionó el artículo 69-B mediante el cual el Poder Legislativo instituyó un nuevo procedimiento para otorgar a la autoridad fiscal la facultad de revisar que los contribuyentes que emitan comprobantes fiscales, efectivamente cuenten con el personal, activos, capacidad e infraestructura necesarios para llevar a cabo las operaciones que amparan los comprobantes emitidos y que no se traten de operaciones simuladas.

En la exposición de motivos, el Presidente de la República señaló en la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, enviada al Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en la parte que interesa se transcribe a la letra, 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.

Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales.

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.

Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

Al día de hoy, las autoridades han combatido arduamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta para ello, como la facultad para rechazar una deducción o un acreditamiento amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos criminales, obligan a implementar nuevas medidas que hagan frente a esta problemática y que permitan adaptarse al dinamismo y velocidad en que operan.

El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado.

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

Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios —y no una elusión legal de la norma— a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal.²⁴

²⁴ Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

De la exposición de motivos se puede advertir que con la adición del numeral 69-B al Código Fiscal de la Federación, el Poder Legislativo, otorga una nueva facultad a la autoridad fiscal para combatir el tráfico de comprobantes fiscales empleados para deducir y acreditar impuestos derivados de operaciones inexistentes, mediante la creación de un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este tipo de esquema, así como a los contribuyentes que emiten y adquieren dichos comprobantes.

III.2. Procedimiento

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, estableció, que cuando la autoridad fiscal presuma que un contribuyente esté emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los medios, activos, personal e infraestructura necesarios para llevar a cabo las operaciones que amparan dichos comprobantes, la autoridad estará facultada para desahogar el procedimiento establecido en el propio numeral mencionado y con ello determinar, si efectivamente, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos por el contribuyente revisado, se materializaron o no.

Con la última reforma al artículo 69-B del CFF publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 25 de junio del 2018, se modificó el procedimiento que regía en términos de operaciones simuladas, para quedar compuesto de nueve párrafos, de los cuales los primeros siete son dirigidos para los contribuyentes que emiten los comprobantes fiscales y los últimos dos para aquellos que los reciben y le dan efectos fiscales.

El párrafo primero establece que la autoridad podrá presumir la inexistencia de las operaciones, cuando 1) se detecte que los emisores no cuentan con el personal, la infraestructura o la capacidad material para prestar los servicios o para producir, comercializar o entregar los bienes; o 2) que aquéllos no se encuentran localizables.

De aquí, es importante hacer notar que el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación parte de una presunción, la cual, es susceptible de desvirtuarse a través de medios de prueba y defensas que aporten los contribuyentes durante el procedimiento, con el fin de acreditar que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales que emitió dicho contribuyente, efectivamente se materializaron.

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

Al respecto, diversos autores han definido a las presunciones de la siguiente forma:

El término “presunción”, proviene del latín *prae*, que significa antes y *sumere*, tomar; tomar de antemano, en la composición de los vocablos *praesumere*, *praesumptio* y *presumitur* (latín vulgar). Por la presunción se toma una cosa por verdadera (*sumitur pro vero*) antes de que conste de otro modo.²⁵

“La palabra presunción se integra de la preposición *prae* y el verbo *sunco*; tomar anticipadamente; ya que mediante las presunciones se forma o se deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos, antes que éstos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos.”²⁶

De los conceptos anteriores, se manifiesta que las presunciones suponen la existencia de un hecho o un dato, sin embargo para llegar al pleno conocimiento del mismo, es necesario allegarse de diversos elementos que permitan verificar el hecho supuestamente conocido.

Innegablemente, todo apunta a otorgar una naturaleza procesal y probatoria a las presunciones, por lo cual, cabe la pregunta ¿Son un instrumento de prueba?

Para definir la naturaleza de este tipo de instituciones Muñoz Sabate, expone una distinción entre presunciones de medio y presunciones de resultado, tomando como punto de partida el momento en que el juez tiene que valorar los instrumentos heurísticos -testigos, documentos, y piezas-, concluyendo que:

En ocasiones, una vez calificado dicho instrumento, así como demostrada su veracidad el juzgador elabora de manera inmediata su conclusión. A esta operación de le llama presunción de medio. En otros casos, la acreditación y valoración del instrumento heurístico solo revelará la existencia de un hecho intermedio del cual el juez deberá inferir, en una segunda fase la conclusión, a éste modo de operar se le denomina presunción de resultado.²⁷

²⁵ ABAGNANO, N., Diccionario de Filosofía, México, Fondo de Cultura Económica 1963, p.923

²⁶ CABANELLAS, Guillermo y Alcalá-Zamora, Luis “Presunción”, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, 12ª. Ed. Buenos Aires, Eliasta, 1979, t. V, p.390.

²⁷ MUÑOZ SABATE, Luis, Técnica probatoria, Barcelona, Praxis, 1967, pp. 186 y 187

Por su parte el doctor Eduardo Pallares establece que las presunciones son susceptibles de desvirtuarse señalando lo siguiente:

Las presunciones conllevan a la presentación de pruebas en contrario, imponiéndole esa carga a quien aspire a desvirtuarla. Por ello, quien tiene a su favor una presunción *iuris tantum* estará dispensado de probar el hecho alegado, pero en cambio debe acreditar los hechos que constituyan las premisas o presupuestos de las mismas. El legislador conecta el hecho desconocido al hecho base, pero de forma más abierta que en las presunciones *iure et iure*, de modo que aún demostrado el hecho base, el juzgador se puede separar de tal afirmación presumida si se le lleva al convencimiento de que las cosas fueron o son de distinta manera.²⁸

De acuerdo a lo anterior, si el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, inicia con base en una presunción de la autoridad fiscal, dicha presunción, es susceptible de desvirtuarse a través de los medios de prueba y defensas que aporten los contribuyentes durante el procedimiento, de ahí que la autoridad fiscal, se encuentra obligada a valorar las pruebas y defensas aportadas por el contribuyente, máxime, que es una garantía de los gobernados el aportar las pruebas que estime necesarias para su debida defensa.

Por tal motivo el propio legislador en el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, señaló que cuando se dé el caso establecido en el primer párrafo, la autoridad, procederá a notificar a los contribuyentes a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, para que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos, en un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones.

Ahora bien, con la última reforma, se adicionó el tercer párrafo, en el cual se le permite al contribuyente solicitar una prórroga de cinco días al plazo de los quince días iniciales, para aportar la información y documentación tendiente a desvirtuar los hechos que se le imputan, la cual se entiende concedida aún cuando no haya oficio por escrito que la autorice.

²⁸ PALLARES, Eduardo, Derecho Procesal civil, 2ª. Ed., México, Porrúa 1981 p. 415.

El cuarto párrafo sufrió una adición sustancial en cuanto al tiempo en que debe resolver la situación de las empresas que facturan operaciones simuladas; ya que establece que en un plazo que no debe exceder de cincuenta días la autoridad debe valorar las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y deberá notificar su resolución a los contribuyentes. Establece a la par, la posibilidad de requerir información adicional al contribuyente dentro de los primeros veinte días del plazo, y ésta se deberá proporcionar dentro del plazo de diez días posteriores al requerimiento, el plazo inicial de los cincuenta días se suspende y se reanuda cuando vencen los diez días que se le dan al contribuyente para aportar la información y documentación.

