



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

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

---

*Comprobantes fiscales y sus efectos.*

*Análisis de la interpretación efectuada por la Segunda Sala de la  
Suprema Corte de Justicia de la Nación.*

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta la

Lic. Daniela Núñez de Cáceres Álava

Director de Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

## Índice.

---

Introducción	3
Comprobantes fiscales	5
Requisitos de los comprobantes fiscales	14
Efectos fiscales	19
Análisis ejecutoria	35
Postura. Consecuencias y justificación de la medida	59
Conclusiones	68
Bibliografía	69

## **Introducción.**

---

El artículo 31 constitucional en su fracción IV, prevé la obligación de contribuir al gasto público de la forma proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

Partiendo de dicha premisa, se deberá pagar la contribución cuando se actualice de acuerdo a lo establecido en la legislación el hecho imponible, esto es, cuando el contribuyente se coloca en la hipótesis normativa prevista en la ley, realizando el hecho generador, en el presente estudio nos enfocaremos en los impuestos, en concreto el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

Ahora bien, una vez que se actualiza el hecho imponible, en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación<sup>1</sup> existe la obligación de la autodeterminación de las contribuciones a cargo de los propios contribuyentes, misma que se deberá realizar en los plazos que fijen las leyes. Y por su parte, la autoridad solo llevará a cabo la verificación cuando así lo considere, partiendo de que la información proporcionada por el contribuyente es la correcta.

Por lo que el contribuyente que ha cumplido con la obligación de autodeterminar su crédito fiscal, tiene a su favor la presunción de que ha acatado las disposiciones fiscales, así como que su pago es válido y por tanto liberatorio de obligaciones tributarias.

Sin embargo, se encuentra la facultad discrecional que se reserva la autoridad fiscal para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales. Para ello, la autoridad administrativa cuenta con facultades fiscalizadoras que le permiten acceder a la contabilidad y a la información y documentación del contribuyente, a través del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En vías de llevar a cabo dichas facultades, la autoridad debe apreciar que las contribuciones hayan sido determinadas conforme a las disposiciones normativas que resulten aplicables, esto es que la base gravable corresponda con los actos o actividades gravadas considerando los gastos y deducciones.

Lo anterior es congruente con la idea de que todo contribuyente para obtener un ingreso ha tenido la necesidad de realizar algunos gastos, los cuales deben ser

---

<sup>1</sup> Artículo 6o.- Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

reconocidos a efecto de calcular el tributo sobre una base real a la capacidad económica y contributiva.

Entre otras disposiciones que deberá verificar son aquellas que establecen los requisitos formales establecidos por el legislador, con el fin de llevar un control y conocimiento de la realidad de las operaciones declaradas.

Por lo que en la verificación de los actos y actividades realizadas por el contribuyente y de los gastos y deducciones que haya efectuado, es en donde nos posicionamos en el tema de estudio en torno a los comprobantes fiscales, los cuales constituyen los documentos que los contribuyentes deben expedir por las operaciones que realizan, con la finalidad de comprobar los ingresos y egresos para efectos fiscales.

Al estar relacionados directamente con los ingresos y egresos es que la regulación de dichos comprobantes resulte trascendente para efectos fiscales, pues dependerá de ellos la base gravable sobre la cual se pagará el impuesto.

A lo largo de los últimos años, el legislador se ha encargado de ir fortaleciendo su regulación, pues la emisión de dichos comprobantes ha sido objeto de abusos por parte de contribuyentes incumplidos, que principalmente han propiciado la emisión de documentos que amparan operaciones que no necesariamente se llevaron a cabo con el fin de tener el derecho a acceder a una deducción o acreditamiento, o incluso devolución de pago de lo indebido.

Lo anterior será detallado en el presente trabajo, mismo que se encuentra desarrollado en base al análisis de la ejecutoria emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se resuelve una contradicción de tesis en la que se lleva a cabo la interpretación del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, mismo que se encarga de regular los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, en concreto tratándose de la prestación de servicios y cómo se debe plasmar la información en los mismos para que se puedan dar efectos fiscales.

Se analizará primeramente qué debe entenderse como comprobante fiscal, cómo han sido regulados en nuestro país a lo largo del tiempo, los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación y los efectos fiscales que éstos tienen.

Posteriormente se entrará al estudio de la ejecutoria comentada, en donde se identificarán los apartados que la suscrita no comparte y omisiones llevadas a cabo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para después llevar a cabo una propuesta de interpretación de las normas que regulan los requisitos de los comprobantes fiscales.

## Comprobantes fiscales

---

### Generalidades.

En las operaciones comerciales y empresariales, se tiene que se paga una contraprestación por los bienes o los servicios otorgados, y con el fin de acreditar dichas actividades, existen documentos que sirven para soportarlas, son elementos de prueba que en parte asientan las particularidades de la operación y por otra, sirven de comprobante para futuros reclamos de derechos.

Por su parte, en el Código de Comercio, en el artículo 38 se establece como obligación la conservación de los comprobantes de las operaciones, precisando:

**Artículo 38.-** El comerciante deberá conservar, debidamente archivados, los comprobantes originales de sus operaciones, en formato impreso, o en medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, siempre y cuando, en estos últimos medios, se observe lo establecido en la norma oficial mexicana sobre digitalización y conservación de mensajes de datos que para tal efecto emita la Secretaría, de tal manera que puedan relacionarse con dichas operaciones y con el registro que de ellas se haga, y deberá conservarlos por un plazo mínimo de diez años.

Ahora bien, Hugo Carrasco Iriarte, en su Diccionario de Derecho Fiscal, define a la *factura* como el documento que contiene una cuenta detallada por número, peso, medida, clase o calidad y precio de los artículos o productos de una operación mercantil. Asimismo precisa que las facturas que pretendan utilizarse como comprobantes fiscales deberán reunir los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación<sup>2</sup>.

En el mismo sentido, tenemos que la Enciclopedia Jurídica Básica, define a la factura en los siguientes términos:

***Factura*** (*Derecho Financiero y Tributario*).

*La factura es el documento emitido por un empresario o profesional con ocasión de las operaciones que realiza en el ejercicio de su actividad, con los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico, y donde se hacen constar ciertos datos relativos a la identidad del sujeto pasivo y del cliente, naturaleza, calidad y cantidad del objeto de la operación, el precio de los*

---

<sup>2</sup> Diccionario de Derecho Fiscal, Carrasco Iriarte, Hugo, editorial Oxford, tercera edición, México 2008.

*bienes y servicios y el tipo impositivo correspondiente a cada uno de ellos, la cuota y la fecha."*<sup>3</sup>

Ahora bien, si a la factura se le pretende dar un efecto fiscal, se tendrá que cumplir con requisitos diversos, ya que los comprobantes fiscales son documentos *sui generis*, porque no son simples textos elaborados libremente por cualquier persona, en cuanto a su contenido y forma, sino documentos que sólo pueden provenir legalmente de comerciantes o prestadores de servicios registrados ante el Servicio de Administración Tributaria, mediante los formatos regulados jurídicamente sujetos a ciertos requisitos para su validez, y a los cuales se les sujeta a un estricto control, desde su elaboración hasta su empleo, y cuya expedición puede acarrear serios perjuicios al suscriptor, requisitos que, en su conjunto, inclinan racionalmente hacia la autenticidad, como regla general, salvo prueba en contrario.<sup>4</sup>

De acuerdo a lo determinado por la Primera Sala del Alto Tribunal en el amparo directo en revisión 84/2013 (resuelto en sesión del seis de marzo de dos mil trece), los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales.

Su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución (operación de compraventa, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes) y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente, pues el comprador o usuario de esa manera podrá darle un efecto fiscal.

Existe la obligación a cargo de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales, obligaciones establecidas tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>5</sup> como en la Ley del Impuesto al Valor Agregado<sup>6</sup>, encontrándose los requisitos de su contenido

---

<sup>3</sup> Enciclopedia Jurídica Básica, Montoya Melgar, Alfredo, editorial Civitas Ediciones, Madrid 1995

<sup>4</sup> Tesis aislada I.4o.C.133 C. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, Octubre de 2007, Pág. 3171, de rubro: **FACTURAS. SU VALOR PROBATORIO DEPENDE DE LOS HECHOS QUE SE QUIEREN ACREDITAR, DEL SUJETO CONTRA QUIEN SE PRESENTEN Y DE LAS CIRCUNSTANCIAS CONCURRENTES.**

<sup>5</sup> En el artículo 86, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta diciembre de dos mil trece, se establecía la obligación a cargo de los contribuyentes personas morales que obtengan ingresos por los que se deba pagar el impuesto, la de expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales. Por su parte, en el artículo 133, fracción III, establece obligación a cargo de las personas físicas que tributan en el régimen de ingresos por actividades empresariales y profesionales, de expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

<sup>6</sup> El artículo 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que los obligados al pago del impuesto y las personas que realicen los actos o actividades gravadas por la tasa del 0%, tienen la obligación de expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el impuesto al valor agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios.

establecidos en el Código Fiscal de la Federación. Requisitos que serán abordados en el siguiente capítulo.

### **Antecedentes en México de los comprobantes fiscales.**

Como se precisó anteriormente, las operaciones y transacciones de bienes y servicios deben ser respaldados por documentos legales para varios efectos, primordialmente para los comerciales y para su comprobación fiscal, a lo largo del tiempo se les han dado varias denominaciones entre las que se incluyen: facturas, recibos o notas, y actualmente se conocen como comprobantes fiscales digitales y comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).

El método de facturación ha ido cambiando en nuestro país a través de los años, en un principio se llevaba a cabo en papel por el propio contribuyente, posteriormente, con el fin de fortalecer las facultades de control y fiscalización de las autoridades fiscales, se tenía que acudir a una imprenta autorizada por la Secretaría de Hacienda y solicitar la impresión de facturas en un bloque, mismo que debía contener los datos del contribuyente, su registro federal de contribuyentes y domicilio fiscal, así como el folio, datos del impresor, número de autorización, fecha, y posteriormente se incluyó la vigencia por disposición oficial.

En la exposición de motivos de la Iniciativa de Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales para el ejercicio fiscal de **mil novecientos noventa y dos**, se justificó el método de facturación anteriormente referido, argumentando lo siguiente:

“Por otra parte, con objeto de fortalecer las facultades de control y fiscalización de las autoridades fiscales, se propone establecer la obligación de que los comprobantes fiscales sean impresos a través de establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se encontrarán ubicados en todo el territorio nacional. Asimismo, se propone que el control de dichos comprobantes se realice por los establecimientos citados, los cuales presentarán a la mencionada dependencia, a través de medios magnéticos, la información relativa a sus clientes, medida con la cual se logrará un mejor control sobre la comprobación de las operaciones de los contribuyentes.

Con el fin de simplificar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se propone establecer en forma expresa los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales que expidan por sus operaciones que no sean al público en general.”

Dichos documentos debían ser archivados por el que adquiría el servicio o bien, a fin de estar en posibilidades de comprobar el gasto o inversión realizados y soportar con ellos la deducción de los mismos. Esto durante el periodo de cinco años, cuestión que implicaba logística y almacenamiento.

El treinta y uno de diciembre del **año dos mil**, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una reforma al Código Fiscal de la Federación, donde se introdujo como opción la posibilidad de que los contribuyentes pudieran considerar como comprobante fiscal para efectos de la deducción y del acreditamiento, el original del cheque o el original del estado de cuenta en el que conste el traspaso de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, con los cuales se realizó el pago de la contraprestación por adquisiciones de bienes o servicios o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En la iniciativa el motivo que se señaló para su implementación fue que existían reclamos por diversos sectores de contribuyentes relativos al proceso de emisión y recepción de comprobantes fiscales.

Dicha medida de simplificación requería que el cheque correspondiente fuera nominativo, para abono en cuenta del contribuyente y señalara en su reverso el Registro Federal de Contribuyentes del beneficiario del cheque así como el impuesto al valor agregado trasladado. Así como establecer el vínculo de este documento con los registros contables. En el caso de traspaso de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, también se requería que el estado de cuenta contuviera elementos de control.

