



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

La importancia de la descripción en los Comprobantes Fiscales

Digitales con relación a los principios de Justicia tributaria

Tesis que para obtener el grado de

Maestra en Derecho Fiscal

Presenta la

Lic. Lízbeth Mendoza Guel

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

Ciudad de México a, 03 de mayo de 2019.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	2
Evolución histórica de los comprobantes, de la factura en papel a los comprobantes fiscales digitales	4
a) Colonia, la Nueva España	5
b) Ley del Timbre, del 1 de febrero de 1873	6
c) Facturación en papel, el Impresor de facturas	6
d) La era digital	8
Reforma publicada el 05 de enero de 2004 en el Diario Oficial de la Federación	9
Comprobantes fiscales digitales por internet	11
Que son los comprobantes fiscales digitales por internet	13
Requisitos según el artículo 29 A del Código Fiscal de la Federación	15
Principios de derecho involucrados desde la óptica de los derechos del contribuyente	19
a) La descripción contenida en los comprobantes fiscales digitales con relación al principio de legalidad y seguridad jurídica.	19
b) La descripción contenida en los comprobantes fiscales digitales con relación al Principio de Proporcionalidad.	23
c) La descripción contenida en los comprobantes fiscales digitales con relación al Principio de equidad.	26
d) La descripción contenida en los comprobantes fiscales digitales con relación a la obligación de autodeterminación.	27
Principios de derecho involucrados desde la óptica del actuar de la autoridad hacendaria	28
a) El principio de legalidad en relación con la fundamentación y motivación en el actuar de la autoridad.	28
Análisis de la ejecutoria	31
Conclusiones	48

Introducción.

En el presente trabajo se analizará la sentencia dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual resolvió la contradicción de tesis 232/2017 Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, que dio origen a la jurisprudencia que lleva por rubro “COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.”

Del estudio de la tesis jurisprudencial antes referida se puede apreciar un conflicto entre los Derechos de los contribuyentes amparados en el artículo 31, fracción IV de nuestra carta Magna, mismo que establece el derecho de contribuir de manera proporcional y equitativa, piedra angular de Derecho Tributario que da vida al principio de Justicia Tributaria, en relación con los principios de Legalidad y Seguridad Jurídica, contenidos en los diversos artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que esencialmente señalan que “Las contribuciones deben estar contenidas y debidamente reguladas en una Ley”.

Lo anterior es así en atención a que el legislador, al redactar el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, estableció como requisito para los comprobantes fiscales contener la descripción del servicio prestado, sin precisar el alcance del verbo “descripción”, que si bien es cierto el legislador no está obligado a prever todos los supuestos de aplicabilidad de la norma al ser imposible, toda vez que resulta primordial la descripción del servicio prestado al ser el sustento para la deducibilidad o no deducibilidad de la erogación, atendiendo a la “Estricta indispensabilidad para la obtención del ingreso” figura regulada someramente en el artículo 27, fracción I de la Ley de Impuesto sobre la Renta y abordada con mayor detalle en diversos criterios jurisdiccionales.

De Igual manera se abordará la posible injerencia indebida en la obligación de autodeterminación normada en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que los contribuyentes no tendrían que resentir una mayor carga impositiva en consecuencia de la aplicación por parte de las autoridades hacendarias de criterios subjetivos respecto al alcance de la descripción del servicio, soportando la carga de la prueba, y sometándolo a promover medios de defensa tardados y costos, máxime que la autoridad hacendaria tiene expeditas sus facultades de comprobación a fin de disipar cualquier inconsistencia o incumplimiento de la Ley.

En contra posición tenemos la interpretación realizada por la autoridad en atención al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, en específico a la “estricta aplicación de las normas fiscales” siendo más favorable para sus intereses una interpretación literal del verbo “descripción”, tergiversando la definición que le atribuye el Diccionario, sobrepasándola para imponer mayores requisitos, obligando a caer en extremos de tener que prácticamente transcribir los contratos en el cuerpo

de los comprobantes fiscales para cumplir con los requisitos de los mismos, postura que resulta radical al amparo de lo dispuesto por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, criterio que algunos órganos jurisdiccionales compartieron resultando en los criterios contendientes en la contradicción de tesis que nos ocupa.

Otro punto importante es la abstención de las autoridades fiscales de ejercer las facultades de comprobación consagradas a su favor en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación para requerir la documentación necesaria e idónea para constatar el cumplimiento de los requisitos normativos y resolviendo en consecuencia, estimando que el ejercicio de estas facultades corresponderían a un correcto actuar de la autoridad si su motivación fuera el estricto cumplimiento de las leyes fiscales como lo dicta el artículo 2 de la Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria. Lo anterior vislumbra la intención primordialmente recaudatoria.