En ese sentido, se tiene que, en efecto, el legislador estableció en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, un procedimiento administrativo, por medio del cual, la autoridad podrá determinar si los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes revisados, se trata de comprobantes que amparan operaciones inexistentes.

Ahora bien, como todo procedimiento administrativo; el establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, debe llevarse en estricto cumplimiento a lo señalado en el propio precepto legal y acorde con los principios generales del derecho de legalidad, seguridad jurídica, debido proceso, celeridad, eficacia y eficiencia, además de encontrarse debidamente fundado y motivado, para que la actuación de la autoridad resulte legal.

Para una mejor comprensión es necesario desglosar el concepto de procedimiento, las características y requisitos del procedimiento administrativo; para lo cual, tenemos que el Doctor Cipriano Gómez Lara, ha señalado que “el proceso es un conjunto complejo de actos del estado como soberano, de las partes interesadas y de los terceros ajenos a la relación sustancial, actos todos que tienden a la aplicación de una ley general a un caso concreto controvertido para solucionarlo o dirimirlo.”²⁹

Por su parte el Doctor Andrés Serra Rojas, señala que:

La función administrativa, se realiza a través del procedimiento administrativo, constituido por las formas legales o técnicas necesarias para formar la voluntad de la administración pública. Continúa señalando que el procedimiento administrativo está constituido por un conjunto de

²⁹ GÓMEZ LARA, Cipriano, Teoría General del Proceso, 10ª. Ed. 2004, México, Oxford University Press, p.107

trámites y formalidades –ordenados y metodizados en las leyes administrativas-, que determinan los requisitos previos que preceden al acto administrativo como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento y condiciona su validez, al mismo tiempo que para la realización de un fin. Dicho procedimiento administrativo debe estar investido de las garantías de debido proceso, legalidad y seguridad jurídica y audiencia previa, asegurando el interés general y el interés de los particulares. Por medio de éste procedimiento se obliga a los órganos públicos y a los particulares a cumplir con disposiciones de carácter procesal que aseguran la finalidad de la ley.³⁰

Con base en lo señalado por los autores citados se tiene que todo procedimiento administrativo, se traduce en un conjunto de actos en los que se expresa la voluntad de la administración pública para llegar a un fin, es éste caso el fin de la autoridad fiscal es llegar al conocimiento si las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes efectivamente se materializaron, para ello se encuentra obligada a cumplir estrictamente con lo que le faculden las disposiciones aplicables.

En ese entendido, la autoridad fiscal está obligada a acatar los trámites y formalidades establecidos en la leyes administrativas, en éste caso lo dispuesto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual es la base que fundamenta la actuación de la autoridad, para que dicha actuación sea legal, además que como bien lo señala el Doctor Andrés Serra Rojas, el procedimiento administrativo instaurado en el artículo mencionado, obliga a la autoridad a cumplir con las disposiciones de carácter procesal que aseguran la finalidad de la ley, es decir, la autoridad fiscal está obligada a fundar y motivar sus actuaciones, así como a valorar las pruebas que aporte el contribuyente y emitir una resolución en la cual se determine su situación fiscal.

De acuerdo a lo señalado en los puntos anteriores, se debe entender que el procedimiento establecido en el artículo 69-B es un procedimiento reglado, ya que la autoridad, se encuentra obligada a desahogar dicho procedimiento en estricto apego a las directrices establecidas en el propio precepto legal mencionado, máxime, que no se debe perder de vista que las autoridades fiscales, como parte de la Administración Pública únicamente pueden actuar dentro de las facultades que expresamente les confiere el marco normativo, sin poder ir más allá de lo previsto por los ordenamientos legales aplicables a fin de salvaguardar las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados.

³⁰ Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, 27ª. Ed., 2007, México, Porrúa, pp. 286 – 289.

Lo cual implica que las autoridades administrativas actúan en el ámbito de sus atribuciones y competencias, y sólo eso, es decir, su actuación se realiza atento a lo dispuesto por los artículos 14 y 16 constitucionales y no pueden ejercer atribuciones que no tienen expresamente reconocidas en la Ley.

Al respecto los Tribunales colegiados de Circuito del Poder Judicial de la Federación, han establecido las características para entender cuáles son los procedimientos reglados, como se puede denotar en la Tesis Asilada con número de Registro 2008759 de la Décima Época, de la cual se puede advertir que efectivamente la autoridad fiscal está obligada a actuar en estricto apego a lo señalado por el propio numeral 69-B del Código Fiscal de la Federación y a los principios de legalidad, seguridad jurídica y debido proceso.

Es importante destacar que con fundamento en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades, aun las administrativas, en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de los gobernados, dicho lo cual, la autoridad fiscal que desahogue el procedimiento establecido por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, también se encuentra obligada a salvaguardar las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados, de ahí que todo acto emitido por dicha autoridad, deberá efectuarse con estricto apego a lo señalado por el propio artículo 69-B, sin poder dar otra interpretación que la propia literalidad del precepto legal mencionado.

En ese sentido, como se ha señalado a fin de que la autoridad salvaguarde las garantías de legalidad, seguridad jurídica y debido proceso del contribuyente, la autoridad fiscal debe cumplir estrictamente con el procedimiento señalado por el citado artículo 69-B del código Fiscal de Federación, como lo es el publicar la lista en donde se notifique al contribuyente que se encuentra ubicado provisionalmente en el supuesto de estar emitiendo comprobantes fiscales sin contar con infraestructura, personal, activos e infraestructura así como otorgarle el plazo de quince días para presentar pruebas que desvirtúen tal presunción o en su defecto que acrediten lo contrario, para finalmente la autoridad valore las pruebas y emita su resolución en un plazo que, con la reforma, no excederá de cincuenta días y la cual deberá ser notificada a través del buzón tributario. Así como cumplir con la publicación de un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

Se puede advertir que la intención del legislador fue determinar un procedimiento acorde al principio de legalidad, seguridad jurídica, equidad y proporcionalidad, respetando así los derechos fundamentales de los ciudadanos cuando son sujetos de este tipo de procedimientos por parte de las autoridades, mismo que a continuación se detallan.

III.2.1 Principio de Legalidad

El principio de legalidad tributaria se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y tiene como exigencia que sea el legislador ordinario quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones de manera clara y concreta, a fin de que los gobernados tengan certeza respecto de la forma en que deben dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias; de ahí que el aludido principio constituye una imposición en razón de la cual ningún órgano del Estado dentro de sus respectivas esferas de competencia pueden realizar actos que no estén previstos en algún cuerpo normativo.

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

Las consideraciones que anteceden fueron sostenidas por el Tribunal Constitucional de México en los criterios de rubro siguientes:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.”³¹

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.”³²

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY.”³³

³¹ 807811. Quinta Época. Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXXI, Pág. 5753.

³² 389615.162. Pleno. Séptima Época. Apéndice de 1995. Tomo I, parte SCJN, Pág. 165.

Sobre el particular, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República se encuentra inmerso el diverso de reserva de ley, el cual consiste en esencia, en que únicamente algunas materias específicas pueden ser reguladas mediante una ley formal y materialmente legislativa.