Es a partir del **dos mil cuatro**, cuando se introdujeron como una alternativa los comprobantes fiscales digitales (CFD) para los contribuyentes que contaran con certificado de firma electrónica avanzada y además llevaran su contabilidad electrónica, dicha posibilidad fue introducida en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y en la exposición de motivos del Decreto por el que se Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de enero de dos mil cuatro, se determinó que además de ser común y seguro, dicho método ahorra costos y tiempo para los contribuyentes, ello al señalar:

#### **“Envío de declaraciones, avisos, solicitudes e informes y facturas por medios electrónicos**

Las disposiciones fiscales establecen diversas declaraciones, avisos, solicitudes e informes, que deben ser presentados por los contribuyentes de los impuestos federales. Para estos efectos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publica diversas formas oficiales que deben ser utilizadas y presentadas en las oficinas correspondientes.

La evolución tecnológica permite el envío de documentos por medios electrónicos, lo cual además de ser común y seguro, ahorra costos y

tiempo para los contribuyentes. Actualmente, el Servicio de Administración Tributaria cuenta con la tecnología y capacidad suficientes para incorporarse a los mecanismos modernos de recepción de documentos por la vía electrónica.

Por lo anterior, se propone establecer en el Código Fiscal de la Federación el mecanismo para que los contribuyentes realicen el envío de documentos, declaraciones, informes y demás información requerida en las disposiciones fiscales por vía electrónica, a las direcciones de correo de las autoridades fiscales. De aprobarse esta medida, los contribuyentes generarán menores costos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y se evitarían el ser objeto de requerimiento de presentación de declaraciones e informes, motivado por la recepción que a destiempo tienen las autoridades fiscales, por el envío que de dichas declaraciones e informes hacen las instituciones de crédito.

(...)

Asimismo, el uso reiterado de los medios electrónicos ha abierto la posibilidad de que los comprobantes fiscales sean otorgados de manera electrónica a los contribuyentes. En casi todos los países del mundo, incluido México, las Administraciones Tributarias, en coordinación con otros órganos de gobierno, han analizado a fondo las implicaciones jurídicas de la emisión de facturas electrónicas.

(...)

Por lo anterior se propone a esa Soberanía establecer en el Código Fiscal de la Federación la posibilidad de que las facturas electrónicas tengan plenos efectos fiscales. En este sentido, y dada la necesidad de contar con elementos de seguridad necesarios para evitar un uso incorrecto de la factura electrónica, se propone que la disposición entre en vigor hasta el momento en que se publique la norma oficial mexicana correspondiente.”

Desde el años **dos mil cinco** que entró en vigor la posibilidad de llevar a cabo la facturación electrónica **y hasta el año de dos mil diez**, estuvieron conviviendo los tres sistemas de facturación, siendo obligatorio únicamente la expedición del comprobante impreso y de manera opcional el comprobante fiscal digital y el estado de cuenta.

Por su parte, en la exposición de motivos de la reforma efectuada al Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el siete de diciembre de **dos mil nueve**, se planteó la necesidad de fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal para obtener certeza de la realidad de los ingresos,

deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes, y con ello evitar la evasión y la defraudación fiscal. Pues el sistema con el que se contaba hasta ese momento no había permitido evitar las diferentes formas de evasión que impactaban de manera considerable la recaudación.

Asimismo, se destacó que se tenía insuficiencia de elementos de seguridad en los comprobantes fiscales emitidos en papel, y precisó que había facilidad de poder acceder a instrumentos tecnológicos (escáner, impresoras, fotocopadoras, etcétera) para su reproducción y falsificación, así como la dificultad con que contaba la autoridad para controlar y rastrear ese tipo de comprobantes.

Se señaló que debido a que las principales conductas de evasión fiscal que se tenían identificadas se originan, en su mayoría, tratándose de los comprobantes fiscales emitidos en papel, *lo que da lugar a la aplicación de deducciones soportadas con facturas apócrifas o provenientes de operaciones inexistentes, derivadas de la reproducción, falsificación y comercialización ilegal de ese tipo de comprobantes fiscales, lo cual erosiona de manera significativa la base gravable del impuesto y, en muchos casos, origina la solicitud de devoluciones indebidas de impuestos.*

Por lo anterior, se propuso instrumentar un nuevo esquema fortaleciendo los mecanismos de comprobación fiscal, al evitar la falsificación y comercialización indebida de comprobantes fiscales, sin dejar de lado la simplificación administrativa que se impulsaría a través de la utilización de las nuevas herramientas tecnológicas, como el Internet.

Concretándose en fortalecer los tres esquemas de comprobación fiscal que se venían utilizando:

- (i) el comprobante fiscal en papel, que funciona mediante la impresión de los comprobantes, a través de impresores autorizados por la autoridad, siendo éste el principal mecanismo de comprobación;
- (ii) el comprobante fiscal digital, mediante un sello digital generado en medios electrónicos por los propios contribuyentes o a través de proveedores autorizados, y
- (iii) el estado de cuenta bancario como comprobante optativo para soportar erogaciones pagadas con cheque, tarjeta de crédito o de débito o traspaso electrónico entre cuentas bancarias.

Esquemas que se señaló operarían de manera simultánea mediante nuevos comprobantes fiscales digitales a través de internet, así como dispositivos de seguridad para los comprobantes en papel, consistentes en una etiqueta con elementos de seguridad y la eliminación de documentos adicionales para la validez del estado de cuenta emitido por las entidades financieras, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o por las personas morales autorizadas para

emitir tarjetas de crédito, de débito o de servicio o monederos electrónicos, como comprobante fiscal, lo que refirió permitiría el control de las operaciones efectuadas por los contribuyentes reduciendo para éstos últimos los costos de facturación en papel, así como el beneficio del resguardo de la información y documentación en caso de que se presente alguna contingencia.

Las características de dichos comprobantes se reducen de la siguiente manera<sup>7</sup>:

**Comprobantes impresos con código bidimensional.** Este esquema tiene como requisito particular, la inclusión de un código bidimensional, proporcionado por el Servicio de Administración Tributaria al momento que aprueba la solicitud de folios por medio de Internet. La elaboración de este tipo de comprobantes puede ser muy simple mediante una hoja de cálculo de Excel, o muy compleja por medio de la adquisición de un software que emita los comprobantes para, posteriormente, incluir el código bidimensional.

**Comprobante fiscal digital.** Fue la primera versión de comprobantes digitales, la cual se generaba a partir de la emisión de un archivo .XML y/o en formato .PDF, por medio de una representación del comprobante fiscal digital. Este esquema utilizaba tecnología que permitía garantizar la integridad y autenticidad de los comprobantes emitidos o recibidos con la misma validez de los comprobantes fiscales tradicionales en papel.

Dicha reforma precisó que las modificaciones realizadas al proceso de emisión de comprobantes, **entrarían en vigor a partir del primero de enero de dos mil once.**

Asimismo, se determinó que los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigor de la reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, tuvieran comprobantes impresos en establecimientos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, podrían continuar utilizándolos hasta que se agotara su vigencia. Transcurrido dicho plazo, sin que sean utilizados, los mismos debían cancelarse.

Por su parte, a partir del ejercicio de dos mil once, ya no se tramita la impresión de este tipo de comprobantes, únicamente se utilizan aquellos que se tenían impresos a diciembre de dos mil diez, por lo que los comprobantes que se tenían impresos al primero de enero de dos mil once, se permitieron utilizar hasta agotar su vigencia (máximo 2 años).

Se permitió la expedición de comprobantes impresos con código de barras bidimensional que lo podían utilizar aquellos contribuyentes que tuvieran ingresos acumulables de hasta \$4'000,000 en el ejercicio inmediato anterior.

---

<sup>7</sup> Revista Fisco Actualidades. Julio 2012 Núm. 13 COMPROBANTES FISCALES Autor: C.P. ARMANDO PÉREZ SÁNCHEZ, Editorial IMCP  
<http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/09/Fiscoactualidades-septiembre-2014.pdf>

Por su parte, se introduce el comprobante fiscal digital por internet. Este esquema de facturación es el más actual y moderno. Al igual que el CFD se genera un archivo .XML y de igual forma puede visualizarse mediante un archivo en formato .PDF. La diferencia con el CFD consiste en que una vez que se emite el documento se envía a un proveedor de certificación, quien le asigna el folio fiscal, verifica que cumpla con los requisitos del comprobante, lo sella digitalmente y lo regresa al emisor. Sin embargo aún sigue vigente el comprobante fiscal digital.

Ahora bien, es hasta dos mil catorce, año en que se establecen los comprobantes fiscales digitales por internet como único comprobante fiscal válido, dejando atrás el resto de los sistemas o tipos de comprobación fiscal, que se dieron en un ámbito de transición.

En la exposición de motivos de la iniciativa de reforma al Código Fiscal de la Federación para el ejercicio dos mil catorce presentada por el Ejecutivo el ocho de septiembre de dos mil trece, se advierte que lo que se buscó fue modernizar los esquemas de comprobación fiscal, trayendo múltiples beneficios, para los contribuyentes la de reducir cargas administrativas, costos de operación y simplificar sus procesos contables. Por su parte, la autoridad fiscal tendrá el beneficio de contar con la información fidedigna de cada contribuyente, sin la necesidad de solicitarla, facilitando los procesos y en menor tiempo. Lo anterior tendrá como efecto la reducción de la evasión y elusión fiscal.

Finalmente, se destaca que la facturación electrónica representa ventajas tanto para la autoridad fiscal como para los contribuyentes:

#### Ventajas para el Servicio de Administración Tributaria:

1. El modelo es una herramienta de control de la actividad de los contribuyentes, así como de aquéllos que se relacionan con los mismos.
2. Se implementan reportes mensuales con el detalle de las transacciones, lo que ayudará a realizar acciones de control.
3. Se almacena información de calidad; se lleva el control de los folios del contribuyente y todos los movimientos que realiza quedan registrados.
4. La información fiscal del contribuyente se valida para evitar actos de evasión y elusión fiscal. Se obliga al contribuyente a corregir su situación fiscal para poder operar.
5. Los servicios prestados al contribuyente coadyuvan a denunciar actos o actividades de evasión y elusión fiscal.

#### Beneficios para el contribuyente:

1. Incremento en la productividad, al reducir tiempos en procesos administrativos.
2. Rapidez y seguridad en el intercambio de información, ya que los documentos generados se manejan bajo estándares y plataformas internacionales (XLM y PKI.)
3. Ahorro en costos administrativos y de oficina. Optimización de espacios físicos.
4. Reducción en tiempos operativos en el ciclo de resurtido y facturación.

Adicionalmente, cuentan con el servicio de verificación de comprobantes fiscales digitales, el cual permite al contribuyente detectar un comprobante apócrifo y/o que no cuenten con los requisitos que señalan las disposiciones fiscales, y se le proporciona información para realizar la denuncia correspondiente ya sea por escrito, correo electrónico o por teléfono.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> BASTIDAS YFFERT, María Teresa, "La firma y la factura electrónicas. Entorno jurídico, fiscal e informático", México, editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, primera edición, octubre de 2004.

## **Requisitos de los comprobantes fiscales.**

---

Por lo que corresponde a la obligación en la emisión de comprobantes fiscales, de acuerdo a lo establecido en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil doce, cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que se perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

Asimismo, refiere que cuando las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios deberán solicitar el comprobante fiscal respectivo.

Ahora bien, aquellos contribuyentes que emiten los comprobantes, se encuentran obligados a cumplir con diversas obligaciones, entre las que destacan:

- a) Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.
- b) Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.
- c) Cumplir con los requisitos que señala el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en relación al contenido propiamente de los comprobantes.
- d) Remitir al Servicio de Administración Tributaria (o a un proveedor certificado), antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por internet respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a validar el cumplimiento de los requisitos, asignar el folio del comprobante fiscal digital e incorporar el sello digital.

Se podrá comprobar la autenticidad del comprobante fiscal, consultando en la página del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión de dicho comprobante, el certificado que ampare del sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

- e) Una vez que se cuente con el sello digital, deberá entregar o enviar a sus clientes el comprobante fiscal digital y en su caso una versión impresa del mismo.
- f) Deberán cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Ahora bien, los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales de acuerdo a lo previsto en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación consisten en:

- a) 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.
- b) El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.
- c) El lugar y fecha de expedición.
- d) La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

Dicho numeral establece que cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, y los comprobantes fiscales que se expidan en éstos términos serán considerados como comprobantes fiscales simplificados por lo que las operaciones que amparen se entenderán realizadas con el público en general y no podrán acreditarse o deducirse las cantidades que en ellos se registren.

Asimismo, se establece que tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica a que se refiere el párrafo anterior deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero, del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

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

Se dispone que por ciertas actividades o en casos específicos los comprobantes que se expidan, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica, por ejemplo, aquellos que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar tal situación y contener número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos, o del oficio de renovación.