Por último, pero no menos importante, tenemos la ponderación realizada por la Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación, al abordar la problemática al amparo del principio "*ratio legis*" conjugándola con una interpretación sistemática, resultando una acepción ajustada a los principios de Justicia tributaria de seguridad jurídica, que se estima aceptable por los razonamientos que se expondrán.

Evolución histórica de los comprobantes, de la factura en papel a los comprobantes fiscales digitales

De manera paulatina el Servicio de Administración Tributaria ha implementado medios digitales convenientes y necesarios para “facilitar” al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; lo anterior, a través del diseño de diversas plataformas electrónicas que automatizan y simplifican procesos burocráticos con la finalidad de dotar al Fisco de medios que le permitan contar con un mayor control y administración de la recaudación.¹

De esta forma, la autoridad hacendaria supervisa, de manera innovadora, el actuar de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, bajo la premisa de una mejor vigilancia de sus actividades, ofreciendo un esquema asequible que permite a los contribuyentes acercarse a la hacienda pública de manera inmediata y moderna, facilitando a través de las tecnologías de la información el cumplimiento voluntario de las cargas fiscales dentro de un marco de legalidad y eficiencia administrativa que refuerza el ejercicio de los derechos de los ciudadanos que contribuyen al gasto público.

Parte de la evolución del haber hacendario; en relación con la implementación de estos medios digitales beneficiosos para impulsar el pago de impuestos; así como, para establecer un régimen fiscal moderno y eficiente, se basó en mejorar servicios que se ofrecían ya al público y en la creación de nuevos esquemas y/o servicios, enfocándose en las diversas etapas de la obligación tributaria que corresponden de manera sustantiva a:

- Educación tributaria.
- Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Emisión y recepción de comprobantes fiscales.
- Elaboración y registro de contabilidad.
- Presentación de declaraciones y pago de impuestos.
- Buzón Tributario.
- Revisiones electrónicas.

Para efectos del presente trabajo, tomaremos como uno de los principales ejes de esta modernización la emisión de comprobantes fiscales por internet, conocidos hoy día como CFDI's; toda vez que, esta obligación se considera como un medio eficiente y eficaz para la recolección de información para los procesos y funciones de la hacienda pública pues, bajo los estándares establecidos por la autoridad fiscal, la realización de la facturación electrónica favorece a los contribuyentes a tener un mejor control sobre sus operaciones y, a su vez, a que la autoridad lo emplee como instrumento de vigilancia de registro de los gastos y de los ingresos que obtienen, lo que facilita la función recaudadora del Fisco.

¹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, SAT, Servicios fiscales digitales en México: Evolución, 2018, Recuperado de: <https://serviciosfiscalesdigitalesen-mexico-evolucion-2018%20.pdf>, pág. 8.

A continuación, se desarrolla la evolución y el paso de la historia de los comprobantes fiscales a través de los años y su importancia en la fiscalización de los contribuyentes.

La necesidad de corroborar y documentar las operaciones comerciales ha sido regulada de diversas maneras, siempre atendiendo a los medios de los cuales se puede allegar el hombre dependiendo del tiempo y espacio en el que se encuentre. A continuación, se mostrará de manera abreviada el paso de la “facturación” desde la época de la colonia a la actualidad, tomando de manera amplísima cuales han sido las necesidades y particularidades de cada caso de emisión de comprobantes, así como, la finalidad que perseguía cada caso.

Colonia, la Nueva España.

Comenzamos con la historia de los comprobantes fiscales en la época de la Colonia, período en el que, en la Nueva España, era preciso que se emitieran comprobantes fiscales en papel, que ayudaban y favorecían a la recaudación de impuestos, así como a controlar las mercancías que se comercializaban, estos documentos debían cumplir con ciertas formalidades como lo eran:

1. El nombre del pagador.
2. La fecha.
3. La firma del gobernador.

La necesidad de registrar la actividad comercial en esta época de la historia surgió de las reformas borbónicas, las cuales perseguían la formalización y el incremento del cobro de impuestos derivado de la necesidad económica de que las colonias de la corona española financiaran la *economía metropolitana*.² Resaltamos el control sobre el impuesto llamado “alcabala” regulado en el Libro Octavo, Título Trece de la Recopilación de Leyes de los Reinos de Indias de 1680, que señalaba que “*el derecho de alcabala pertenece al rey y se manda cobrar en las indias*”³, este gravamen versaba sobre las transacciones mercantiles, funcionando de manera similar a lo que hoy conocemos como el impuesto al valor agregado, los sujetos obligados a este pago debían registrar sus operaciones en “libros de cuentas de alcabalas” creando así la existencia de comprobantes fiscales que sustentaban sus actividades comerciales; de esta manera el cobro del tributo y la fiscalización de la autoridad contaba con antecedentes del actuar de los contribuyentes.