Para sostener tal postura, al resolver el amparo en revisión tramitado en el expediente número 2402/96 el Alto Tribunal de la Nación consideró que el principio de reserva de ley se clasifica doctrinalmente en reserva absoluta y relativa, siendo la primera de las referidas aquélla que se actualiza en los casos en que la regulación de una materia determinada queda limitada de manera exclusiva a la legislación formal y, por ende, no puede ser regulada a través de diversas fuentes; en tanto que la reserva apuntada en último término permite que las fuentes que regulan parte de la disciplina normativa de una materia sean reguladas por diversas fuentes, pero sólo en los casos en que la ley determine de manera expresa las directrices a las que esas fuentes deben ajustarse.

En otras palabras, la reserva de ley relativa consiste en que la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a los lineamientos establecidos por la legislación respectiva, es decir, principios y criterios; mientras que en las fuentes secundarias se podrá establecer la concreta disciplina de la materia reservada, verbigracia, los aspectos aplicativos y complementarios.

Sobre tales premisas jurídicas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al interpretar el artículo 31, fracción IV, del Pacto Federal sostuvo que tratándose de la materia tributaria el principio de reserva de ley se surte en su modalidad relativa, puesto que esa materia no debe ser regulada totalmente por una legislación formal, habida cuenta que es suficiente un acto normativo que contenga el ordenamiento jurídico especial ya que de tal forma se marca un límite de contenido para las fuentes secundarias, las cuales no pueden contravenir lo dispuesto en la norma primaria, así como que en casos de naturaleza excepcional pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando aquéllas constituyan una regulación subordinada y dependiente a la ley y un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Por tal motivo, el Tribunal Constitucional del País concluyó que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo; de ahí que los elementos cualitativos de los tributos no pueden ser comprendidos en un reglamento o fuente secundaria, sino que éstos deben comprenderse en una ley, en tanto que sus elementos cuantitativos, a saber tasa o base, sí pueden estar previstos en una

³³ 200214. P.XI/96. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo III, Febrero de 1996, página 169.

norma de menor jerarquía, en virtud de que para cifrar el hecho imponible en ocasiones es indispensable realizar operaciones y allegarse de aspectos técnicos.

Las consideraciones expuestas se encuentran contenidas en los criterios de rubro:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY³⁴.”

“RENTA. EL ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 29 DE DICIEMBRE DE 1993, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA³⁵.”

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN³⁶.”

III.2.2. Seguridad Jurídica

A ese respecto, es menester señalar que ha sido criterio reiterado de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el principio de seguridad jurídica constituye la base sobre la cual descansa el orden jurídico mexicano, el cual radica, en esencia, en saber a qué deben atenerse los gobernados en relación con la regulación normativa prevista en los diversos ordenamientos legales, así como respecto de las actuaciones realizadas por las autoridades dentro de sus respectivos ámbitos de competencia, a fin de no crear una situación de incertidumbre jurídica y, por ende, un estado de indefensión.

Por su parte, la Segunda Sala del Alto Tribunal de la Nación al pronunciarse en relación con los alcances del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 del Pacto Federal ha considerado que ese derecho fundamental no debe entenderse en el sentido de que las leyes deben señalar de manera precisa y especial los procedimientos que deben regular las relaciones entabladas entre las autoridades y los particulares, sino que ese principio se satisface al contener los elementos mínimos que resulten necesario para hacer valer los derechos de los gobernados, con el propósito de que las autoridades no incurran en arbitrariedades.

³⁴ 902218. 1545. Pleno. Novena Época. Apéndice 2000. Tomo I, Const., P.R.SCJN.Pág.1089.

³⁵ 182554. P.XVIII/2003. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Diciembre de 2003, página 15.

³⁶ 175059. P. XLII/2006.Pleno. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Mayo de 2006, Pág. 15.

De tal manera, en materia fiscal las manifestaciones tocantes al principio de seguridad jurídica quedan compiladas en la certeza que existe en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad, entendiendo como el primero de estos en la estabilidad prevista en un ordenamiento jurídico relativa a que exista un desarrollo suficientemente claro y sin ambigüedades o antinomias en relación con los elementos esenciales del tributo, así como los medios ordinarios o extraordinarios de defensa con los que cuentan los gobernados en caso de que no se satisfagan las previsiones de la norma; en tanto que la interdicción de la arbitrariedad se compendia mediante la satisfacción de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

Las consideraciones anteriores se encuentran contenidas en las jurisprudencias de rubro siguientes:

“PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL³⁷.”

“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE³⁸.”

En relación con las nociones apuntadas, debe significarse que la garantía de seguridad jurídica se encuentra vinculada de manera estrecha con el principio de legalidad en su doble vertiente, a saber, administrativa y reserva de ley, la cual atendiendo al papel preponderante que desempeña en la ley esa garantía satisface el propósito establecido por el Constituyente Permanente tocante a dar certeza a los ciudadanos y evitar la arbitrariedad de las autoridades.³⁹

Por tal motivo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que resultan violatorios al principio de legalidad tributaria los conceptos confusos o indeterminables para definir alguno de los elementos del tributo sobre la base argumentativa de que la indefinición absoluta de sus componentes que resulte relevante para el caso de la contribución permitiría la posibilidad de que sea la autoridad administrativa la que genere su configuración, lo que tendría como consecuencia el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien, la falta de certeza en la forma en que se debe satisfacer la obligación de contribuir al gasto público conforme los principios establecidos la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República.

³⁷ 2015246. 2ª./J.140/2017. Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, Libro 47, Octubre de 2017, Pág. 840.

³⁸ 2002649.1ª./J.139/2012 (10ª.) Primera Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVI, Enero de 2013, Pág. 437.

³⁹ PÉREZ Ayala, José Luis. Curso de Derecho Tributario. Tomo I. Sexta Edición. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1991, pp. 27-33.

Como se puede observar, este principio es fundamental cuando se aplica el procedimiento del artículo 69-B, ya que muchos de los amparos que se promovieron en contra de éste, fue precisamente por falta de seguridad jurídica, ya que el procedimiento fue completado por medio del Reglamento al Código Fiscal de la Federación y por Resolución Miscelánea, incluso la reforma del 25 de junio del presente año, fue para subsanar la deficiencia en el Código al no señalar el plazo que tenía la autoridad fiscal para valorar y notificar las pruebas que se aportaban en el procedimiento, razón que se puede considerar dejaba en un estado de incertidumbre a los contribuyentes.

III.2. 3.Principio de proporcionalidad

En virtud del tema de que se trata, resulta de capital importancia puntualizar que es criterio de la Suprema Corte que el principio de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, del Pacto Federal consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos del tributo deben contribuir al gasto público en función de su capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o riqueza a la satisfacción de los fines públicos del Estado.

De igual modo, el Alto Tribunal de la Nación ha sostenido que conforme al principio de proporcionalidad tributaria los gravámenes deben establecerse de manera individualizada de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, es decir, de acuerdo a su potencialidad para contribuir a los gastos públicos de tal forma que los gobernados que posean una mayor riqueza gravable tributen en forma distinta y superior a aquéllos que la tienen en una proporción menor.

En otras palabras, el principio de proporcionalidad tributario está estrechamente vinculado con la capacidad económica del contribuyente, a fin de que en cada caso el pago de las contribuciones sea distinto, pues tal circunstancia trasciende de manera cualitativa y cuantitativa en relación con el mayor o menor sacrificio, o bien, en la disminución que proceda en cuanto a su patrimonio, lo cual debe ser acorde con su ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Además, el Máximo Órgano de Constitucionalidad del País ha sostenido que para que un gravamen sea proporcional es necesario que exista congruencia entre el tributo establecido por el Estado y la capacidad contributiva del sujeto pasivo, habida cuenta que esta última se constituye como la potencialidad real de contribuir al gasto público establecida por el legislador al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria considerando que los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en función de la riqueza.