O aquellos que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

Los que expidan las personas físicas dedicadas al autotransporte que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 83, séptimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados (de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios), deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarrillos enajenados.

Los comprobantes que expidan los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de automóviles nuevos, así como aquéllos que importen automóviles para permanecer en forma definitiva en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora, deberán contener la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, señala que cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

**f) El valor unitario consignado en número.**

En este apartado también existen reglas específicas relativas a algunos de los bienes enajenados, por lo que deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el

artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

**g)** El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

- Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante fiscal se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.<sup>9</sup>

Señala que tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

- Cuando la contraprestación se pague en parcialidades, se emitirá un comprobante fiscal por el valor total de la operación de que se trate en el que se indicará expresamente tal situación y se expedirá un comprobante fiscal por cada parcialidad. Estos últimos comprobantes deberán contener los requisitos obligatorios, además de señalar el número y fecha del comprobante fiscal que se hubiese expedido por el valor total de la operación, el importe total de la operación, el monto de la parcialidad que ampara y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.
- Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria, indicando al menos los últimos cuatro dígitos del número de cuenta o de la tarjeta correspondiente.

**h)** Tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación, el número y fecha del documento aduanero.

---

<sup>9</sup> El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece como excepción a lo anterior, “Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A) y F), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.”

Finalmente, se establece que las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en los artículos 29, 29-A o 29-B (el último, actualmente derogado) del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, **no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.**

**Sobre esta última consecuencia establecida, debemos destacar que el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil ocho, no establecía que en caso de que los comprobantes fiscales no reunieran algún requisito de los establecidos en los artículos 29, 29-A o 29-B de dicho Código, o que cuando los datos contenidos en los mismos sean plasmados de forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, tengan como consecuencia la no deducción o acreditamiento.**

Ya que para el ejercicio de dos mil ocho, en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en su tercer párrafo, se establecía lo siguiente:

**Artículo 29. (...)**

*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.*

## **Efectos fiscales.**

---

Los comprobantes fiscales tienen efectos importantes en materia fiscal, se podría decir que su importancia radica en que tienen la posibilidad de disminuir considerablemente el pago de los impuestos, tratándose del impuesto sobre la renta al reducir la base gravable y en cuanto al impuesto al valor agregado al hacer posible el acreditamiento del impuesto.

De ahí que en el presente trabajo nos enfocaremos en ambos impuestos pues se considera que son los más recurrentes y en donde se pueden apreciar claramente los efectos e importancia de cumplir con los requisitos establecidos en Ley. Lo anterior no quiere decir que para el resto de las contribuciones no se deben tomar en cuenta dichos comprobantes o que no tengan un alcance importante en los efectos fiscales, sino que de abarcar todos los impuestos y contribuciones en el presente trabajo se perdería el objetivo del mismo.

Para ello, se analizarán las figuras de deducción y acreditamiento previstas en las leyes que regulan el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, así como el Código Fiscal de la Federación pues es ante dichas figuras donde se crea el mayor impacto a los contribuyentes en cuanto a efectos de los comprobantes fiscales se trata.

### **I. Deducciones para efectos del impuesto sobre la renta**

Son sujetos del impuesto, todas las personas físicas y morales, residentes en México cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza, respecto de todos sus ingresos, residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento y los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

El impuesto sobre la renta, es aquél que incide sobre la utilidad fiscal, en los artículos 9 y 152 de la Ley del impuesto relativo, se establece la mecánica para determinar el impuesto anual de los contribuyentes personas morales y físicas respectivamente, para ello, se obtiene la utilidad fiscal de restar a la suma de los ingresos en efectivo, en especie o en crédito obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por la ley.

De manera que se pagará el impuesto sobre la renta tratándose de personas morales, disminuyendo de dicha utilidad el reparto de utilidades a los trabajadores de la empresa, así como en su caso la pérdida fiscal que se tenga de ejercicios anteriores, obteniendo con ello el resultado fiscal al que se le aplicará la tasa del 30% correspondiente.

Por lo que corresponde a personas físicas, se entenderán como ingresos gravables acumulables los ingresos brutos obtenidos de cualquiera de los nueve capítulos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ingresos por salarios, actividades empresariales y profesionales, intereses, uso o goce temporal de inmuebles, enajenación, adquisición, premios, dividendos y otros ingresos) menos las deducciones que en cada uno de ellos autoriza la Ley, o en su defecto, el ingreso bruto obtenido. Tratándose de los ingresos por actividades empresariales y profesionales, a la utilidad se le restará en su caso la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio y en su caso las pérdidas fiscales determinadas y pendientes de aplicar cuando así proceda. Una vez hecho lo anterior, se le restarán las deducciones personales autorizadas en el artículo 151 de la Ley y al resultado fiscal se le aplicará la tarifa correspondiente de acuerdo a lo establecido en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Derivado de lo anteriormente expuesto, se puede concluir que el impuesto sobre la renta, grava la renta o ingreso neto que percibe el contribuyente (persona física o moral), puesto que de los ingresos obtenidos por éste durante el ejercicio se van a disminuir las deducciones autorizadas por la ley, con el objeto de depurar la totalidad de esos ingresos, lo cual va a constituir la base gravable sobre la que se aplicará la tasa correspondiente a fin de obtener el monto del impuesto a pagar.

De ahí que las deducciones se tornen en un elemento primordial en la determinación del impuesto, ya que son las que van a estar en posibilidades de que la base gravable, esto es, la utilidad fiscal se vea disminuida y con ello el pago del impuesto.

Por ello, en el presente trabajo nos enfocaremos en las deducciones autorizadas para efectos del impuesto sobre la renta, y para ello, vale la pena mencionar que existen dos criterios para distinguir las deducciones contempladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta:

a) **Deducciones estructurales.** Aquellas necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes.

De ahí que se trate de deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes.

Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados.

Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas –dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen–, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales.

b) **Deducciones no estructurales.** Son aquellas que no resultan necesarias para generar el ingreso, erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.<sup>10</sup>.

Por lo que las deducciones, cualquiera que sea su clasificación, si son autorizadas por ley, su aplicación debe ser de manera estricta en términos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación y su establecimiento, tratándose de aquellas que se consideran como estructurales debe ser acorde con el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Una vez precisado lo anterior, vale la pena destacar que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece cuáles son las deducciones autorizadas, en donde se incluyen

---

<sup>10</sup> Clasificación derivada de los criterios jurisprudenciales:

Jurisprudencia 1a./J. 103/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, localizada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, diciembre de 2009, página 108, de rubro: “**DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL**”.

Jurisprudencia jurisprudencia 1a./J. 15/2011 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIII, febrero de 2011, página 170, de rubro: “**DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**”.

tanto las de carácter estructural como las no estructurales, asimismo, precisa cuáles serán los requisitos que se tendrán que tomar en cuenta para estar en posibilidades de hacerlas efectivas, ya que como se señaló en líneas que anteceden, es potestad del legislador, aún y cuando una deducción pueda ser estructural, establecer requisitos incluso formales para que se actualice su procedencia.

El presente trabajo no llevará a cabo un desarrollo y estudio puntual de los conceptos que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera como deducibles, se hará una mención general de los mismos, ya que lo que interesa son los requisitos que se establecen para efectos de hacer posible dicha deducción, requisitos que se encuentran vinculados con la emisión de los comprobantes fiscales, materia del presente análisis.

Tratándose de personas morales, el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente establece cuáles serán los gastos que se consideran como deducibles para efectos de dicho impuesto, entre los que se encuentran:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los derivados del costo de lo vendido.

VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados, en los términos señalados en la Ley.

VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible.

IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de la Ley.

X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley, hasta por el monto autorizado.

Tal como se puede advertir, se permite llevar a cabo las deducciones que el legislador consideró como necesarios en la operación de contribuyentes personas morales, siempre y cuando no se encuentren previstas en el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta como no deducibles. Cabe destacar que tratándose de personas físicas, las deducciones autorizadas se determinan en función de los ingresos que por actividad se encuentran sujetos al impuesto y en el artículo 151 se establecen las deducciones personales.

Por ejemplo, tratándose a personas físicas que reciben ingresos por actividades empresariales o profesionales, el artículo 103 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que serán deducibles las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, (siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente); las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos; los gastos; las inversiones; los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo (siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de sus actividades y se obtenga el comprobante fiscal correspondiente); las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social; los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

### **Requisitos de las deducciones.**

Una vez asentado lo anterior, se advierte que no basta que una determinada partida, se encuentre señalada como deducible por así autorizarlo la Ley y que no se encuentre en los supuestos de los no deducibles, sino que además resulta necesario que cada una de las deducciones autorizadas, reúnan los requisitos previstos en el artículo 27, 105, 147y 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta respectivamente.

En el artículo 27 se establecen los requisitos para las deducciones efectuadas por personas morales mismos que consisten en:

I. Ser **estrictamente indispensables** para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos la Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los casos precisados en la propia Ley.

II. Cuando se trata de inversiones, la deducción se lleve a cabo en términos de lo establecido en los artículos 31 a 38 de la Ley.

III. Estar **amparadas con un comprobante fiscal** y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no excedan de \$2,000.00.

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley del Impuesto sobre la Renta en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de la Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, **consten en comprobantes fiscales** emitidos en términos del Código Fiscal de la Federación y se cumpla con las obligaciones a cargo de los patrones señaladas en la Ley, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

Tratándose de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista **copia de los comprobantes fiscales** por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. Los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.

VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, **dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.**

VII. Que en el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus funcionarios, o a sus socios o accionistas, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus socios o accionistas, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos y expida y entregue comprobante fiscal a quienes haya otorgado el préstamo.

VIII. Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren los artículos 72, 73, 74 y 196 de la Ley, así como de aquéllos realizados a las sociedades y asociaciones civiles y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.

Cuando los pagos se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses, excepto cuando ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

IX. Que tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan diversos supuestos.

X. En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

XI. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

XII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que la Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

XIII. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

XIV. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

XV. Que en el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

XVI. Que tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los requisitos de la Ley.

XVII. Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de la Ley.

XVIII. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la Ley.

Tratándose del comprobante fiscal, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración.

Además, la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Tratándose de anticipos por los gastos a que se refiere la fracción III del artículo 25 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en el que se efectúen, siempre que se cuente con el comprobante fiscal del anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó y con el comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo.

XIX. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren los preceptos que lo regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en términos de las citadas disposiciones.

XX. Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

De lo anterior se advierte que el comprobante fiscal es un elemento que se torna indispensable para la procedencia de una deducción, pues debe estar amparada en uno de ellos, y posteriormente, se señalan requisitos diversos, dependiendo de la actividad y en relación a los comprobantes fiscales que deben de cumplirse, como lo es la fecha en la que se deben expedir, o las reglas para los anticipos, pagos por salarios y prestación de ser servicios personales subordinados, entre otros.

Particularmente nos enfocaremos en algunos de los requisitos para las deducciones que involucran la emisión de comprobantes fiscales, requisitos que si son incumplidos tendrán como efecto el rechazo de la deducción y por lo tanto impactarán en el pago del impuesto al verse afectado el resultado fiscal:

**1. Gastos estrictamente indispensables.** Este es uno de los requisitos que resultan desde mi punto de vista más importantes, pues la autoridad fiscal con frecuencia suele rechazar deducciones por considerar que se incumple dicho requisito, y ello resulta complicado al no existir una definición en Ley sobre cuáles son las actividades estrictamente indispensables, pues éstas dependerán de la actividad de cada contribuyente. El requisito que nos ocupa es el requisito por excelencia de las deducciones, cualquiera que sea la actividad y si se trata de personas físicas o morales, es la esencia de las deducciones, qué tan necesarias son para la actividad objeto del gravamen, y si deben o no aminorar por ello la carga fiscal.

La fracción I del artículo 25, considera que serán deducibles para efectos de dicho impuesto, las erogaciones que sean estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Al no resultar clara la definición dada en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>11</sup> la que ha establecido el alcance de dicho requisito, al referir que resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. Asimismo refirió que en términos generales es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se

---

<sup>11</sup> Tesis aislada número 1a. XXX/2007 emitida por la Primera Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación Tomo XXV, Febrero de 2007 Página: 637 de rubro: “**DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**”

encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.

Asimismo refiere que, a partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto.