² Sánchez Santiró, Ernest, Las reformas borbónicas como categoría de análisis en la historiografía institucional, económica y fiscal sobre Nueva España: orígenes, implantación y expansión Barranquilla, Colombia, Universidad del Atlántico, 2016, pág. 42. Cita de Florescano, Enrique “Advertencia”, en Controversia sobre la libertad de comercio en Nueva España 1776-1818, Enrique Florescano y Fernando Castillo (comps.) (México: Instituto de Comercio Exterior, 1975), tomo I, pág. 18 - 19.

³ Hernández Rugerio, Alma Delia, El régimen jurídico de las alcabalas en la época colonial, 2014, recuperado de <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/hechos-y-derechos/article/view/7026/8962>.

Ley del Timbre, del 1 de febrero de 1873

Debido a una corriente europea, se buscó que en México se comenzarán a gravar actividades como fabricación y embotellado de bebidas alcohólicas, apuestas, rifas, transportación y envíos, actividades profesionales, preparación de tabaco y cigarrillos, entre otros⁴, situación que dio origen a la Ley del Timbre de 1 de febrero de 1873 cuyo objetivo era tasar tanto actividades comerciales como de consumo, pues estas representaban la capacidad de gasto de los contribuyentes y el incremento de los ingresos que podría tener la hacienda pública, lo anterior mediante la emisión y distribución de estampillas fiscales que no contenían información de los contribuyentes pero si marcaban las actividades comerciales y el consumo registrado.

Las estampillas eran enviadas a los estados de la República Mexicana para que estos los distribuyeran en sus poblaciones y se personalizaran con el nombre de la entidad en la que se ocuparía el timbre, de esta manera el fisco identificaría que operaciones se estaban realizando de manera correcta, mediante el siguiente proceso de inspección⁵:

Entidad encargada → Servicio de inspección de la Secretaría de Hacienda.

Administrador del Timbre → Autorizaba la inspección y verificaba al inspector.

Inspector → Realizaba la visita, siempre acompañado de un testigo, solicitaba documentación que lo allegara a comprobar el número de estampillas que se le habían otorgado contra sus registros en libros.

Solicitud de documentación:

- a) El libro talonario de ventas.
- b) El libro talonario de facturas.
- c) Los comprobantes de caja

Este método de control de pago de contribuciones y/o fiscalización tuvo fin en 1979, año en el que desapareció el impuesto al timbre tras la publicación de un nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de fecha el 31 de diciembre de 1979; además de lo anterior en esa misma fecha se anunciaron las reformas a la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares y la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), dando así origen a una nueva era para el gobierno y la Hacienda Pública.

Facturación en papel, el Impresor de Facturas

⁴ Civismo Fiscal, Factura Electrónica recuperado de http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/21_19712.html

⁵ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, SAT, Servicios fiscales digitales en México: Evolución, 2018, Recuperado de: <https://serviciosfiscalesdigitalesen-mexico-evolucion-2018%20.pdf>, pág. 25

Una nueva era de control hacendario se presentó en el año de 1979 con la implementación del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), sin perder de vista que la emisión de comprobantes fiscales seguía realizándose en papel, el RFC identificaba y registraba el cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante un “Modelo Integral de Recaudación”⁶, en el cual se detallaba que los comprobantes fiscales debían cumplir con ciertos requisitos:

1. Emisor
2. Receptor
3. Desglose de impuestos

*Como consecuencia de lo anterior, la figura del comprobante fiscal surge en las disposiciones fiscales como un mecanismo de control que proporcionaría elementos para la vigilancia del cumplimiento. Su origen se encuentra en la emisión de documentos que formaban parte de las operaciones mercantiles o la prestación de un servicio, como la factura comercial, adoptada en el derecho tributario con requisitos fiscales y la finalidad de que sirviera para la verificación de gastos e ingresos que manifestaban los contribuyentes.*⁷

Con la finalidad de que la autoridad fiscal no perdiera el control sobre el ejercicio que implicaba el realizar comprobantes fiscales con esta información, y para que, los contribuyentes no utilizaran este medio de manera ventajosa para simular operaciones o reclamar devoluciones de saldos a favor, la autoridad hacendaria instauró la figura del *Impresor de facturas*: un tercero, involucrado en la emisión, que contaba con la facultad de vender y controlar aquellos folios autorizados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante el Sistema Integral de Comprobación Fiscal, obligándose a entregar a la autoridad fiscal un reporte semestral de todos aquellos folios que hubiese enajenado y, en una especie de compulsas, el contribuyente presentaba un informe especificando que folios había utilizado y que folios había cancelado.