Desde esa óptica, es innegable que la potestad tributaria implica que a través de las facultades establecidas a favor del legislador en la Constitución Federal se establezca el objeto de las contribuciones, involucrando cualquier actividad de los gobernados que refleje su capacidad económica para tal efecto; de ahí que los particulares deben pagar más quien tiene mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Así, resulta palmario que para satisfacer el principio aludido los sujetos pasivos se encuentran constreñidos a contribuir al gasto público en función de su capacidad económica aportando una parte de la riqueza gravada a partir de la actualización del hecho imponible, en virtud de que para que el gravamen satisfaga el principio de mérito es necesario que exista congruencia entre el tributo establecido y la capacidad del causante.

Son ilustrativas a lo expuesto por las razones que informan las tesis de rubro:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS⁴⁰.”

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES⁴¹.”

“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA⁴².”

Este principio rige la dualidad tributaria, por un lado los contribuyentes deben acumular todos sus ingresos, y reconociendo su propia capacidad contributiva tienen el derecho de efectuar las deducciones que por ley les corresponde, lo cual amortiza el pago de tributos, y en el caso de se le aplique a un contribuyente este procedimiento se verá afectada su verdadera capacidad contributiva, pues se le obligará a quitar de su declaración anual la deducción que haya consignado del proveedor que no haya podido desvirtuar las imputaciones realizadas por el servicio de administración tributaria, así como verá afectado su acreditamiento respectivo del Impuesto al Valor Agregado.

⁴⁰ 911175. 242. Pleno. Novena Época. Apéndice 2000. Tomo III, Jurisprudencia SCJN, Pág. 260.

⁴¹ 184291. P./J.10/2003. Pleno. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Mayo de 2003. Pág. 144.

⁴² 194970.P. LXXIX/98.Pleno.Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VIII, Diciembre de 1998, Pág. 241.

III.2. 4. Principio de equidad tributaria

Acerca del principio en estudio, debe significarse que consiste en preservar la igualdad jurídica de los gobernados en relación a que éstos reciban el mismo trato que los que se encuentren en una misma situación de hecho, en virtud de que la igualdad no sólo debe darse ante la ley conforme lo consagrado en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino también ante su aplicación.

En ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el principio de equidad tributaria establecido en la fracción IV del numeral 31 constitucional constituye el imperativo relativo a que los sujetos que se colocan en una situación de hecho en relación con la causación de un impuesto debe guardar una situación de igualdad en relación con el ordenamiento legal que los regula, lo que tiene como consecuencia que las normas fiscales deben de tratar de manera consonante a los particulares que se encuentran en una misma situación.

Antes bien, en oposición a la consideración apuntada el Tribunal Constitucional de México ha sostenido que no toda desigualdad en el trato dado en los ordenamientos tributarios constituye una desigualdad, en razón de que el legislador ordinario está investido constitucionalmente de la facultad de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes con la única limitante de que esta última no constituya una condición que resulte caprichosa o arbitraria.

Sobre el particular, es imperativo señalar que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que existen elementos objetivos que permiten delimitar de manera exacta el principio de equidad tributaria, a saber, los siguientes:

- No toda desigualdad de trato por la legislación tributaria respectiva constituye una transgresión al artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, pues tal violación únicamente se surte en los casos en que se produce una distinción en los casos en que se actualizan situaciones tributarias iguales y no exista una justificación objetiva y razonable para tal efecto.
- En los casos de iguales situaciones de hecho deben corresponder consecuencias jurídicas idénticas.
- El legislador está facultado para establecer una distinción de trato sólo en los casos en que aquélla no resulte injustificada o artificiosa.
- A fin de que la distinción tributaria sea acorde con el derecho fundamental de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley deben ser adecuadas y proporcionadas, pues sólo en esos casos se puede obtener un

trato equitativo, de forma que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Las consideraciones apuntadas se encuentran contenidas en las ejecutorias que dieron origen a los criterios de epígrafe siguientes:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS⁴³.”

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.⁴⁴”

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES⁴⁵.”

En relación con las premisas que anteceden, es conveniente considerar que el principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo de la norma para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales que encuentra sustento constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso consagrados, de manera enunciativa y no limitativa, en los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En ese sentido, debe puntualizarse que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad de las leyes opera principalmente en los supuestos en que se aduce una violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado; esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo.

⁴³ 1011897. 605. Novena Época. Apéndice 1917- Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte. SCJN. Vigésima Primera Sección. Pág. 1737.

⁴⁴ 1011930.638. Pleno. Novena Época. Apéndice 1917- Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte. SCJN. Vigésima Primera Sección. Pág. 1783.

⁴⁵ 1011896. 604. Pleno. Novena Época. Apéndice 1917- Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte. SCJN. Vigésima Primera Sección. Pág. 1735.

Además, la Segunda Sala del Alto Tribunal del País consideró que para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido el principio de proporcionalidad debe conformarse de tres criterios, a saber, a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y, c) la distinción debe ser proporcional, pues no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional.

Así, el Tribunal Constitucional de México concluyó que la aplicación del principio de proporcionalidad implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, pues la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente que debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

Las consideraciones anteriores se encuentran contenidas en la jurisprudencia de rubro *“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN”*⁴⁶.

En razón de los principios antes citados, la autoridad fiscalizadora al aplicar el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, debe respetar dichos principios a fin de garantizar que los contribuyentes tengan la seguridad y certeza jurídica de que el procedimiento será aplicado en estricto apego a las disposiciones fiscales establecidas por el legislador, es decir, que la autoridad fiscal está actuando dentro de las competencias que establece el propio artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Es relevante para el presente análisis, la Reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación al establecer un plazo de cincuenta días para valorar las pruebas y defensas y notificar al contribuyente su resolución, ya que, existía una división de criterios por parte de los órganos encargados de resolver

⁴⁶ 2000683. 1ª. LIII/2012/10ª. Primera Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro VII, Abril de 2012, Pág. 882.

los litigios, en los que se planteaba la indebida aplicación del artículo 69-B del Código Tributario Federal, por parte de las autoridades, en específico de lo dispuesto por el tercer párrafo, en el que se señalaba que la autoridad debería valorar en un plazo de cinco días las pruebas que presentara el contribuyente y emitir la resolución.

Existe la postura adoptada por algunas Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa que han resuelto que el plazo de cinco días señalado, es únicamente para valorar las pruebas, más no para emitir la resolución; interpretación que resulta contraria a la sostenida por algunos Tribunales Colegiados de Circuito, ya que para ellos, de la interpretación del artículo en cita, si se establecía el plazo de cinco días para valorar las pruebas y para emitir la resolución, hecho que ha generado una serie de resoluciones contradictorias entre los Tribunales de referencia, sin que a la fecha se tenga conocimiento de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se haya pronunciado al respecto y razón por la cual se cree se propuso la modificación de dicho artículo desde el ámbito legislativo.