De lo anterior se torna importante la actividad del contribuyente reportada tanto al registro federal de contribuyentes, como la asentada en su objeto social (tratándose de personas morales), pues de ellos en gran parte dependerá si la autoridad determina procedente o no una deducción por acreditar ser indispensable, de ahí que la especialización es lo que dará mayor certeza a la autoridad de las actividades que se desarrollan, contrario a aquellas empresas que señalan en su objeto social un grupo de actividades diversas, que no tienen relación entre sí, pues se tornará complicado acreditar que se trata de una erogación estrictamente indispensable, si se reportan actividades tan variadas.

**2. Estar amparadas con un comprobante fiscal.** De acuerdo con lo dispuesto en la fracción III del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que una deducción sea procedente debe encontrarse sustentada en un comprobante fiscal, mismo que deberá cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación previamente estudiado.

Asimismo, la fracción XVIII del citado artículo 27, dispone que al momento en que se llevan a cabo las operaciones o a más tardar el último día del ejercicio, se deberán reunir los requisitos que para cada deducción en particular establece la Ley.

Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere la fracción III del artículo 27 del Código, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración.

Además, otro de los requisitos que se establecen, es que la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Lo anterior, aunado a que el comprobante fiscal debe contar con el pago respectivo, para ello, se dispone que si el monto excede de dos mil pesos, éste se debe realizar:

- ⇒ Mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México.
- ⇒ Cheque nominativo de la cuenta del contribuyente. Deberán contener la clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expide, así como en el anverso la expresión “para abono en la cuenta del beneficiario”.
- ⇒ Tarjeta de crédito, débito, o de servicios.
- ⇒ Monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Se podrá dispensar de la obligación de utilizar los anteriores medios de pago cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros.

## **II. Acreditamiento del impuesto al valor agregado.**

Por lo que corresponde a los efectos fiscales de los comprobantes en materia del impuesto al valor agregado, como bien señala la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 1º, existe la obligación del pago del impuesto a cargo de las personas físicas y morales que en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios.

El impuesto al valor agregado, tal y como lo señaló Victorino Esquivel Camacho<sup>12</sup> se caracteriza por ser un impuesto plurifásico, porque incide en cada uno de los eslabones de la cadena de producción, distribución y comercialización de los productos y servicios. No es acumulativo, porque los entes económicos que intervienen en dicha cadena tienen la posibilidad de acreditar el impuesto trasladado contra el impuesto que ellos causan en operaciones. También, se le considera un impuesto indirecto, ya que grava el valor de actos y actividades y no distingue al consumidor final quien se convierte en contribuyente de facto.

Ahora bien, el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar al valor de actos o actividades gravados la tasa correspondiente.

Asimismo refiere que el impuesto acreditable será el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

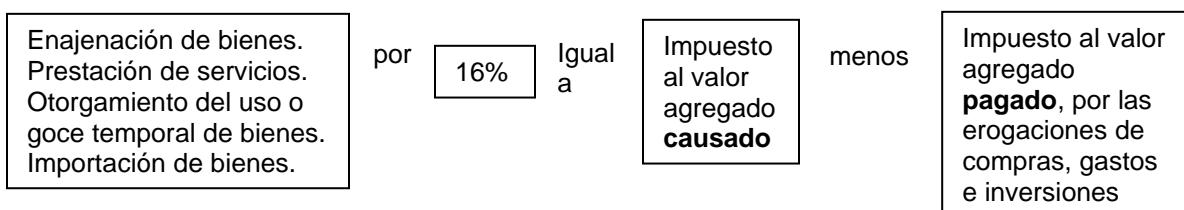
---

<sup>12</sup> Artículo LA FIGURA DEL ACREDITAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Magistrado Victorino Esquivel Camacho

Pedro Córdoba Farciert en su obra *Impuesto al Valor Agregado*<sup>13</sup> lleva a cabo una explicación sobre cómo se lleva a cabo el acreditamiento y lo hace de la siguiente manera:

El acreditamiento es una figura jurídica que consiste en la resta del impuesto al valor agregado que el contribuyente ha pagado junto con las erogaciones por compras, por gastos o por inversiones, ya sean nacionales o importadas; del impuesto al valor agregado causado, por la realización del hecho imponible que constituye la hipótesis normativa o el supuesto jurídico como el hecho generado del crédito fiscal.

Presentándolo gráficamente de la siguiente manera:



Por su parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha conceptualizado al acreditamiento: "(...) como la figura jurídica en virtud de la cual se disminuye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo, reduciendo, peso por peso, el monto que corresponde al impuesto causado a fin de determinar el que debe pagarse. En ese contexto tanto en impuestos directos como indirectos, el crédito reconocido por la legislación se aplica para disminuir la contribución causada reduciendo peso por peso. De igual manera en los dos escenarios contar con créditos que excedan el impuesto causado puedan dar lugar a la determinación de un saldo a favor".<sup>14</sup>

Por lo que el impuesto al valor agregado acreditable es el gravamen que le trasladan al contribuyente y que paga cuando incurre en compras, gastos, inversiones o importación de bienes o servicios necesarios para el desarrollo de sus actividades; asimismo, tal y como lo establece la propia Ley, éste es personal y no puede ser transmitido más que por herencia o legado y por fusión; su importe lo va a disminuir del impuesto al valor agregado que cause por la realización de las actividades gravadas.

De dicha disminución puede resultar:

1. Que el impuesto al valor agregado causado sea mayor que el impuesto acreditable y el contribuyente deberá pagar la diferencia derivada;

<sup>13</sup> *Impuesto al Valor Agregado*. Córdoba Farciert, Pedro, editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1ª Edición, octubre de 2017.

<sup>14</sup> Tesis 1a. XIV/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXVII, febrero de 2008, p. 482

2. Que el impuesto al valor agregado acreditable sea mayor que el impuesto causado y, en este caso, el saldo a favor que se origine el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos.

Si bien la materia del presente trabajo, no consiste en el estudio profundo de la mecánica del acreditamiento del impuesto al valor agregado, a continuación se llevará a cabo la mención de los requisitos que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 5, para estar en posibilidades de llevar a cabo el acreditamiento, en el presente trabajo nos ocuparemos de las siguientes:

- a) El impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, **estrictamente indispensables** para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto o las que se les aplique la tasa del 0%.

Se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, aun cuando no esté obligado al pago de dicho impuesto.

- b) Que el impuesto al valor agregado haya sido **trasladado expresamente** al contribuyente y que **conste por separado en los comprobantes fiscales** expedidos, por los actos y actividades gravadas.
- c) Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido **efectivamente pagado** en el mes de que se trate.
- d) Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos. El **impuesto retenido y enterado**, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención.

De lo anterior, se advierte que de los cuatro requisitos mencionados para que resulte procedente el acreditamiento del impuesto al valor agregado, dos de ellos se van a advertir directamente en el comprobante fiscal.

Es en el comprobante fiscal donde la autoridad obtendrá de primera mano la información relativa a la actividad del contribuyente que pretende sea considerada como estrictamente indispensable, y dependerá del contenido de dicho comprobante, si el acreditamiento será procedente y en su caso la devolución del impuesto, cuando se genere saldo a favor. Es en él en donde se deberá advertir el concepto que abarca la operación, es ahí en donde se cumplirá con el requisito establecido en el inciso b) relativo a que el impuesto haya sido trasladado expresamente y conste por separado en los comprobantes fiscales.

Un comprobante fiscal puede determinar la procedencia o no de dicho acreditamiento y en su caso de la devolución del saldo a favor generado.

### **III. Declaratoria de operaciones inexistentes.**

Toda vez que los comprobantes fiscales resultan esenciales en la determinación de una deducción o en la procedencia de un acreditamiento, se han convertido en blanco de abusos y el uso de esquemas agresivos de evasión fiscal, con el fin de disminuir o evadir el pago de obligaciones fiscales.

El Poder Ejecutivo a través de 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 para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, se propuso adicionar el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, y en la exposición de motivos se advierte que dicha adición es consecuencia de los esquemas agresivos de evasión fiscal que estaban implementando algunos contribuyentes, a través de la adquisición de comprobantes fiscales.

En dicha exposición de motivos se señaló que derivado de investigaciones, las autoridades fiscales advirtieron que las características de los contribuyentes que se dedican a este tipo de operaciones son las siguientes:

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

- 11) Comparten domicilios con otros contribuyentes que también prestan servicios.

Por ello, la adición del artículo 69-B al Código Federal de la Federación establece un procedimiento con el fin de detectar y sancionar tanto a los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura, capacidad material o se encuentran no localizados, como aquellos que reciben estos comprobantes para generar algún efecto fiscal.

De ahí que, dicha disposición contiene un supuesto de presunción legal, el cual consiste en que, en el caso de que la autoridad detecte que un contribuyente emitió comprobantes fiscales y que dicho contribuyente se encuentra como no localizado o no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, podrá presumir que las operaciones consignadas en tales comprobantes son inexistentes.

Si bien dicha presunción no es absoluta ya que admite prueba en contrario, es decir, constituye una presunción iuris tantum, por lo tanto, una vez desahogado el procedimiento descrito en los párrafos primero, segundo y tercero del propio numeral, en caso de que las Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS): no hayan aportado pruebas y alegatos, habiéndolos aportado, sean desestimadas por la autoridad fiscal, ésta última publicará en su página de Internet y en el Diario Oficial de la Federación que el contribuyente se encuentra, de manera definitiva, en los supuestos previstos en precepto que nos ocupa.

El artículo 69-B del Código, refiere en su cuarto párrafo que “los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.”

Tal y como lo señala el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito<sup>15</sup>, la finalidad del procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones que nos ocupa, por un lado busca sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes y, por otro, evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes, a fin de que quienes utilizaron en su beneficio los comprobantes fiscales traficados autocorrijan su situación o, en su caso, acrediten que la prestación del servicio o la adquisición de los bienes en realidad aconteció, para que aquéllos puedan surtir efectos fiscales; de ahí que los comprobantes que amparan operaciones inexistentes o simuladas no pueden

---

<sup>15</sup> Décima Época, Tesis Aislada I.4o.A.151 A (10ª) publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 61, Diciembre de 2018, Tomo II, Página: 1134, de rubro: “**PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU FINALIDAD.**”

producir efecto fiscal alguno, aunado a que el desarrollo de las actividades vinculadas con su emisión entraña una conducta que puede actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del propio código.

Por lo que el procedimiento señalado, se advierte nuevamente la importancia que se le da a la expedición de comprobantes fiscales, y del impacto que generan en las operaciones comerciales y fiscales. Son éstos comprobantes elementos de prueba, de acreditación y por lo tanto objeto de fiscalización, que como se señaló anteriormente, la autoridad fiscal ha ido perfeccionando sus labores de supervisión, fiscalización e incluyendo elementos de seguridad para evitar el abuso constante de contribuyentes incumplidos.

## **Análisis ejecutoria.**

---

La ejecutoria resuelta en sesión del dieciocho de octubre de dos mil diecisiete de fecha emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dio origen a la jurisprudencia por contradicción 2a./J. 161/2017 (10a.), cuyo contenido es el siguiente:

**COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.** El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

En el presente apartado se llevará a cabo un dictamen a la ejecutoria que dio origen a dicha contradicción de tesis 232/2017, en el que se analizará contenido y se

llevará a cabo la identificación de lo que se considera como errores, contradicciones y excesos de la misma, de donde se originará la postura de la suscrita.

### **Artículos sujetos a interpretación en la ejecutoria a analizar:**

#### **Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.**

##### **Vigente en 2008:**

**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:

(...)

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

##### **Vigente en 2012:**

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

(...)

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

### **Existencia de la contradicción:**

El proyecto propone establecer que existe la contradicción denunciada, al considerar que el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito analizaron la misma cuestión jurídica, esto es: la interpretación realizada por los tribunales contendientes giran en torno a las siguientes cuestiones:

***¿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?***

**Opinión:** Se comparte la existencia de la contradicción. Sin embargo únicamente por lo que corresponde al segundo de los cuestionamientos.

No se comparte el primero de ellos, ya que no se advierte en qué consiste la discrepancia de criterios en lo relativo al requisito de descripción del servicio en los comprobantes fiscales, pues en ambos criterios contendientes se precisó que la descripción del servicio debía ser lo suficientemente clara para que se permita establecer si la erogación es indispensable para la actividad comercial del interesado, en la deducción o acreditamiento.

Si bien el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito conceptualiza el término de “descripción” contenido en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil doce, de lo anterior no se aprecia que lleve a establecer un criterio contendiente con lo resuelto por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, de ahí que se considera que fue un error de la Sala advertirlo como punto de contradicción.