Con el transcurso del tiempo la cantidad de información que debían contener los comprobantes fiscales fue modificándose, esto para que la hacienda pública se abasteciera de datos de los contribuyentes en un intento de certificar que las operaciones que amparaban se realizaban efectivamente en la realidad, por lo que, para que un comprobante contara para efectos de devolución de IVA o para que fuera deducible debía especificar lo siguiente:

1. DATOS DEL EMISOR: Nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes. En caso de que el emisor tuviera más de un local o establecimiento se debía señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expedían los comprobantes.
2. Incluir impreso el número de folio.
3. Lugar y fecha de expedición.

⁶ Ídem.

⁷ Ibidem, pág. 26

4. DATOS DEL RECEPTOR: Clave del Registro Federal de Contribuyentes.
5. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparaba.
6. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o en letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales debían trasladarse, en su caso.
7. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, en ventas de primera mano de mercancías de importación.
8. DATOS DEL IMPRESOR AUTORIZADO: Identificación y fecha de impresión.
9. Vigencia del comprobante

Las especificaciones enlistadas y solicitadas por el Fisco no necesariamente optimizaron el haber hacendario, pues este no controlaba la reproducción no autorizada de los comprobantes, dando lugar a malas prácticas en perjuicio de la recaudación.

La era digital

La modernidad alcanzó a la Hacienda Pública y esta empleó elementos para implementar medios que le favorecieran al control de los contribuyentes y sus operaciones, pues con la era digital y el desarrollo de las tecnologías de la información buscó generar, procesar, transmitir y resguardar documentos fiscales digitales (CFD)⁸ mediante la facturación electrónica como medio de comprobación fiscal.

Entre las ventajas de la implementación del comprobante fiscal digital destacan las siguientes:

Integridad. La información en el comprobante está protegida, y no puede manipularse ni modificarse sin que se descubra.

Autenticidad. La identidad del emisor del comprobante puede verificarse.

Aceptación. El contribuyente que emita un comprobante fiscal digital no puede negar haberlo generado.

Individualidad. Por el folio, número de aprobación y el sello digital.⁹

⁸ Ibidem, pág. 28.

⁹ Ibidem, pág. 30.

Reforma publicada el 05 de enero de 2004 en el Diario Oficial de la Federación.¹⁰

En la reforma publicada el 05 de enero de 2004, se contempló el, en ese entonces, novedoso esquema del Comprobante Fiscal Digital, el cual en un inicio se propuso de manera optativa pues la implementación de este nuevo sistema se realizaría de manera gradual, toda vez que, solo aquellos contribuyentes que pudieran allegarse de los medios tecnológicos que facilitaban este nuevo proceso estarían obligados a realizar la facturación de manera electrónica.

Durante este período se permitió que convivieran tanto facturas de papel como facturas electrónicas; toda vez que los servicios digitales ofrecidos para llevar a cabo este nuevo procedimiento no se encontraban vinculados de manera directa con el SAT.

Los requisitos y formalidades para la elaboración de los comprobantes fiscales digitales, se detallaron en el Anexo 20 publicado el 31 de mayo del 2004¹¹, disposición que especificaba lo siguiente:

El contribuyente debía:

1. Contar con Firma electrónica, *e firma*: un archivo digital, seguro y cifrado que identifica de manera individual al contribuyente al realizar trámites por internet en el SAT y funciona como firma autógrafa.¹²
2. Tramitar un certificado de sello digital, *.cer*: documento electrónico mediante el cual una autoridad de certificación (SAT) garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o entidad y su clave pública.¹³, con el cual se firman o sellan los comprobantes fiscales.

Una vez que el contribuyente contaba con lo anterior y disponía de un servicio electrónico elaboraba sus archivos XML, verificando: el registro electrónico y automático de la fecha y hora de la elaboración del comprobante, impidiendo la

¹⁰ Diario Oficial de la Federación, 2004, recuperado de: <file:///C:/Users/usuario/Downloads/05012004-MAT.pdf>

¹¹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial de la Federación, 2004, recuperado de: http://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?codnota=671350&fecha=31/05/2004&cod_diario=27849

¹² Servicio de Administración Tributaria, recuperado de: omawww.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx

¹³ Servicio de Administración Tributaria, recuperado de: http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Paginas/certificado_sello_digital.aspx

duplicidad y garantizando que el número de aprobación, año de solicitud, folios y series, en su caso, correspondieran a los otorgados por la administración tributaria.