Un claro ejemplo de la discrepancia de criterio entre las propias autoridades es el determinado en la Demanda de Nulidad radicada en el Juicio 969/15-14-01-1, de la cual conoció la Sala Regional del Pacífico del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en el cual se advierte que el actor hizo valer distintos conceptos de impugnación, dentro de los cuales en el segundo de ellos, se duele precisamente de que la valoración de pruebas y emisión de la resolución que determina que no desvirtuó los hechos que se le imputaron y a que se refiere el artículo 69-B segundo y tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, se realizó y notificó fuera del plazo de cinco días que establecía el citado precepto legal, como término máximo, para que las autoridades fiscales valoraran las pruebas que presentaran los contribuyentes con el fin de desvirtuar los hechos que se le imputan y notifiquen la resolución respectiva, enfatizando que bajo ese contexto, se actualizaba la causal de ilegalidad prevista por el artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, respecto de la resolución impugnada, es decir, que se dicten en contravención a las disposiciones legales aplicables.

Por su parte, la autoridad, al contestar la demanda, sostuvo la validez de la resolución, al considerar que su contraparte interpretaba de forma equivocada el contenido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya que de la correcta redacción a dicho dispositivo legal, el plazo aludido, sólo aplica para valorar las pruebas y defensas que haya hecho valer el contribuyente y que dicho plazo no es extensible para la emisión de la resolución impugnada.

Continúa señalando que el precepto legal de referencia no señala consecuencia legal en caso de incumplimiento, aunado a que no existe incertidumbre jurídica alguna al contribuyente, ya que la autoridad fiscal no puede excederse del plazo de cinco años previsto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación para la emisión de la resolución impugnada.

La Sala declaró la validez de la resolución impugnada, al considerar que el tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, si bien establece un plazo para la autoridad, dicho plazo únicamente es para que la autoridad fiscal valore las pruebas aportadas por el contribuyente durante el procedimiento, y no así para la emisión de la resolución respectiva, además que no existe sanción alguna para el caso de incumplimiento por parte de la autoridad fiscal.

Inconforme con la forma de resolver de la Sala del Tribunal, el actor interpuso el Amparo Directo ante la propia Sala resolutora, a fin de que los Tribunales Colegiados de Circuito revisaran y se pronunciaran sobre la legalidad de la resolución emitida por la *A quo*, la cual fue del conocimiento del Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa, del Vigésimo Primer Circuito.

Al hacer el análisis, el Tribunal Colegiado consideró que la forma de resolver de la Sala resultaba contraria a derecho y violatoria de derechos fundamentales, por lo que concedió el amparo y protección de la Justicia Federal al quejoso.

Como bien lo señala el Segundo Tribunal Colegiado en la ejecutoria dictada en el Amparo 108/2016, de la literalidad del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se puede advertir que dicho precepto legal, obligaba a la autoridad, no sólo a valorar las pruebas aportadas por los contribuyentes durante el procedimiento, sino que también deberá emitir y notificar la resolución respectiva en un plazo que no podrá exceder de cinco días hábiles.

Ello es así, pues como se expuso anteriormente, las autoridades se encuentran obligadas a cumplir estrictamente con lo dispuesto por el legislador en los ordenamientos legales aplicables, sin poder excederse de los lineamientos y facultades que expresamente se le hubieren conferido, pues para considerar que la actuación de las autoridades se encuentra apegada a derecho, es necesario que dicha actuación se encuentre prevista en el ordenamiento legal, a fin de que

los contribuyentes conozcan las facultades, plazos y alcances que tienen los procedimientos instaurados por la autoridad.

De ahí, que si el propio artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación establece que la autoridad deberá valorar y notificar la resolución respectiva a los contribuyente, resulta evidente que tal obligación es un requisito *sine qua non* para la validez y legalidad de la resolución emitida, pues en caso de que la autoridad no cumpla con el requisito señalado, resultaría innegable que la resolución de mérito se emitió en contravención a las disposiciones fiscales aplicables, lo que conlleva a que dicha resolución se ubique en el supuesto establecido por el artículo 51, fracción IV de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, teniendo como consecuencia se declare ilegal.

Ahora bien, no obstante que el propio artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, señalaba literalmente que la autoridad en un plazo que no excedería de cinco días hábiles para valorar las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificara su resolución a los contribuyente respectivos, como bien lo sostiene el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito al resolver el Amparo 108/2016, la valoración de pruebas no puede realizarse en otro documento distinto de la resolución, pues es en dicha resolución, donde se da a conocer al contribuyente todas y cada una de las pruebas y argumentos con que contó la autoridad a para resolver el procedimiento respectivo, así como los argumentos lógico jurídicos emitidos por la autoridad y por los cuales llegó a la conclusión alcanzada.

Ello es así ya que toda resolución debe revestir los principios rectores de exhaustividad y congruencia, por virtud de los cuales la autoridad analiza los argumentos vertidos por el contribuyente, otorga valor a todas y cada una de las pruebas aportadas y emite su razonamiento lógico jurídico a fin de llegar a una conclusión en la cual se otorga al contribuyente la seguridad de que todas sus peticiones fueron analizadas y resueltas por la autoridad.

En esas circunstancias, en efecto, la valoración de pruebas que haga la autoridad deberá estar contenida en la resolución que al respecto emita, la cual, el legislador disponía que debería notificarse en un plazo que no excedería de cinco días hábiles, ello toda vez que dicho procedimiento debe ser resultado de forma pronta y expedita a fin de que el contribuyente conozca su situación jurídica, ya que los contribuyentes que se encuentren en el supuesto de establecido por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, podrán ver afectado el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, de acuerdo a la resolución que emita la autoridad.

Contrario a lo establecido por el legislador, sino se hubiere señalado plazo para que la autoridad emitiera y notificara la resolución respectiva, sería tanto como permitir a la autoridad emitir la resolución en cualquier momento transgrediendo la garantía de seguridad jurídica, pues no existe certeza del periodo que el contribuyente revisado debe esperar para conocer su situación fiscal.

Como se puede notar, la reforma realizada al artículo 69-B en particular al ahora cuarto párrafo, es de trascendental relevancia, ya que, en este apartado del procedimiento se regula el plazo que tiene la autoridad fiscal para valorar las pruebas y manifestaciones vertidas por el contribuyente, así como para emitir la resolución en la cual deberá emitir un argumento lógico jurídico de la valoración efectuada a las pruebas y defensas ofrecidas por el contribuyente, para de esa forma cumplir con el requisito de debida motivación y fundamentación que debe prevalecer en todo acto administrativo, como lo son las resoluciones emitidas por la autoridad fiscal.