Por lo que corresponde al segundo punto de contradicción, se comparte, consistente en que si el cumplimiento de la descripción del servicio previsto en el numeral que nos ocupa, únicamente debe constar en el comprobante fiscal o es susceptible de detallarse en documento diverso.

**Puntos coincidentes entre los criterios contendientes:**

En ambos criterios, los Tribunales Colegiados refieren que para que se lleve a cabo el cumplimiento al requisito previsto en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, los comprobantes fiscales deberán contener datos que informen claramente del servicio que se prestó.

En ambos supuestos, se parte de que al dar o no cumplimiento al requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del citado Código, se tendrá por acreditada o no la indispensabilidad de la operación. Pues señalan que en los comprobantes fiscales deben detallarse el servicio o actividad que justificó la emisión del comprobante, pues con ello se busca tener certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento.

**Puntos que se contraponen entre los criterios contendientes:**

Los criterios de interpretación de los tribunales contendientes discrepan respecto al requisito previsto en el artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación, consistente en el concepto de descripción del servicio y si su cumplimiento puede constar en documento distinto al comprobante o no.

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Distrito determinó que la descripción de los servicios prestados debe contenerse sólo en el comprobante fiscal y en modo alguno en documento anexo, con la intención de complementar la indispensabilidad de los gastos materia de la acreditación pretendida por la contribuyente.

Por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito resolvió que las facturas exhibidas por la quejosa contribuyente como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaron, para concluir que el contrato de prestación de servicios pone de manifiesto el origen de las erogaciones, mientras que las facturas demuestran que el monto respectivo fue sufragado por la contribuyente para cubrir la cantidad correspondiente a los servicios en cumplimiento al contrato de servicios.

#### **Criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito:**

Por su parte el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, resolvió los recursos de revisión fiscal número 62/2015, 63/2015 y 153/2016 sesionados los dos primeros el once de febrero de dos mil dieciséis y el último el veinte de abril de dos mil diecisiete; determinó que **en términos del artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil ocho, así como el 31, fracción I y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, resultaban infundados los agravios de la autoridad recurrente en los que pretende acreditar que los comprobantes fiscales emitidos en virtud de un contrato de prestación de servicios de almacenaje no son deducibles, al no acreditar que son estrictamente indispensables.

La A quo determinó que las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaron, para concluir que no existe justificación legal para que la autoridad haya rechazado las deducciones por esas facturas y que del contenido de éstas se advierte el concepto que amparan.

Llevó a cabo su estudio partiendo del contenido del artículo 31, fracciones I y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil ocho, en donde se disponen los requisitos de las deducciones, y refiere que el relativo a que sean estrictamente

indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y que deben estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales.

Asimismo, precisó que para determinar el alcance del artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación, debe observarse que a través de los comprobantes fiscales se consigna el monto que se permite deducir en el caso del impuesto sobre la renta o acreditar en el impuesto al valor agregado, para que de esa forma quien realiza la erogación correspondiente tribute conforme a su real capacidad contributiva.

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

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

Advirtió que en sus argumentos la autoridad pretendió que no era procedente la deducción de los gastos que amparan los comprobantes fiscales de la actora, porque no corresponden a un gasto estrictamente indispensable, al no describir que sea por la *prestación de servicios profesionales de almacenaje*, concepto que comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, pues dicha facturas describen únicamente “*servicio de almacenaje*”, unas, y “*almacenaje*”, otras.

De lo que advirtió que el servicio de almacenaje prestado por dicho tercero, no se refiere a la de un lugar físico en que se guarden los bienes dejados en prenda, sino al de proporcionar personal experto para el manejo y resguardo de dichos bienes, respecto de los cuales la contribuyente revisada percibió ingresos, por lo que es evidente que tales facturas corresponden a la prestación de esos servicios profesionales por parte del personal del tercero, en razón de lo pactado en el contrato de prestación de servicios y no a la acción material de guardar objetos. Por lo que el pago por esos servicios encuentra sustento en ese documento privado.

Al respecto, determinó que el origen de tales facturas se encuentra en lo pactado en el contrato de prestación de servicios que la actora celebró con un tercero; poniendo de manifiesto el origen de las erogaciones, mientras que las facturas demuestran que el monto respectivo fue sufragado por la contribuyente, para cubrir la cantidad correspondiente a los servicios de almacenaje brindado por el personal del tercero en cumplimiento al contrato de prestación de servicios.

De lo anterior, concluyó que, la descripción de las facturas es suficientemente clara, toda vez que justifican la actividad realizada, pues de ellas es posible advertir que

fueron expedidas el tercero con motivo del pago de los servicios de almacenaje a que se refiere el contrato de prestación de servicios.

Además, consideró que se trata de una erogación por un servicio de almacenaje respecto del cual la contribuyente obtuvo ingresos, por tanto, debe considerarse estrictamente indispensable y, consiguientemente, susceptible de ser deducible para efectos de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, y acreditables para el impuesto al valor agregado.

Por tanto, el hecho de que las facturas no refieran que se trata de servicios profesionales de almacenaje, no da lugar a estimar que no se cumplió suficientemente con el requisito de descripción del servicio, pues la descripción del servicio contenida en las facturas permite realizar un juicio de valor que lleva a concluir que esos gastos eran estrictamente indispensables.

### **Criterio sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito:**

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el amparo directo 475/2015-II en sesión del veintidós de septiembre de dos mil dieciséis, determinó que en términos del artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación **vigente en dos mil doce**, la descripción de servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos a su favor es genérica y por ende insuficiente para comprobar que se refieren a servicios indispensables para la actividad comercial de la quejosa.

Así como que la descripción de servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en un documento distinto como lo sería el contrato de prestación de servicios celebrado entre la disconforme y un tercero.

En dicho asunto, la controversia estribó en cómo debe verificarse la descripción del servicio o del uso o goce que ampara el comprobante fiscal, pues la quejosa considera que puede administrarse con medios de prueba, diversos a las facturas. Se determinó el alcance de la locución de “descripción”, a fin de dilucidar qué se debe entender como “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, y considera de acuerdo a la vigésima tercera edición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el significado del verbo “describir”, se le define como “detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje”.

De ahí que, el significado del verbo “describir” contenido en la norma, orilla a afirmar que el requisito formal establecido por el legislador, implica que no sea suficiente que los comprobantes fiscales contengan la cita de la idea general, pues el vocablo “descripción” conlleva a la explicación detallada del servicio prestado, representando algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias.

Refirió que tal aseveración se fortalece tomando en consideración que el comprobante fiscal acredita la posible realización de un gasto o erogación, sin embargo ello es insuficiente para que tenga efectos fiscales de manera aislada, ya que dependerá del tipo de contribuyente de quien se trate y, en particular, de cada gasto que pueda deducir o acreditar, en razón de que no todos los gastos o erogaciones son deducibles o acreditables para todos, pues señaló que aún cuando se tengan los documentos que los acrediten, sino que sólo procederá la deducción o el acreditamiento de aquellos que cumplan con las demás disposiciones tributarias de fondo y de forma.

Señaló como ejemplo el caso del impuesto al valor agregado, donde además del comprobante fiscal, se requiere que el impuesto que se requiere acreditar cumpla con otros requisitos tanto de fondo como de forma, el artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado exige que el tributo corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto, o las que se les aplique la tasa del 0%, y además, conste de forma expresa y por separado en el comprobante fiscal.

De ahí que determinó que no basta la tenencia del documento para que éste produzca todo tipo de efectos fiscales, pues simplemente es el documento que permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y en qué términos; pero, simultáneamente debes existir el soporte del gasto en sí mismo, es decir, los demás elementos esenciales que debe tener un gasto deducible o acreditable; de ahí que concluye, que no todo gasto es deducible o acreditable y, por ende, tampoco el documento que lo ampara.

Por ello consideró que el comprobante fiscal es de suma importancia, al representar para el contribuyente y para la autoridad, un elemento de prueba básico para demostrar, en parte, la existencia de un gasto, en otra, la de un ingreso o acto o actividad gravable.

A partir de lo anterior, la A quo arribó a la conclusión que el comprobante fiscal se encuentra dotado de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que el documento, por sí mismo, se utilice para la función que fue creado, es decir, como un elemento de prueba, razón por la cual deberá contener aquellos requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién los expidió a favor de quién y, en lo que interesa al caso, por cuál concepto, lo que explica por qué debe detallarse el servicio o la actividad que justificó la emisión del comprobante, pues con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento.

Por lo que se señaló que la locución empleada por el legislador “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, alude a una referencia del servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiado; de tal manera que dicho señalamiento no puede ser

tan ambiguo que no informe el servicio recibido por la causante, ya que ello no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad.

Como resultado del ejercicio interpretativo que llevó a cabo dicho Tribunal, el emisor del comprobante fiscal tiene que pormenorizar el motivo del servicio, es decir, detallar en qué consiste éste, considerando sus características esenciales, lo que según se ha visto, debe entenderse como la necesidad de precisar en qué consiste el servicio consignado en el documento.

Precisó que en la inteligencia que tal imperativo no puede llegar al extremo de exigirse la incorporación de elementos ajenos, sino, la referencia del servicio únicamente debe contener los datos suficientes que informen claramente del servicio que se prestó.

Por lo que calificó de infundada la pretensión de la quejosa de corroborar y adminicular el comprobante fiscal con el contenido del contrato de prestación de servicios entre ésta y un tercero, y otras probanzas, con el fin de especificar y esclarecer, cuáles son las actividades y servicios que se le proporcionaron, y así demostrar la indispensabilidad requerida relacionada con su objeto social y así acreditar el impuesto al valor agregado.

Lo anterior, conforme lo disponen los artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, los comprobantes fiscales además de contener el requisito sujeto a controversia, deben ser impresos por establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por ello, señala que la descripción de los servicios prestados que otorga certeza de la existencia del hecho u acto requerido, debe constar en los comprobantes fiscales y no en documento distinto, pues su impresión en alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado; finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista.

### **Sobre los errores, contradicciones y excesos del proyecto.**

Como se adelantó, no se comparte que exista contradicción en materia del concepto de qué debe entenderse como descripción del servicio, pues si bien ambos criterios pueden complementarse, no parece que se hayan adoptado criterios jurídicos discrepantes.

Por lo que el análisis de la contradicción debió de ser relativo únicamente a si el cumplimiento al requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación se cumple con la descripción del servicio que se señale en el

comprobantes fiscal o si existe la posibilidad de que se haga en un documento diverso.

**Diferencias sustanciales en las normas sujetas a estudio.**

Por otro lado, se advierte que se determinó que las mismas consideraciones resultan aplicables a lo dispuesto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil doce, no obstante que se modificó su texto con respecto al vigente en dos mil ocho, en lo relativo, entre otras cuestiones, a que no solo debe describirse el servicio prestado, sino también *o del uso o goce que amparen*, análisis que se califica de aislado.