Con la finalidad de que la autoridad pudiera consultar de manera electrónica la información de los folios que se emitían; así como los datos del emisor, y con el propósito de que más contribuyentes contaran con una solución sencilla para la expedición de la facturación electrónica se creó la figura del Proveedor Autorizado de Comprobantes Fiscales, *un tercero con la infraestructura tecnológica necesaria para generar los comprobantes fiscales digitales, controlar los folios y administrar los certificados de sello digital, conservar copia de los comprobantes y proporcionar las herramientas para su consulta y manejo, así como entregar al contribuyente el reporte mensual para su envío al SAT y poner a su disposición el archivo electrónico para su conservación y entrega al receptor.*¹⁴

Expuesto lo anterior, se especifican a continuación las diferencias sustanciales que existieron entre la facturación realizada por contribuyentes con medios electrónicos propios y la facturación realizada por medio de un proveedor autorizado de comprobantes fiscales¹⁵:

Facturación por medios electrónicos propios	Facturación por medio de un Proveedor Autorizado de Comprobantes Fiscales Digitales (PACFD)
Control de folios y certificados mediante el sistema contable del contribuyente.	- Control de folios lo lleva el PACFD - Control de certificados lo lleva el PACFD o el contribuyente.
Contribuyente genera el reporte mensual	PACFD genera el reporte mensual y lo envía al cliente.
Contribuyente genera el sello digital y el XML.	PACFD genera el sello digital y el XML.
Contribuyente genera aplicación de consulta para el SAT.	PACFD proporciona aplicación de consulta a su cliente para el SAT.
El CFD sólo cuenta con un sello digital.	- El CFD lleva dos sellos digitales. - El PACFD incorpora un complemento.

¹⁴ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, SAT, Servicios fiscales digitales en México: Evolución, 2018, Recuperado de: [http://serviciosfiscalesdigitalesen-mexico-evolucion-2018%20\(1\).pdf](http://serviciosfiscalesdigitalesen-mexico-evolucion-2018%20(1).pdf), pág.30.

¹⁵ González Luna, José Antonio y otros, Facturación electrónica, (Tesis), Instituto Politécnico Nacional, Escuela Superior de Comercio y Administración Santo Tomás, 2013, pág. 19.

Comprobantes Fiscales Digitales por Internet

Los trabajos de la Hacienda Pública para contar con un medio mucho más eficiente de fiscalización continuaron, dando vida a un nuevo procedimiento para la emisión de comprobantes fiscales, conocido como esquema de factura electrónica por internet, el cual comenzó a ser exigible desde el año 2011 y para el cual los contribuyentes debían cumplir con los siguientes requisitos:

1. Contar con *e.firma*.
2. Contar con certificado de sello digital.
3. Contratar a un proveedor autorizado de certificación de comprobantes fiscales por internet, o remitir al SAT los archivos electrónicos para su timbrado con la herramienta gratuita del SAT.
4. Contar con una aplicación de generación de archivos XML; es decir, un sistema electrónico para emitir facturas electrónicas por internet.

En este orden de ideas, las diferencias en este período derivaban de 1) la emisión de los comprobantes con la herramienta gratuita del SAT o 2) la emisión de los comprobantes mediante los servicios de un proveedor autorizado y sus particularidades son las siguientes:

Emisión de los comprobantes con la herramienta gratuita del SAT	Emisión de los comprobantes mediante los servicios de un proveedor autorizado
• Generar el archivo XML. • Registrar el contenido y los datos que solicitan las disposiciones fiscales. • Sellar el archivo con su certificado de sello digital y remitirlo al SAT para la validación de requisitos y especificaciones técnicas. • Asignación de folio y sellado con el certificado de la institución.	• Enviar el archivo XML con su sello para que el proveedor valide. • Asignar el folio y • Sellar con el certificado de sello digital del SAT.

La implementación de la facturación electrónica, derivada de la necesidad de crear medios de fiscalización idóneos y convenientes para la autoridad fiscal, trajo además grandes beneficios en áreas de seguridad, cumplimiento, costos y ahorros,

pues ayudan a identificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, generando seguridad jurídica a la economía formal al disminuir los riesgos de fraude y evasión fiscal debido a la presentación de comprobantes apócrifos.

En el siguiente capítulo se tratará la legislación vigente y aplicable para la emisión de comprobantes fiscales por internet, marco normativo que deben atender los contribuyentes para garantizar y comprobar las operaciones comerciales que llevan a cabo.