Al respecto el Raúl Rodríguez Lobato ha señalado que:

“Las pruebas ofrecidas por las partes dentro del procedimiento fiscal deben examinarse pormenorizadamente y valorarse jurídicamente en lo individual para arribar a la conclusión de su eficacia o ineficacia con objeto de demostrar los hechos o finalidades que persiguen. Cuando las autoridades fiscales no proceden de esa manera, se incurre en violación a las normas que regulan la prueba, por tanto, en la resolución que dicte la autoridad deberá hacer el estudio y análisis de las pruebas ofrecidas y rendidas por el contribuyente, ya que resulta ilegal que la autoridad hacendaria al emitir una resolución únicamente mencione que son improcedentes e insuficientes, sin expresar las razones, motivos o causas que tomo en cuenta para llegar a esa conclusión, debiéndose declarar, por consiguiente, su nulidad.”⁴⁷

En ese sentido, la autoridad fiscal se encuentra obligada a emitir la resolución dentro del nuevo plazo de cincuenta días, más la prórroga que solicite el contribuyente, para valorar las pruebas y manifestaciones vertidas por éste y señalar con toda precisión el valor probatorio otorgado a cada una de ellas y deberá emitir un razonamiento lógico jurídico en el que se detallen las circunstancias particulares o causas inmediatas por las cuales arribó a la conclusión alcanzada, siendo necesario además que exista adecuación entre los

⁴⁷ RODRIGUEZ Lobato Raúl, Derecho fiscal, 2ª. Ed. México, 1986 p.228.

motivos aducidos y las normas aplicables al caso concreto, a fin de cumplir con el requisito de debida motivación y fundamentación.

En este apartado es importante insistir en que no solo se debe analizar el contrato de prestación de servicios como lo sostuvo la Segunda Sala de la Corte, sino que la autoridad fiscal deberá valorar el cúmulo de pruebas que aporte el contribuyente, pudiendo ser la contaibilidad en sentido amplio.

Igualmente, al respecto Raúl Rodríguez Lobato⁴⁸, señaló que la motivación de la sentencia consiste en la obligación de la autoridad o el tribunal de expresar, los motivos, razones y fundamentos de su resolución. En el régimen jurídico mexicano, la motivación y fundamentación de los actos no es exclusiva de los órganos judiciales, si no que se extiende a toda autoridad. En efecto, al disponer de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que: “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento”, consagran el derecho de todo gobernado a que cualquier acto de autoridad, además de emanar de una autoridad competente, entrañe la obligación para esta, de motivar y fundamentar sus actos, lo que debe ser entendido en el sentido de que la propia autoridad está obligada a expresar los preceptos o principios jurídicos en los que funde su actuación (fundamentación) y los motivos o razonamientos que lleven a la autoridad a aplicar ese principio jurídico al caso concreto (motivación). Si es pues, por tanto, obligación de toda autoridad la motivación y fundamentación de sus actos, esta necesidad se redobra o acentúa, en el caso de los actos jurisdiccionales y muy especialmente en la sentencia que es la resolución más importante con la que culmina un proceso jurisdiccional. De ahí que la sentencia sea el acto estatal que mayor necesidad tiene de motivación y fundamentación.

Como consecuencia de la resolución que emita la autoridad fiscal, los efectos de la publicación del listado, será considerar con efectos generales, que las operaciones contenidas en dichos comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión, no producen efecto fiscal alguno; esta consecuencia es de suma importancia, pues afecta al receptor del documento, ya que a partir de ese momento tiene dos caminos a seguir, la autocorrección de su situación fiscal o acreditar que efectivamente recibieron el servicio o adquirieron los bienes por los cuales se generaron los comprobantes fiscales.

⁴⁸ Ídem.

Como adición al artículo 69-B, se impuso la obligación a la autoridad fiscal de publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, de forma trimestral, un listado de los contribuyentes que si lograron desvirtuar los hechos que se les imputaron de forma presuntiva, así como de aquellos que obtuvieron una resolución o sentencia firme que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el párrafo cuarto por haber presentado algún medio de defensa en contra de ésta.

Como se puede apreciar, este párrafo guarda estrecha relación con el tema discernido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que se le quitarán los efectos fiscales a los comprobantes que haya expedido el contribuyente que aparezca en dicho listado, incluso cuando éste haya cumplido con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, y en particular con el de la descripción del servicio.

Como se había comentado, anteriormente a la reforma, no había sanción alguna para la autoridad fiscal en el supuesto que no valorara y notificara al contribuyente en el plazo de los cinco días que concedía el anterior artículo, con la modificación, se establece que en el caso de que la autoridad no notifique la resolución que determine la situación del contribuyente en el plazo de los cincuenta días, se queda sin efectos la presunción inicial, sin embargo, no es claro en señalar si el nombre del contribuyente no se incluirá en la lista que se debe publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página del Servicio de Administración Tributaria.

Como efecto secundario de dicha publicación, aquel contribuyente que haya recibido los comprobantes fiscales de dicho proveedor, cuenta con un plazo de treinta días siguientes a la fecha de la última publicación, para que acredite ante la propia autoridad que las operaciones amparadas mediante los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente añadido a la lista, efectivamente se prestaron y fueron materializados, o se recibieron los bienes; o en su caso, procedan a autocorregirse, para lo cual deberán presentar las declaraciones complementarias que procedan, es decir, deberán quitar de su Declaración Anual las deducciones que hayan consignado de ese proveedor en materia de Impuesto Sobre la Renta y el acreditamiento que hayan efectuado en las Declaraciones mensuales del ejercicio en materia de Impuesto al Valor Agregado.

Este ultimo párrafo, genera la obligación a los contribuyentes de estar revisando constantemente las listas que publica la página del Servicio de Administración Tributaria, ya que de encontrar a alguno de sus proveedores en dicho listado, deberán seguir cualquiera de los dos caminos que dispone el

artículo 69-B, y estar a la expectativa de que la autoridad fiscal inicie un procedimiento de fiscalización para poder acreditar la materialidad de las operaciones, o en su caso, la posible autorrección.

Si el contribuyente, opta por hacer caso omiso a cualquiera de estas dos opciones que brinda el propio artículo, las autoridades fiscales tienen el derecho de ejercer sus facultades de comprobación en términos del artículo 42 del propio Código Fiscal de la Federación, con el objetivo de determinar los créditos fiscales que correspondan por los comprobantes fiscales que le haya emitido el contribuyente que salió publicado de forma definitiva en términos del artículo 69-B y del cual no acreditó la materialidad de la operación.

Uno de los elementos más contundentes con los que cuenta la autoridad fiscal, es que en el supuesto de que el contribuyente no se autocorrija, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales serán considerados como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el Código, supuesto que podría encuadrar en el tipo penal contenido en el artículo 109 fracción IV y 113 Fracción III del mismo ordenamiento, y que tiene como consecuencia sanción privativa de la libertad.

En la misma reforma por la que se adicionó el artículo 69-B, se agregó la fracción tercera del artículo 113, en la que se sanciona la expedición, adquisición y enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados; con este tipo penal, la autoridad fiscal podrá querrellarse ante la Procuraduría General de la República para que se inicie una carpeta de investigación a fin de que se determine la responsabilidad penal de aquel que actualice la hipótesis normativa, teniendo como sanción la pena privativa de la libertad, independiente del procedimiento de fiscalización.

Como se podrá ver, el artículo 69-B tiene dos efectos, en primer lugar quitarle los efectos fiscales a los comprobantes emitidos por amparar operaciones simuladas en perjuicio del fisco federal, quedando en el ámbito administrativo, y por otro lado, el procedimiento penal que se podrá seguir en contra de aquellos contribuyentes que expidan o adquieran dichos comprobantes fiscales.

Es de suma relevancia el tema, ya que en la actualidad y por la dinámica comercial, los contribuyentes llevan a cabo operaciones mercantiles cotidianas sin fijarse muchas veces de las repercusiones que en el ámbito fiscal y penal puedan tener, y que derivado de la aplicación de este procedimiento se exige que el contribuyente sea más diligente en la contratación con proveedores y se abstenga de prácticas nocivas para el fisco federal.