Para ello se llevará a cabo una comparación de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil ocho y dos mil doce respectivamente:

<b>Código Fiscal de la Federación</b>	
<b>2008</b>	<b>2012</b>
<p><b>Artículo 29.</b> 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.</p>	<p><b>Artículo 29.</b> Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes <b>fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que se perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.</b> Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.</p>
<p>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 general.</p>	---
<p>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</p>	---

<p>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.</p>	
<p>Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en este Código y en su Reglamento. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna los requisitos para efectuar deducciones o acreditamientos de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.</p>	---
<p>El comprobante que se expida deberá señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante que al efecto se expida se deberá indicar el importe total de la operación y, cuando así proceda en términos de las disposiciones fiscales, el monto de los impuestos que se trasladan, desglosados por tasas de impuesto. Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar, además del importe total de la operación, que el pago se realizará en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad, desglosados por tasas de impuesto.</p>	---
<p>Cuando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A de este Código, anotando el importe y número de la parcialidad que ampara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados, desglosados por tasas de impuesto cuando así proceda y, en su caso, el número y fecha del comprobante que se hubiese expedido por el valor total de la operación de que se trate.</p>	---
<p>Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de</p>	---

<p>las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes.</p>	
<p>Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:</p>	<p>Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:</p>
<p><b>I. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.</b></p> <p>Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes electrónicos que emitan las personas físicas y morales. Los sellos digitales quedan sujetos a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada.</p> <p>Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital.</p> <p>La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico, que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.</p> <p>La emisión de los comprobantes fiscales digitales podrá realizarse por medios propios o a través de proveedores de servicios. Dichos proveedores de servicios deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, cubriendo los requisitos que al efecto se señalen en reglas de carácter general, asimismo, deberán demostrar que cuentan con la tecnología necesaria para emitir los citados comprobantes.</p>	<p><b>I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.</b></p>
<p><b>II. Incorporar en los comprobantes fiscales digitales que expidan los datos establecidos en las fracciones I, III, IV, V, VI y VII del artículo 29-A del Código.</b></p>	<p><b>II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.</b></p>

<p>Tratándose de operaciones que se realicen con el público en general, los comprobantes fiscales digitales deberán contener el valor de la operación sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen y reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I y III del artículo 29-A del Código. Adicionalmente deberán reunir los requisitos previstos en las fracciones I, III, IV, V y VI de este artículo.</p>	<p>Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que expidan las personas físicas y morales, <b>el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada.</b></p> <p>Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá <b>mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.</b></p> <p>La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.</p>
<p><b>III.</b> Asignar un número de folio correspondiente a cada comprobante fiscal digital que expidan conforme a lo siguiente:</p> <p><b>a)</b> Deberán establecer un sistema electrónico de emisión de folios de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.</p> <p><b>b)</b> Deberán solicitar previamente la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria.</p> <p><b>c)</b> Deberán proporcionar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria, a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales digitales que se hayan expedido con los folios asignados utilizados en el mes inmediato anterior a aquel en que se proporcione la información, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.</p>	<p><b>III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.</b></p>
<p><b>IV.</b> Proporcionar a sus clientes en documento impreso el comprobante electrónico cuando así les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará las especificaciones que deberán reunir los documentos impresos de los comprobantes fiscales digitales.</p>	<p><b>IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano</b></p>

<p>Los contribuyentes deberán conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales que emitan. El registro en su contabilidad deberá ser simultáneo al momento de la emisión de los comprobantes fiscales digitales.</p> <p>Los comprobantes fiscales digitales deberán archivar y registrarse en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.</p> <p>Los comprobantes fiscales digitales, así como los archivos y registros electrónicos de los mismos se consideran parte de la contabilidad del contribuyente, quedando sujetos a lo dispuesto por el artículo 28 de este Código.</p>	<p><b>desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:</b></p> <p><b>a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.</b></p> <p><b>b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.</b></p> <p><b>c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.</b></p> <p><b>El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.</b></p> <p><b>Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales a que se refiere el párrafo anterior deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria y cumplir con los requisitos que al efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.</b></p> <p><b>El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo o en las reglas de carácter general que les sean aplicables.</b></p> <p><b>Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales.</b></p>
<p><b>V. Cumplir con los requisitos que las leyes fiscales establezcan para el control de los pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades.</b></p>	<p><b>V. Entregar o enviar a sus clientes el comprobante fiscal digital a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se realice la operación y, en su caso, proporcionarles una representación impresa del comprobante fiscal digital cuando les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará, mediante reglas de carácter general, las especificaciones que deberá reunir la representación impresa de los comprobantes fiscales digitales.</b></p>

<p><b>VI.</b> Cumplir con las especificaciones en materia de informática que determine el Servicio de Administración Tributaria.</p> <p>Los contribuyentes que opten por emitir comprobantes fiscales digitales, no podrán emitir otro tipo de comprobantes fiscales, salvo los que determine el Servicio de Administración Tributaria.</p> <p>Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando dichos comprobantes consten en documento impreso, para comprobar su autenticidad, deberán consultar en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en el Servicio de Administración Tributaria y no ha sido cancelado.</p> <p>Para los efectos de este artículo, se entiende por pago el acto por virtud del cual el deudor cumple o extingue bajo cualquier título alguna obligación.</p>	<p><b>VI.</b> Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.</p> <p>Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando éstos consten en representación impresa, podrán comprobar su autenticidad consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.</p> <p><b>El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios o a través de proveedores de servicios.</b></p>
<p><b>Artículo 29-A.</b> Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:</p>	<p><b>Artículo 29-A.</b> Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:</p>
<p>I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.</p>	<p><b>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.</b></p>
<p>II. Contener impreso el número de folio.</p>	<p>II. El número de folio y <b>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.</b></p>
<p>III. Lugar y fecha de expedición.</p>	<p>III. El lugar y fecha de expedición.</p>
<p>IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.</p>	<p>IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.</p> <p><b>Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se</b></p>

	<p>refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los comprobantes fiscales que se expidan en estos términos serán considerados como comprobantes fiscales simplificados por lo que las operaciones que amparen se entenderán realizadas con el público en general y no podrán acreditarse o deducirse las cantidades que en ellos se registren. Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica a que se refiere el párrafo anterior deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero, del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.</p>
<p>V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.</p>	<p>V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.</p> <p><b>Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:</b></p> <p>a) Los que expidan las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 83, séptimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.</p> <p>b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para</p>

	<p>recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.</p> <p>c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.</p> <p>d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.</p> <p>e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de automóviles nuevos, así como aquéllos que importen automóviles para permanecer en forma definitiva en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora, deberán contener la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.</p> <p>Quando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.</p>
<p>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.</p>	<p>VI. El valor unitario consignado en número.</p> <p><b>Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:</b></p> <p>a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán</p>

	<p>separar el monto que corresponda por dicho concepto.</p> <p>b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.</p> <p>c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.</p>
<p>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.</p>	<p><b>VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:</b></p> <p>a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante fiscal se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.</p> <p>Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A) y F), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.</p> <p>Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.</p> <p>b) Cuando la contraprestación se pague en parcialidades, se emitirá un comprobante</p>

	<p>fiscal por el valor total de la operación de que se trate en el que se indicará expresamente tal situación y se expedirá un comprobante fiscal por cada parcialidad. Estos últimos comprobantes deberán contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV de este artículo, además de señalar el número y fecha del comprobante fiscal que se hubiese expedido por el valor total de la operación, el importe total de la operación, el monto de la parcialidad que ampara y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.</p> <p>c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria, indicando al menos los últimos cuatro dígitos del número de cuenta o de la tarjeta correspondiente.</p>
VIII. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.	VIII. El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
IX. Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.	---
Los comprobantes autorizados por el Servicio de Administración Tributaria deberán ser utilizados por el contribuyente, en un plazo máximo de dos años, dicho plazo podrá prorrogarse cuando se cubran los requisitos que al efecto señale la autoridad fiscal de acuerdo a reglas de carácter general que al efecto se expidan. La fecha de vigencia deberá aparecer impresa en cada comprobante. Transcurrido dicho plazo se considerará que el comprobante quedará sin efectos para las deducciones o acreditamientos previstos en las Leyes fiscales.	---
Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, respecto de dichas operaciones deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código. Dichos	---

<p>contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.</p>	
	<p><b>Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en los artículos 29 ó 29-B de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.</b></p>

Pues se tiene una particularidad importante entre ambas disposiciones, que se considera implicaba un análisis bajo principios o consecuencias diversos que se desprenden de la propia norma, que debió advertir la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en concreto, el establecimiento del último párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2012, así como del hecho de que como se advierte, para dicho ejercicio se establecieron una serie de requisitos adicionales a contener en los comprobantes fiscales.

La sanción en la que se señala que cuando los datos contenidos en los comprobantes fiscales se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente, no se encontraba contenida en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio dos mil ocho, sino que se tenía que acudir en ese entonces, al contenido previsto en el artículo 29 de dicho Código, en donde se precisaba en el tercer párrafo lo siguiente: ***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.***

Por lo que se insiste, tratándose del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil ocho, únicamente se establecía en el artículo 29 del Código que existía obligación por parte del adquirente de bienes o el usuario de servicios de verificar que el comprobante respectivo contuviera los requisitos en su totalidad; asimismo, por lo que hace a los datos a que se refiere la fracción I del artículo primeramente citado, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien expide el comprobante, el usuario del documento debe cerciorarse de que dichos datos se contengan en él, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo.

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

Se reitera, para el ejercicio del dos mil ocho no se disponía que para la procedencia de la deducción o el acreditamiento del impuesto, se tuviera que señalar en el comprobante, la descripción del servicio de una manera detallada, so pena de que se tenga el comprobante fiscal como no deducible o acreditable. Y al tratarse de la pérdida de un derecho, que debiera encontrarse expresamente en la norma, más aún tratándose de las deducciones o el acreditamiento, conceptos que afectan directamente la base gravable del impuesto y por lo tanto la capacidad contributiva del contribuyente.

Ahora bien, tratándose del artículo 29-A último párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio de dos mil doce, como ya comentamos, establece como consecuencia a cargo del adquirente por incumplimiento a una norma formal, como lo es el contenido del comprobante fiscal, la no deducción o no acreditamiento.

Desde mi punto de vista, esta situación debió ser advertida por la Sala en la contradicción de tesis materia de estudio, debido a que el contexto en el que se encuentra la norma es diverso con la sanción comentada, a sin ella. Si bien el contenido de la fracción V, del artículo 29-A del Código materia de la controversia, no tuvo cambios sustanciales, sí los tuvo el artículo en su último párrafo que se encontraba incorporado en el ejercicio dos mil doce.

De la lectura que se lleve a cabo de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigentes en dos mil ocho y dos mil doce, se advierte que en el ejercicio de dos mil doce, de existir el supuesto en que los datos contenidos en el comprobante fiscal se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, tendrá como consecuencia que no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente, esto es, expresamente sancionada en el artículo en estudio, por lo que las particularidades de la norma cambian.

Ya que anteriormente, no existía esa consecuencia y el adquirente tal y como lo referimos, estaba obligado únicamente a verificar que se contuviera la información o datos del 29-A del multicitado Código, no así obligaciones adicionales, por lo que si la deducción o el acreditamiento se encontraba sujeta en dos mil ocho a que se cumpliera con los requisitos del 29-A y a que los mismos no fueran plasmados en forma distinta, so consecuencia del rechazo, se debió de señalar con qué fundamento, de manera que ambos artículos analizados, estuvieran en un mismo plano.

## **Ambigüedad en el criterio establecido.**

Una vez realizados los anteriores señalamientos, se considera que el criterio que sostiene la ejecutoria analizada, lejos de dar certeza a los contribuyentes sobre cómo cumplir la norma, y cómo la autoridad podrá llevar a cabo su aplicación, es ambiguo. No deja claro cuándo se podrá acudir a elementos de prueba para acreditar que se cumple con el contenido del comprobante fiscal, en concreto para acreditar la descripción de los servicios y tampoco se precisa cuál será la consecuencia.

En la sentencia la Segunda Sala del Alto Tribunal se limita a precisar:

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

*Lo anterior, pues si, como se vio, esta Segunda Sala ha sostenido que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que **de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa a la misma** y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, es factible concluir que **la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, debe de cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente, y atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce,** documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.*

*Por ejemplo, si se emite un comprobante fiscal describiendo como servicio prestado el de “asesoría financiera”, dicha descripción proporciona una idea general del servicio prestado, pero per se no*

*implica a ciencia cierta en qué consistió dicha asesoría y si resulta o no estrictamente indispensable para efectos de solicitar su deducción o acreditamiento”.*

En el tercer párrafo transcrito cita un ejemplo, que lejos de ayudar genera más controversia, pues no queda claro entonces si “asesoría financiera” a los ojos de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es un concepto que describa la prestación de servicios que para la autoridad fiscal deba ser procedente siempre que se anexe información o documentación que acredite en qué consistió la prestación de dicho servicio, o por el contrario, que dicha manifestación no es suficiente para dar cumplimiento al requisito previsto en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Entonces no queda claro en qué casos se podrá utilizar documentación adicional para acreditar en qué consistieron los servicios prestados, en qué supuestos y qué deberá de señalar el comprobante fiscal que de oportunidad de acudir a dichas probanzas.

Pues partiendo de la definición de descripción que señaló la propia Sala, no se tendría porque dar información detallada o acudir a documentos adicionales para sustentar una descripción del servicio para *determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce*. Pues si como se señaló en la propia ejecutoria, descripción del servicio, se trata de la delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal. Que den una idea no es lo mismo que acreditar qué integra la prestación y que se tenga que acudir a documentación adicional.

¿O será que se refiere a los requisitos que se deben cumplir para acreditar que la erogación resulta ser estrictamente indispensable?