Que son los comprobantes fiscales digitales por internet

Ahora que conocemos la historia y evolución de los Comprobantes Fiscales, y, gracias a que la legislación fiscal avanzó y se modernizó simultáneamente con el progreso tecnológico al que los seres humanos nos enfrentamos día a día; los comprobantes fiscales vigentes se conocen como Comprobantes Fiscales Digitales por Internet "CFDI", estos; como su nombre lo indica, son documentos digitales que se validan a través de la página web del SAT.

Es importante no perder de vista que los contribuyentes tienen la obligación de expedir y solicitar cada CFDI que ampare la o las operaciones que estén celebrando.

Obligación de expedir:	Obligación de solicitar:
1) Los actos o actividades que realicen.	1) Adquirir y/o disfrutar de uso o goce temporal de bienes.
2) Por los ingresos que se perciban.	2) Recibir servicios.
3) Por las retenciones de contribuciones que efectúen.	3) Por que se les retengan contribuciones

Para el debido cumplimiento de la expedición de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes, de las cuales resaltamos:

I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente. – La firma electrónica avanzada es, como su nombre lo indica, un documento electrónico que comprende un conjunto de datos y caracteres, cuyos propósitos son: 1) identificar a su emisor como el autor auténtico del mismo, y 2) verificar que la información enviada no haya sido alterada.¹⁶

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales. – Los sellos digitales son documentos electrónicos mediante los cuales el SAT certifica y garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o entidad y su clave pública. Estos certificados deben cumplir con los requisitos señaladas en el artículo 17-G del Código Fiscal de la Federación para que se consideren como válidos, mismos que son:

a. La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso.

¹⁶ Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Firma Electrónica Avanzada, Preguntas Frecuentes, 2014, recuperado de: http://tfja.gob.mx/media/media/pdf/contraloria/2014/5_triptico_de_firma_electronica_avanzada_2014.pdf

- b. El código de identificación único del certificado.
- c. La mención de que fue emitido por el SAT y una dirección electrónica.
- d. Nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes.
- e. Período de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.
- f. La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.
- g. La clave pública del titular del certificado.

III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF. – mismos que abordan más adelante.

IV. Remitir al SAT, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo. – Esto con la finalidad de:

- a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF
- b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.
- c) Incorporar el sello digital del SAT.

V. Poner a disposición de sus clientes el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet. – Esto posterior a que se le incorpore el sello digital del SAT, debemos mencionar que, independientemente del archivo digital del CFDI, conocido como xml., existe también una versión “impresa”, que regularmente se emite en formato pdf para fácil lectura tanto del emisor como del receptor, documento que, en términos de ley, únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el SAT mediante reglas de carácter general.

Requisitos según el artículo 29 A del Código Fiscal de la Federación

Como se desglosó anteriormente, los sujetos obligados a la emisión de facturas deben cumplir con diversos requisitos para poder realizar de manera correcta y válida esta tarea, destacando que, una de esas obligaciones, corresponde a satisfacer los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales digitales según el artículo 29 -A del CFF, y es por ello que a continuación se enlistan y explica la importancia de cada uno de ellos:

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.

Este requisito nos permite conocer quién es el contribuyente que está realizando la operación, en este caso la ley especifica el supuesto en el que el contribuyente cuenta con más de un local o establecimiento, obligando al emisor a señalar aquel en el que se estén expidiendo los comprobantes fiscales.

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

Requisito que garantiza que los comprobantes fiscales digitales son auténticos y que se encuentran debidamente validados por la autoridad hacendaria. Tanto el número de folio como el sello digital se pueden consultar en la página web del SAT para así verificar que el emisor está debidamente autorizado y que sus sellos se encuentran registrados y vigentes.

III. El lugar y fecha de expedición.

Requisito que ayuda tanto al contribuyente como a la autoridad a determinar el espacio y tiempo en el que el comprobante fue emitido. Es de suma importancia que esto se encuentre debidamente identificado, pues da claridad sobre el momento en que los bienes y/o servicios fueron brindados.

IV. La clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

Así como se debe establecer quien emite el comprobante es necesario saber a quién está dirigido, nuevamente nos encontramos con un requisito cuya función primordial es el orden sobre a quién se le está realizando un cobro por algún bien y/o servicio prestado.

Un problema al que se podría enfrentar el emisor de la factura sería el no contar con la clave de registro federal de contribuyentes por lo que la ley prevé esos supuestos de la siguiente manera:

1. Cuando el receptor no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, se señalará la clave genérica que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.
2. Cuando el receptor sea un turista extranjero que pretenda utilizar el comprobante para solicitar la devolución del IVA 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, además de la clave genérica especificada en el párrafo anterior se deberán especificar los datos del turista o pasajero y el medio de transporte en el que salga o arribe.