CONCLUSIONES

Como se pudo observar a lo largo del presente trabajo, la contradicción de tesis 232/2017 sustentada entre el Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Cuarto Circuito, tuvo su origen en criterios discrepantes en torno al cumplimiento de los requisitos que dispone el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigentes en 2008 y 2012.

Derivado de la denuncia realizada por uno de los magistrados del Tercer Tribunal Colegiado, por principio de materia conoció la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien después de analizar los argumentos vertidos por ambos órganos jurisdiccionales al resolver los recursos de revisión fiscal 154/2016, 62/2015 y 63/2015, y el amparo directo administrativo 475/2015, emitió su fallo al quedar firme la jurisprudencia que se analizó en el presente trabajo.

Como se mencionó, el primer criterio contendiente proviene de la resolución de tres revisiones fiscales, que sostienen que la descripción del servicio a que obliga la fracción V del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación debe constar en el propio comprobante fiscal, pero de manera excepcional se puede detallar en el contrato de prestación de servicios que hayan celebrado las partes, aunque uno de los magistrados integrantes del Tribunal Colegiado emitió un voto particular al no compartir el sentido de la resolución.

El segundo criterio discrepante surgió al resolverse el amparo directo 475/2015, en el cual el Segundo Tribunal Colegiado consideró que la descripción de servicios que tenía el comprobante fiscal emitido por el proveedor era genérica y por ende insuficiente para saber a qué servicios correspondía, dejando a la autoridad en una posición de no poder conocer si dicho gasto era estrictamente indispensable para el contribuyente, y que éste no podía subsanar esa deficiencia a través del contrato de prestación de servicios, ya que la obligación contenida en la fracción V del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación dispone que la descripción del servicio debe contenerse en el propio comprobante fiscal y no en un documento diverso.

Ante la denuncia de criterios discrepantes, conoció de la contradicción de tesis la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo análisis versó en dos puntos centrales, ¿cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio? y ¿si es éste únicamente debe constar en el comprobante fiscal o es susceptible de detallarse en un documento diverso?, para contestar la primera pregunta la Segunda Sala manifestó que se debe dar una idea del servicio prestado de manera general, con la información suficiente que permita conocer en qué consiste el servicio prestado y en caso de que la autoridad fiscal tenga duda del servicio, puede ejercer sus facultades de comprobación a fin de allegarse de la información necesaria para dilucidar el servicio prestado, y en su caso, una vez valorado dicha documentación decidir si valida o rechaza los

comprobantes fiscales; en cuanto a la segunda pregunta, resolvió que por regla general se debe cumplir en el propio comprobante fiscal, pero que de manera excepcional se puede detallar en un documento distinto, con la finalidad de determinar qué integra el servicio.

Derivado de las manifestaciones vertidas por la Segunda Sala, es que imperó el criterio con carácter de jurisprudencia consistente en que es posible detallar en un documento diverso al comprobante fiscal la descripción del servicio, siempre y cuando en la factura se dé una idea general del mismo, sentido en el que se está de acuerdo, no obstante lo anterior, se considera que la Sala no observó todos los documentos que existen alrededor de una operación comercial y sobretodo en la contabilidad de los contribuyentes, ya que solo se apoya del contrato de prestación de servicios, cuando en realidad hay un cúmulo de documentos por medio de los cuales la autoridad fiscal puede verificar el servicio contratado y de la mano, acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales.

Incluso la autoridad fiscal, reconociendo lo complejo que se vuelve para los contribuyentes cumplir a su satisfacción el requisito previsto en la fracción V del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, lanzó la versión 3.3 de facturación, con lo cual implementó un catálogo de claves de descripción de productos y servicios, e incluso en éste, ni siquiera es tan detallado como la autoridad fiscal lo solicitaba, reiterando el criterio sostenido por la Segunda Sala, ya que por la variedad de servicios que se pueden dar en el mercado actual sería imposible cubrir a extremo detalle con la descripción del servicio a manera de que la autoridad con el puro concepto de facturación pueda saber si el gasto es estrictamente indispensable o no para el contribuyente.

Con lo cual se puede concluir manifestando que en nada abona lo resuelto por la Segunda Sala al resolver la contradicción de mérito, en virtud de que aún y cuando en los comprobantes fiscales cumplan con el requisito de validez previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, relativo a que en los comprobantes fiscales se describa el servicio que ampara el comprobante fiscal, o se detalle el mismo en el contrato que dio origen a la operación amparada en el comprobante no es suficiente; toda vez que los efectos fiscales que pueden producir tales comprobantes, se encuentran sujetos a la revisión en ejercicio de sus facultades de comprobación de la propia autoridad fiscalizadora.

En atención a lo antes señalado, podrá decirse que lo resuelto por la Segunda Sala tiene mayor fuerza obligatoria para los órganos jurisdiccionales que conozcan de un asunto en el que se ventile tal situación, que el precedente citado al haber sido emitido por un Tribunal inferior, como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, sin embargo no debe perderse de vista que la propia Segunda Sala consideró tal situación al resolver la contradicción a estudio, por lo que se deberá estar atentos a los nuevos criterios que pueda emitir la Suprema Corte al respecto.

Derivado de la importancia que tienen los comprobantes fiscales, tanto en el aspecto comercial como en el ámbito fiscal, es que se analizó desde su origen, sus primeras aplicaciones como medio de control recaudatorio, así como las incipientes formas de evasión fiscal utilizadas por los contribuyentes.

La factura fue el primer medio a través del cual, una parte acreditaba ingresos obtenidos y su contraparte deducía gastos erogados, razón por la cual empezó a existir un mercado de compra venta de facturas, ante esta situación las autoridades fiscales se dispusieron a trabajar en herramientas y dispositivos que les permitieran tener mayor control sobre los contribuyentes. En una primera etapa, se creó la figura del impresor autorizado con folios y un sistema electrónico, sin embargo, se empezaron a vender facturas falsas y a duplicar folios, por lo que se agravó la evasión fiscal, por lo cual, se mejoraron los comprobantes fiscales impresos a los que se les requirieron características especiales, pero no se pudo detener la reproducción no autorizada; ante estas circunstancias, se migró a los comprobantes fiscales digitales, los cuales necesitaban de la firma electrónica y del certificado de sello digital; como siguiente paso, se obligó a los contribuyente a contratar a un proveedor autorizado para emitir dichos comprobantes y se agregaron barras dimensionales como candados.

Fue hasta 2011, cuando apareció el comprobante fiscal digital por internet, lo que actualmente se conoce como CFDI, y el cual revolucionó la forma en que la autoridad fiscal tiene información en tiempo real, con esta herramienta informática puede conocer las operaciones que celebran los contribuyentes de forma automática, y como si no fuera suficiente con la contabilidad electrónica puede detectar movimientos irregulares o proveedores de alto riesgo, con lo que está en posibilidades de iniciar facultades de comprobación o en su caso, como lo ha hecho, utilizar un procedimiento que fue diseñado para evitar la compra de facturas, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Con la Reforma Fiscal para 2014, el legislador introdujo al sistema mexicano un procedimiento revolucionario en el combate al tráfico de comprobantes fiscales, el artículo 69-B del CFF, el cual está diseñado para atacar a aquellos contribuyentes que expiden facturas que amparan operaciones simuladas y a su vez a aquellos que adquieren dichos comprobantes, teniendo como resultado de su aplicación dos posibilidades, por una parte, se le quitan los efectos fiscales a los comprobantes y por otra, la posibilidad de enfrentar un procedimiento penal derivado de la compra venta de facturas.