### **Requisitos formales y requisitos materiales.**

Ahora bien, otra cuestión que no se comparte de la ejecutoria materia de análisis, es el pronunciamiento que lleva a cabo la Segunda Sala del Alto Tribunal donde refiere:

*“Por ejemplo, si se emite un comprobante fiscal describiendo como servicio prestado el de “asesoría financiera”, dicha descripción proporciona una idea general del servicio prestado, pero per se no implica a ciencia cierta en qué consistió dicha asesoría y si resulta o no estrictamente indispensable para efectos de solicitar su deducción o acreditamiento”*

Lo anterior en virtud de que parece que se confunden los requisitos formales con los requisitos materiales o de fondo que soportan un comprobante fiscal y el efecto fiscal que se le pretende otorgar.

Tal y como se analizó en los apartados correspondientes al análisis de los requisitos de los comprobantes fiscales que establece el Código Fiscal de la Federación y el apartado relacionado a los efectos fiscales de dichos comprobantes, tenemos que existen diversos requisitos que los contribuyentes deben cumplir para que se esté en oportunidad de dar los efectos fiscales deseados a sus comprobantes.

Los comprobantes fiscales en términos de lo que dispone el Código Fiscal de la Federación vigente en los ejercicios dos mil ocho y dos mil doce, deben cumplir con diversos requisitos formales, entre los que se incluyen en el artículo 29-A, esto es, que contengan la clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida (así como del contribuyente al que se le expide), y el régimen fiscal en que tributen, número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, así como el sello digital del contribuyente que lo expide, el lugar y fecha de expedición, la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o **descripción del servicio o del uso o goce que amparen**, el valor unitario consignado en número, importe total consignado en número o letra, requisitos que como ya se adelantó se consideran formales, ya que el hecho de que se asiente la información en ellos, no los hace deducibles, sino que para darles los efectos fiscales deseados se debe acreditar que efectivamente se llevó a cabo la operación ahí señalada y que se cumplen con los requisitos que las normas sustantivas disponen para efectos de cada uno de los impuestos.

Por otro lado, las leyes sustantivas (Ley del Impuesto sobre la Renta y Ley del Impuesto al Valor Agregado estudiadas en el presente trabajo en el apartado denominado *Efectos fiscales de los comprobantes fiscales*) prevén para cada uno de los impuestos, los requisitos de fondo que deben cumplir para poder llevar a cabo una deducción o un acreditamiento, que como se señaló anteriormente, uno de ellos y el que consideramos de los más importantes, es el que se acredite que los gastos son estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente, si lo anterior no ocurre, ni la deducción para efectos del impuesto sobre la renta, ni el acreditamiento en el impuesto al valor agregado serán procedentes.

Estamos ante dos clases de requisitos establecidos en normas diversas y cuyas características son particulares, sin embargo la autoridad fiscalizadora lleva a cabo de manera recurrente en sus actos de fiscalización, el rechazo de las deducciones o acreditamiento exigiendo a los contribuyentes que la descripción del servicio contenida en el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, y si se omite cumplir con dicho requisito, o se considera que el concepto es genérico o no se encuentra bien detallado, se rechazan los efectos fiscales pretendidos, y determina que no se acredita que el gasto haya sido estrictamente indispensable.

De lo anterior se desprende que en ningún momento se establece que la indispensabilidad del servicio debe estar sustentada en el comprobante fiscal, pues en la ley **lo que se establece es que el comprobante fiscal debe contener la descripción del servicio**, por lo que la consecuencia de que dicha descripción sea genérica no debe tener como consecuencia tener el gasto como no deducible al no acreditar su indispensabilidad, sino que dicho gasto no será deducible pues el comprobante fiscal no cumple con los requisitos que establece el último párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, lo que busca el artículo en estudio, es que el comprobante fiscal contenga información certera, que realmente respalde la operación efectuada, pero no con el fin de acreditar que el origen del mismo atiende a una indispensabilidad.

Este tema se desarrollará a mayor profundidad en el siguiente capítulo donde se planteará la postura o el criterio que se desarrolla derivado del estudio de la contradicción de tesis 232/2017.

## **Postura. Consecuencias y justificación de la medida.**

---

A lo largo del presente trabajo se han señalado los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, y las finalidades de los mismos, tal y como se adelantó en el capítulo que antecede, vale la pena realizar una distinción, entre el cumplimiento de los requisitos formales de los comprobantes fiscales y otra, muy distinta, la referente a la procedencia o no de la deducción, no obstante que ambos aspectos se encuentren estrechamente vinculados.

Es importante precisar, que tal y como lo señala el último párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil doce, si no se reúnen los requisitos formales o si los datos contenidos en los comprobantes fiscales se plasman de forma distinta a lo señalado, los gastos contenidos en dichos comprobantes no podrá deducirse o acreditarse fiscalmente. Lo anterior aún y cuando se pudiera considerar que el gasto fue estrictamente indispensable para las actividades de la contribuyente.

Si bien se considera que el hecho de que la ley disponga la existencia de gastos indispensables que son deducibles o acreditables, ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma no debe ser arbitraria o irrazonable, cuidando que no se afecten los derechos de los gobernados.

Vale la pena señalar que si bien la descripción del servicio manifestada en el comprobante fiscal, sirve para que la autoridad pueda conocer la actividad llevada a cabo y en un primer momento pueda advertir si es hay posibilidades de determinar si resulta o no indispensable para las actividades del contribuyente, dicho requisito formal no debe supeditarse a que si no se cumple, el gasto que ampara no es indispensable. Pues lo que busca dicho requisito, es que se señale el acto que ampara al comprobante fiscal, se busca que dicho señalamiento sea el que materialmente ocurrió, que sea real, para ello que su descripción sea detallada y no genérica.

Sin embargo la indispensabilidad del gasto, se deberá acreditar con la documental que así lo considere el contribuyente, ya que debe acreditar cuál su actividad, y que el gasto incurrido, resulta indispensable para llevar a cabo la misma. Sin que lo anterior necesariamente se deba desprender simplemente de la lectura que se dé al comprobante fiscal. Sobre todo tratándose de servicios, pues tratándose de bienes es mucho más sencillo.

Si era pretensión del legislador que la descripción del servicio o uso y goce temporal que ampare el comprobante, fuera aquella que acreditara que se trata de una actividad o acto estrictamente indispensable para el contribuyente, así lo debió determinar.

Para acreditar la postura, acudimos a hacer lectura a la totalidad de la fracción V estudiada, de donde se desprenderá cuál es la intención de dicha disposición, para ello consideramos necesario llevar a cabo la transcripción de dicho numeral **vigente en dos mil doce**:

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

(...)

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

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, **deberán cumplir adicionalmente** con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que expidan las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 83, séptimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

b) Los que amparen **donativos** deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de automóviles nuevos, así como aquéllos que importen automóviles para permanecer en forma definitiva en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora, deberán contener la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

De lo que se desprende que la fracción V analizada, lo que busca es la plena identificación de la actividad o bienes, no así el uso o fines que se les dan, se busca con esta fracción que el comprobante sea lo suficientemente preciso en el servicio o bien que se encuentra amparando, de manera que sea claro y no dé posibilidad a interpretaciones.

Lo anterior como medida de control, para evitar que a un mismo comprobante se le den usos diversos, ampare operaciones inexistentes o se permita soportar una actividad inexistente, contrario a lo que se pretende por parte de la autoridad fiscal, esto es, que dichos requisitos dan certeza o no que la actividad sea estrictamente indispensable para los fines del contribuyente. Se busca que el comprobante respalde el acto o actividad y se tenga certeza plena que es exclusivo de dicha actividad, no haya lugar a duda de ello.

Lo anterior, da más claridad cuando se trata de bienes, por ejemplo de lo señalado en la propia fracción V del artículo 29-A del Código citado, en la parte en la que precisa que el comprobante fiscal deberá contener unidad de medida y clase de los bienes o mercancías, se advierte que dicha situación se regula en el artículo 40 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, con el fin de dar la certeza anteriormente puntualizada, precepto cuyo contenido es:

**Artículo 40.** Para los efectos del artículo 29-A, fracción V, del Código, los bienes o las mercancías de que se trate, deberán describirse detalladamente considerando sus características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otras, a fin de distinguirlas de otras similares.

No hay que olvidar que la tenencia del comprobante fiscal, comprobante que hipotéticamente cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no lo torna automáticamente como el gasto acreditable o deducible, sino que el contribuyente se encuentra sujeto a la comprobación de que la operación se haya realizado.

Tal y como lo señala ejecutoria analizada, la autoridad fiscal está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación por un lado y la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda, por otro, por lo tanto de verificar que los efectos fiscales sean procedentes.

Otro de los motivos por los que resulta indispensable que en el comprobante fiscal se lleve a cabo la precisión de manera detallada de los servicios otorgados, es debido a que la autoridad debe conocer plenamente las operaciones que se están llevando a cabo, por ejemplo, en las revisiones fiscales 62/2016, 63/2016 y 153/2016, resueltas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, juicios cuyo origen fue el rechazo de deducciones en materia del impuesto sobre la renta, al considerar que los comprobantes fiscales que amparaban dichos gastos, al señalar como descripción del servicio “almacenaje” unas y “servicio de almacenaje” otras, no son deducibles al no ser un gasto estrictamente indispensable, por no señalar que se trata de la prestación del servicio de almacenaje, concepto que comprende los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías.

Ahora, de la lectura que se lleve al cabo al contrato de prestación de servicios a que se hace referencia en las sentencias comentadas, se precisa que el objeto del mismo es la guarda, custodia, control, supervisión, distribución y logística de almacenaje de valores, títulos valores y mercancía en general.

Por otro lado, dentro de las manifestaciones de la actora, obtenidas de los fallos a que se hace referencia, se desprende que se contrató el servicio sujeto a debate en el juicio toda vez que no contaba con el personal especializado para realizar las funciones requeridas. Asimismo, precisó que dichas funciones consisten en:

“El guarda valores, recibe y verifica los datos de la bolsa y el contrato compara el peso de la bolsa contra el peso de la(s) prenda(s) descrita(s) en el contrato, en su caso aclara con el valuador y el gerente las diferencias que pudieran existir.

Archiva en consecutivo la copia del contrato, además llevar un control escrito de las bolsas y contratos que va recibiendo donde anotará el nombre del valuador y los pesos escritos tanto en la bolsa como en el contrato.

Guarda la bolsa dentro de la bóveda en las gavetas respectivas, ubicándola en forma ordenada por número de la etiqueta de la bolsa para permitir su fácil localización.”

Asimismo, se señala que el servicio otorgado consiste en:

“(…) supervisar las entradas y salidas de las prendas dejadas por los pignorantes, efectuadas durante las operaciones diarias de la sucursal (empeños y finiquitos) y también está dentro de sus funciones el custodiar dichas prendas que están en bóveda (y por tanto no salen de la sucursal como erróneamente lo considera la autoridad) en tanto el pignorante no liquide el préstamo otorgado así como los intereses que se desprenden del mismo.”

De las anteriores manifestaciones se puede apreciar que la diferencia entre los servicios que señalan los comprobantes fiscales se prestaron, y los servicios realmente proporcionados, existen diferencias considerables, diferencias que son las que se pretenden evitar con el cumplimiento al artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Pues de los servicios que la propia contribuyente refiere fueron presentados se podría desprender que lo que realmente ocurrió es que se llevó a cabo una subcontratación laboral en términos del artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, cuestión que implica obligaciones fiscales diversas a las de un servicio de almacenaje, en materia fiscal y en materia de seguridad social, contraprestaciones que no se advierten de lo señalado en dichos comprobantes, por las que el contribuyente pudiera o no estar incumpliendo en sus obligaciones.

Por otro lado, aún y cuando el comprobante fiscal contenga todos los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, en los términos aceptables para la autoridad fiscal, no significa que procedan de forma automática los efectos fiscales de acreditamiento, deducción, devolución etc. que hubiese aplicado el contribuyente basada en dicho documento, ya que la autoridad puede advertir por diversos medios que la operación referida en la factura es inexistente, y consecuentemente desconocer tales efectos, ya sea acumulación de ingreso o deducción o acreditamiento, pues no existe el hecho gravado por la contribución.

**De ahí que se reitere que se trata de medios de control, que lo que buscan es aminorar los incumplimientos en materia de obligaciones fiscales y con ello disminuir la elusión y evasión fiscal. Por lo que se considera que los requisitos formales se para la procedencia de la deducción y el acreditamento, se encuentran justificados.**

Sin embargo, la suscrita considera que resulta irrazonable que se tenga como consecuencia de no llevar a cabo la debida descripción de los servicios en el comprobante fiscal, que se tenga como no deducible o acreditable la operación, lo anterior, si la norma no contiene los parámetros que le den certeza al contribuyente sobre cómo dar cumplimiento a la misma.