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

Con la finalidad de garantizar la identificación de los conceptos amparados en los comprobantes fiscales, la ley exige que se detallen, dentro de los rangos posibles los bienes, mercancías o servicios que se hayan prestado; sin embargo, la disposición legal también contempla que para el caso de que los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación; así mismo, se especifican 5 casos especiales para dar cumplimiento a este requisito, limitándolos de la siguiente forma:

a) Los que se expidan a 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 73, quinto 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, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

El valor del vehículo enajenado deberá estar expresado en el comprobante correspondiente en moneda nacional.

VI. El valor unitario consignado en número

Esto es, indicar precio por unidad de cada bien, mercancía o servicio antes de aplicar los impuestos, este requisito cuenta con supuestos que detallarán situaciones concretas en las que adicional al valor unitario también debe considerarse:

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

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

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.

VII. El importe total consignado en número o letra

Un requisito que podría vincularse con el principio de literalidad que ampara a los títulos de crédito, pues los comprobantes fiscales deben establecer los importes tanto en número como en letra según las siguientes reglas:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, 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.

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), D), F), G), I) y J) 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.

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.

b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación, señalando además, el valor total de la operación, 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.

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 SAT.

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

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

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

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

Asimismo, deberán cumplir con los requisitos aquí enlistados todos los comprobantes fiscales digitales que resulten de la retención de contribuciones.

Como consecuencia de que los comprobantes fiscales no cuenten debidamente con todos los requisitos señalados en la ley o si los datos se encuentran de manera diversa a lo indicado estos perderán sus efectos fiscales; es decir, no podrán ser considerados par efectos de deducción o acreditamiento.

Principios de derecho involucrados desde la óptica de los derechos del contribuyente

a) La descripción contenida en los comprobantes fiscales digitales con relación al principio de legalidad y seguridad jurídica.

De los antecedentes ya enunciados se desprende que los Comprobantes Fiscales Digitales “CFDI’s” deben reunir determinados requisitos para tener eficacia probatoria; ya sea como comprobantes de ingresos, para soportar deducciones, o el acreditamiento según corresponda, en la inteligencia de que también se debe cumplir con la normatividad fiscal aplicable a cada caso concreto, de ello devine la importancia de estos “archivos digitales”.

En ese mismo orden de ideas es de resaltarse que la implementación de diversas herramientas tecnológicas; entre ellas, los comprobantes fiscales digitales, responden a una necesidad por parte del SAT de satisfacer dos vertientes, la primera facilitar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a los contribuyentes y, en segundo término, poder fiscalizar más eficientemente, lo cual implicaría reducción de costos relacionados con dicha actividad y una mayor eficacia.

Abordaremos la primera vertiente referida en este capítulo, en este contexto, los comprobantes fiscales digitales permitieron al contribuyente acceder a diversos beneficios, por mencionar algunos, la reducción de espacio físico para almacenamiento, un mejor control respecto de la emisión, otorgó certeza respecto a su autenticidad al ser poco probable que se falsifiquen, redujo costos, no requiere servicio de imprenta, previene errores en relación al validar automáticamente el Registro Federal de Contribuyente del receptor, entre otros.

Sin embargo, se presentaron discrepancias acerca de la “descripción del servicio”, puesto que la autoridad invocó una interpretación estricta del verbo “descripción” apoyándose en el artículo 5 de Código Fiscal de la Federación. En contra posición diversos contribuyentes controvirtieron dicha interpretación, como consecuencia del rechazo al acreditamiento del IVA. Resultando lo anterior es clara la inobservancia a lo que las obras consultadas denominan “Límites constitucionales del poder tributario” los cuales se traducen en principios que rigen en materia tributaria como se exponen a continuación.

Se estima relevante la violación al **Principio de legalidad** o comúnmente conocido como de seguridad jurídica, mismos que podemos delimitar con apoyo en las aportaciones de diversos autores, en este orden de ideas consideraremos lo expuesto por de la Garza¹⁷:

“...El Principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos estos elementos no deben

¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, 28ª. Ed, México, Porrúa, 2008, p 265-266.

quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones...”

El principio de legalidad es nombrado de diferente manera según el autor que se consulte como por ejemplo el Maestro Arrijo Vizcaíno¹⁸ lo llama **Principio de certeza o certidumbre**, y lo define en los siguientes términos:

“... Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación, las que a su capricho puede llegar a fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, obligaciones a satisfacer, etc.