Este artículo generó diversas controversias entre los contribuyentes, la mayoría por cuestiones de constitucionalidad, sin embargo, el máximo órgano jurisdiccional ha señalado que este artículo respeta los derechos de los contribuyentes, por lo cual es constitucional, asimismo, se atacaba porque no estaba definido el plazo que tenía la autoridad para valorar y notificar al contribuyente su resolución, lo cual subsanó con la reforma al tercer párrafo realizada el 25 de junio de 2018; razón por la cual se considera un tema de gran relevancia en materia fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

ABAGNANO, N., Diccionario de Filosofía, México, Fondo de Cultura Económica 1963.

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Vigésimosegunda edición. México: Editorial Themis, 2015.

BALTAZAR Feregrino Paredes, *Diccionario de Términos Fiscales*, 5ª Edición.

BARAK, Aharon. *Proporcionalidad, los derechos fundamentales y sus restricciones*. Primera edición. Lima: Palestra editores, 2017.

BERNAL Pulido, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Segunda Edición. Madrid: Editorial Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005.

BUSTOS, Emiliano, *Ley de Timbre de los Estados Unidos Mexicanos*, Imprenta de Comercio de Dublan y Chávez, Jefe de la Tercera Sección, marzo de 1876.

CABANELLAS, Guillermo y Alcalá-Zamora, Luis “Presunción”, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, 12ª. Ed. Buenos Aires, Eliasta, 1979.

CALVO Nicolau, Enrique. *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*. Primera edición de obra de colección por cincuenta años de aniversario en el ejercicio profesional. México: Editorial Themis, 2013.

CAMARGO González, Ismael. *Derecho Penal Fiscal*. Primera edición. México: Editorial Flores, 2016.

CORTÉS Galván, Armando. *El concepto de Tributo en México*. Primera edición. México: Editorial Novum, 2015.

FEREGRINO Paredes, Baltazar, *Diccionario de términos fiscales*, 5a. ed. Editorial ISEF, México, marzo 2011.

GÓMEZ LARA, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, 10ª. Ed. 2004, México, Oxford University Press.

JARACH, Dino. *Finanzas públicas y Derecho tributario*. Tercera edición. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1999.

MUÑOZ SABATE, Luis, *Técnica probatoria*, Barcelona, Praxis, 1967.

PALLARES, Eduardo, *Derecho Procesal civil*, 2ª. Ed., México, Porrúa 1981.

PÉREZ Ayala, José Luis. Curso de Derecho Tributario. Tomo I. Sexta Edición. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1991.

RIOS Granados, Gabriela. *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*. Primera edición. México: Editorial Porrúa, 2009.

RODRIGUEZ Lobato Raúl, Derecho fiscal, 2ª. Ed. México, 1986.

SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo, 27ª. Ed., 2007, México, Porrúa.

SILVA García, Fernando. *Deber de ponderación y principio de proporcionalidad en la práctica judicial*. Primera edición. México: Editorial Porrúa, 2012.

SMITH, Adam, *Investigaciones sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*. Traducción de Gabriel Franco, Ed. Fondo de Cultura Económica, México 1958.

URESTI Robledo, Horacio, *Los impuestos en México*, 4a. ed., Taxx editores, México, 2016.

VENEGAS Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*. Tercera edición. México: Editorial Oxford, 2012.

Revistas

Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Junio de 2018. VIII-P-1aS-367.

Fuentes de internet

Diccionario de la lengua española, “comprobante”, <http://dle.rae.es/?id=A3cOOPW>.

Servicio de Administración Tributaria, “*Comprobantes fiscales, qué son, quiénes los deben expedir, para qué sirven*”, octubre de 2008.

HERNÁNDEZ Rugeiro, Alma, *El régimen jurídico de las alcabalas en la época colonial*, Revista jurídica del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, número 21, junio de 2014, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/hechos-y-derechos/article/view/7026/8962>.

DE PINA, Rafael, *Alcabala en México*, Enciclopedia jurídica online, <https://mexico.leyderecho.org/alcabala/>

La nueva Administración Tributaria en México. El ADN digital: eje de transformación de los servicios tributarios. Disponible en Web: <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/08/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-270.pdf>

Tesis

VIII-P-1aS-367. Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, junio de 2018, página 150-151.

179766. 2ª. CIII/2004. Segunda Sala. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Diciembre 2004, página 565.

1007291. 371. Segunda Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero 2006, página 762.

1701111.2ªJ.35/2008. Segunda Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, Marzo 2008, página 150.

2003939.2ªJ.87/2013. Segunda Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Tomo I, Julio 2013, página 717.

188645. VI.2.A.12.A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIV, Octubre 2001, página 1103.

Tesis VI-TASR-XXXVI-137, R.T.F.J.F.A. Sexta Época, Año IV. No. 40. Abril 2011. P.572.

2015945. 2ª/J.161/2017. Segunda Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 50, Tomo I, Enero 2018, página 355.

807811. Quinta Época. Semanario Judicial de la Federación, tomo LXXXI, Pág. 5753.

200214. P.XI/96. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo III, Febrero de 1996, página 169.

902218. 1545. Pleno. Novena Época. Apéndice 2000. Tomo I, Const., P.R.SCJN.Pág.1089.

182554. P.XVIII/2003. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Diciembre de 2003, página 15.

175059. P. XLII/2006.Pleno. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Mayo de 2006, Pág. 15.

2015246. 2ª./J.140/2017. Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, Libro 47, Octubre de 2017, Pág. 840.

2002649.1ª./J.139/2012 (10ª.) Primera Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVI, Enero de 2013, Pág. 437.

1011958.666.Pleno. Novena Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte-SCJN. Pág. 1825.

911175. 242. Pleno. Novena Época. Apéndice 2000. Tomo III, Jurisprudencia SCJN, Pág. 260.

184291. P./J.10/2003. Pleno. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Mayo de 2003. Pág. 144.

389615.162. Pleno. Séptima Época. Apéndice de 1995. Tomo I, parte SCJN, Pág. 165.

194970.P. LXXIX/98.Pleno.Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VIII, Diciembre de 1998, Pág. 241.

1011897. 605. Novena Época. Apéndice 1917- Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte. SCJN. Vigésima Primera Sección. Pág. 1737.

1011930.638. Pleno. Novena Época. Apéndice 1917- Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte. SCJN. Vigésima Primera Sección. Pág. 1783.

1011896. 604. Pleno. Novena Época. Apéndice 1917- Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte. SCJN. Vigésima Primera Sección. Pág. 1735.

2000683. 1ª. LIII/2012/10ª. Primera Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro VII, Abril de 2012, Pág. 882.

Tesis VIII-P-1As-214. R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. Número 16. Noviembre 2017. P. 314.

Tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.)Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1, Página: 524

Tesis I.4o.C. J/29, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, Junio de 2008, Página: 1125.

Leyes

Código Fiscal de la Federación

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley del Impuesto al Valor Agregado

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 05 de enero de 2004.

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 12 de diciembre de 2011.

Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, enviada al Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en el paquete económico para el ejercicio 2014.