Si bien el Poder Judicial de la Federación, y en concreto la Suprema Corte de Justicia de la Nación han emitido criterios en los que se ha señalado que no hay inseguridad jurídica y que el concepto de “descripción del servicio” otorga certeza a

los contribuyentes, al no ser ambiguo y que la definición de descripción se encuentra en el diccionario (criterios citados en la contradicción de tesis materia del presente análisis), **dicha interpretación no se comparte.**

Lo anterior pues si bien existe una multiplicidad de servicios que pueden ser prestados, se considera que sí existen maneras que el legislador regule cómo es que los comprobantes fiscales deben cumplir con el requisito de la descripción del mismo.

La propuesta sería bajo los siguientes parámetros o reglas:

1. De inicio no deberían ser deducibles aquellos comprobantes que contienen una descripción genérica, con genérica se deberá entender que “prestación de servicios”, no es un concepto aceptable, ni tampoco “prestación de servicios \_\_\_\_\_” profesionales, técnicos, financieros, ecológicos, en telecomunicaciones o cualquier palabra que describa una materia, área o un grupo de servicios.

Ya que hacerlo de esa manera sería como si en la enajenación de un vehículo, se estableciera como concepto “venta de camioneta”, situación que no puede ser considerada como suficiente o procedente, pues aún y cuando se vincule con un contrato, ese comprobante podría respaldar la venta de cualquier otro vehículo, sin dar certeza de cuál. De ahí que en los comprobantes fiscales que soportan la enajenación de vehículos, deban contener los datos de modelo, marca, número de serie, etcétera, no con el fin de acreditar que es estrictamente indispensable, sino con el fin de acreditar cuál es realmente el bien enajenado, la indispensabilidad y su acreditamiento viene después.

2. Por lo que se considera que el concepto de servicio deberá llevar un detalle de lo que se está prestando, lo más específico posible, que otorgue claridad suficiente para entender materialmente cuál qué fue el servicio que se prestó. Y de manera que pueda vincularse directamente con el servicio prestado, dando certeza de lo que se trata.

Lo que se busca es que no se tenga que acudir al contrato para verificar qué es lo que se está prestando. Si la prestación del servicio consistió en diversas actividades, se deberán señalar cuáles, si no es posible describirlas todas, se deberá en el comprobante fiscal remitir expresamente al documento soporte.

3. El concepto de dicho comprobante, si bien debe dar claridad sobre el servicio real que se está prestando, no puede tener como consecuencia que la deducción o el acreditamiento no sea considerado como estrictamente indispensable. Por lo que, a consideración de la suscrita, la descripción del servicio se debe puntualizar en el comprobante exclusivamente, atendiendo propiamente a los hechos o servicios realmente efectuados.

4. Ya para acreditar si el servicio manifestado en el comprobante es de carácter estrictamente indispensable, se deberá acudir a la documentación que soporte dicha situación, sin embargo debe existir certeza, vínculos entre la documentación soporte y el comprobante fiscal que den seguridad de que uno pertenece a otro, de ahí que la descripción deba ser la adecuada.
5. Tal y como el legislador estableció diversos requisitos para los comprobantes fiscales tratándose de bienes, se considera que se debería llevar a cabo una precisión en lo correspondiente a servicios. Como datos mínimos se deberían de plantear: actividad desarrollada, lugar y temporalidad.

No se pierde de vista, el hecho de que el contribuyente que efectúa el gasto, no tiene un control sobre los comprobantes fiscales que le son emitidos, sin embargo lo anterior atiende a requisitos que deben ser atendidos para efectos de que se esté en posibilidades de llevar a cabo una deducción o acreditamiento, esto es, una disminución en la base gravable del impuesto. Si bien el que adquiere el bien, no controla la información que se señala en el comprobante fiscal, sí tiene obligación de revisar el contenido y en su caso de solicitar cambios al mismo, actualmente también existen métodos para denunciar al emisor

Si bien actualmente existen catálogos en el llenado de comprobantes fiscales digitales por internet que facilitan el proceso, la problemática mayor es previo a que existieran incluso los comprobantes fiscales digitales por internet, ante la falta de regulación.

Por lo que la problemática real se da mayormente con los comprobantes emitidos en ejercicios anteriores a 2014, ahí es en donde se encuentra el verdadero problema. Pues anteriormente no se establecía la regulación con la que se cuenta actualmente, ni con los controles y con los cruces de información que ahora tiene la autoridad.

Por lo que, si bien se considera que los conceptos genéricos no deben ser considerados como deducibles, se deberá hacer una excepción, en virtud de la temporalidad de la emisión de los mismos, y el ámbito de aplicación de la norma y reglas específicas.

Me explico, anteriormente se tenía la costumbre en el ámbito empresarial y comercial, de no ser lo suficientemente descriptivos en los comprobantes fiscales, en virtud de que no existía regulación sobre el tema, no existían los catálogos de servicios para la emisión de comprobantes y sobre todo, no había criterios claros por parte del Poder Judicial de la Federación ante la falta de claridad de la norma y sobre las obligaciones en materia de descripción de las operaciones en los comprobantes fiscales y sobre todo no había claridad en cuanto a las sanciones, como lo hemos ido analizado a lo largo del presente trabajo.

No podemos enfocarnos en los contribuyentes que llevaban a cabo conductas ilegales o que la pretensión que buscaba era evadir las obligaciones fiscales, pues no se debe generalizar, ni partir el análisis de dicha situación, más si pretendemos formular una postura meramente legal.

Si bien hubo muchos contribuyentes aprovecharon y abusaron de la falta de regulación y de control por parte de la autoridad, ello no debe perjudicar ni ser sustento de rechazo a deducciones y acreditamientos. Pues no se trata de bondades del legislador ya que los gastos estrictamente indispensables son deducciones estructurales a las que se tiene derecho a aplicar. Ello no quiere decir q no se deba de cumplir con los requisitos que el legislador establezca, pero dichos requisitos no deben ser arbitrarios ni irrazonables.

De ahí que se establezca que la sanción establecida en el artículo 29-A, último párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil doce resulta irrazonable, pues no se establecían parámetros en ley, ni en reglamento, ni en criterios judiciales, ni en reglas de carácter general que definieran la manera en la que se debían emitir los comprobantes fiscales, tratándose de prestación de servicios.

No se diga de los rechazos de las deducciones y acreditamiento contenido en comprobantes fiscales por parte de la autoridad fiscal en la aplicación del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación para el ejercicio de dos mil ocho, pues dichas sanciones resultan desproporcionales, al equipararlas con no acreditar que la erogación es estrictamente indispensable

En esos casos, se considera que se debe dar al contribuyente garantía de audiencia y la posibilidad de acreditar que si bien la descripción del servicio, no fue lo suficientemente clara, eso no lo limite en estar en posibilidades de acreditar la indispensabilidad en el servicio. Pues como se explicó anteriormente se trata de requisitos diversos, y la sanción consistente en no acreditar o deducir los comprobantes que lleven a cabo la descripción de servicios de manera diversa a la establecida en el Código Fiscal de la Federación fue incorporado con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el doce de diciembre de dos mil once.

Y se insiste, no se debe tener como una operación que no es estrictamente indispensable, aquella que no se encuentre debidamente precisada en el comprobante fiscal, pues ése no es un requisito para acreditar la indispensabilidad.

Más aún, si el fisco está facultado para verificar si el soporte documental del comprobante fiscal efectivamente consigna un hecho o actividad que pueda ser considerada como deducible, a través de las facultades de comprobación.

De ahí que para ejercicios previos a dos mil doce, no se deba considerar que la información contenida en el comprobante fiscal es insuficiente, o no cumple con la debida descripción, pues no deberán ser deducibles para ese periodo aquellos comprobantes que no contengan el concepto o descripción del servicio, no así

aquellos que lo cumplan parcialmente o que no sea en los términos o bajo las especificaciones que arbitrariamente la autoridad considere.

Aunado a que mientras la norma no establezca claramente qué se entenderá como descripción de prestación de servicios (independientemente que el Servicio de Administración Tributaria haya implementado instrucciones para el llenado de los comprobantes fiscales) atendiendo ello al principio de legalidad, se estará ante sanciones que se consideren irrazonables.

## Conclusiones.

---

La comprobación fiscal, como se vio a lo largo del presente trabajo, es un elemento de suma importancia en la determinación y pago de contribuciones. Dicha comprobación se encargará de disminuir o aumentar la base gravable y puede lograr afectar la capacidad contributiva de los gobernados.

El análisis desarrollado pone a la luz los errores por parte del legislador y cómo en vías de no evidenciar los mismos, se acude a los tribunales a que se lleven a cabo interpretaciones y establezcan efectos que deben estar establecidos en ley, en aras de otorgar seguridad jurídica y dar cumplimiento al principio de legalidad tributaria.

Si bien la comprobación fiscal ha sido a lo largo de los años blanco de abuso por parte de contribuyentes incumplidos, los intereses de política fiscal al parecer de la suscrita no deben estar por encima de los legales. Si bien se comparte que todos los contribuyentes se encuentran obligados a contribuir y a cumplir con los requisitos que imponga el legislador, siempre y cuando resulten razonables.

También se considera que en el cumplimiento de obligaciones de carácter fiscal, se debe privilegiar el fondo sobre la forma, tal y como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente lo ha manifestado en varias de sus recomendaciones y criterios no vinculativos publicados,<sup>16</sup> debe valorarse en cada caso si la omisión del requisito formal establecida expresamente por el legislador, alcanza para sancionar con la pérdida del derecho de fondo.

Por lo que si no se cuenta con la debida regulación, se torna complicado el cumplimiento a las obligaciones fiscales, ya que no se debe de perder de vista, que independientemente de los requisitos formales, la capacidad contributiva existe y se debe pagar los tributos conforme a ella.

Por lo que no se debe aplicar la ley en los mismos términos si estamos ante diversas circunstancias, sobre todo tratándose del pago de contribuciones, mismas que deben llevarse a cabo de manera proporcional y equitativa de acuerdo a lo que dispongan las leyes.

Este es uno de los muchos problemas que afronta el sistema tributario mexicano, sin embargo es de reconocer que la labor de actualización y de simplificación en los trámites fiscales ha sido todo un éxito. Ahora para que una persona física presente su declaración fiscal y solo necesita unos minutos, se tenían registrados y cargados los comprobantes fiscales que fueron expedidos, y se paga al momento o incluso en mensualidades.

---

<sup>16</sup> 3/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013) REQUISITOS FORMALES. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU OMISIÓN, O BIEN, DE SU CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO SON DERROTABLES CUANDO LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE FONDO QUE OCASIONA SE VUELVE NOTORIAMENTE DESPROPORCIONADA.

## **Bibliografía.**

---

BURGOA O., Ignacio, “Las Garantías Individuales”, Cuadragésima primera edición, México, editorial Porrúa, 2013.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Diccionario de Derecho Fiscal”, tercera edición, México, editorial Oxford, 2008.

CÓRDOVA FARCIERT, Pedro, “Impuesto al Valor Agregado”, 1ª Edición, México, editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, octubre 2017.

DE LA CUEVA, Arturo, “Derecho Fiscal”. Edición 5, México, editorial Porrúa, 2017.

LÓPEZ PADILLA, Agustín, “Exposición Práctica y Comentarios a las leyes del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única”, Tomo I y Tomo II, segunda edición, México, editorial Dofiscal, enero 2008.

MONTOYA MELGAR, Alfredo, “Enciclopedia Jurídica Básica”, Madrid, editorial Civitas Ediciones, 1995

BASTIDAS YFFERT, María Teresa, “La firma y la factura electrónicas. Entorno jurídico, fiscal e informático”, México, editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, primera edición, octubre de 2004.

PÉREZ SÁNCHEZ, Armando, “Comprobantes Fiscales”, Revista Fisco Actualidades, Núm. 13, Editorial IMCP, julio 2012.

<http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/09/Fiscoactualidades-septiembre-2014.pdf>

ESQUIVEL CAMACHO, Victorino Magistrado, “La Figura del Acreditamiento en el Impuesto al Valor Agregado”, Investigaciones del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

<http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/lafiguradelacreditamientoenelimpuesto.pdf>