En tales condiciones, la primera obligación de la ley fiscal está constituida por el deber indubitable de establecer con certeza elementos constitutivos de cada tributo para, en esta forma, actuar como barrera eficaz contra cualquier posible desvío de poder.

Ahora bien ¿Cuáles son esos elementos constitutivos? Adam Smith habla del tiempo de cobro, la forma de pago y la cantidad que debe satisfacerse, Sin embargo, como la técnica fiscal a evolucionado con el trascurso de tiempo, pensamos que en la actualidad el Principio de Certidumbre debe hacerse extensivo a los elementos constitutivos del tributo moderno que, en términos generales, son los que a continuación se describen:

- a) **Sujeto pasivo.** Para cumplir este Principio, la ley debe identificar con toda precisión a la persona, física o moral, destinataria o causante de cada tributo.*
- b) **Objeto.** Asimismo, es deber de la ley hacendaria definir con la mayor exactitud posible en todos los casos, cuál es la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución.*
- c) **Tasa, cuota o tarifa.** Resulta verdaderamente imperioso el que la norma jurídica- tributaria especifique claramente, ya sea en forma numérica o porcentual, la unidad aritmética o la fórmula matemática que debe utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.*
- d) **Base gravable.** La ley debe también señalar de manera precisa y objetiva cuál es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad grabables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.*
- e) **Fecha de pago.** Desde luego, como garantía de elemental seguridad, es necesario que la norma fiscal señale los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar los tributos que hayan causado, ya que, dentro de un correcto régimen jurídico, los mismos deben cubrirse*

¹⁸Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho fiscal, Textos Universitarios, 21ª. Ed, México, Themis, 2012, pág. 236-238.

en fechas predeterminadas, a fin de que los causantes puedan planear y soportar razonablemente los correspondientes impactos patrimoniales.

- f) **Sanciones aplicables.** *El poder sancionador del Fisco, que normalmente se expresa a través de la imposición de multas y del cobro de recargo y gasto de ejecución, debe encontrarse perfectamente regulada por la legislación aplicable, no solo en lo tocante al derecho del Estado para imponer tales penalidades, sino fundamentalmente en lo relativo a la tipificación de cada infracción sancionable, al señalamiento de los montos mínimo y máximo de las multas, recargos y gastos de ejecución y al establecimiento de un conjunto de reglas que limiten el ejercicio de esta faculta punitiva al precio cumplimiento de determinadas condiciones y requisitos...”*

De las anteriores definiciones podemos concluir, que ambas comulgan en que el Principio de legalidad establece un límite al poder recaudatorio del Estado, al estar obligado El mismo a establecer leyes claras y precisas para determinar los tributos a cargo de los ciudadanos, dicho de otro modo, conocer de manera indubitable las consecuencias respecto a la norma tributaria, si se realizara determinada actividad económica.

En el caso que nos ocupa se viola el principio de referencia en relación a la sanción impuesta por el Servicio de Administración Tributaria, dado que le niega a los contribuyentes el derecho a acreditar el Impuesto al Valor Agregado por supuestamente, no detallar debidamente la prestación del servicio en el correspondiente apartado del Comprobare Fiscal Digital, lo anterior es resultado de una interpretación de la norma fiscal de manera estricta y restrictiva, al no tener sustento legal alguno, puesto que no obstante la “descripción del servicio” no fuera del agrado de la autoridad recaudadora, esto no debería traer aparejada la negativa del acreditamiento, en la inteligencia que el precepto en discusión solo obliga a insertar en el comprobante fiscal digital una “descripción del Servicio” sin establecer de manera clara los alcances deseados, quedando colmado el requisito al constar la misma.

Ahora bien, si por el contrario se realiza una interpretación con el método sistémico entendiendo por este “...*El cual pone en relación la norma interpretada con todo el conjunto de disposiciones jurídicas que constituyen el todo del cual aquella forma parte...*”¹⁹, en consonancia con el principio *Pro persona*, integrado en el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estableciendo la obligación de las autoridades de:

“... acudir o utilizar la norma más protectora o la menos restrictiva, según sea el caso, sin importar la ubicación jerárquica que ocupe ésta en el sistema jurídico, es decir, que en virtud del principio pro persona la norma que prevalecerá es aquella que mejor proteja o menos restrinja al ser humano en el ejercicio de sus derechos fundamentales, ya sea sobre otra igual, inferior o incluso de superior rango en la

¹⁹ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, 28ª. Ed, México, Porrúa, 2008, pág. 64.

jerarquía jurídica de cada Estado, pues lo importante es asegurar el ejercicio y garantía de los derechos humanos, preservar la dignidad y alentar el desarrollo de los seres humanos..”²⁰

Solamente de esta forma podemos obtener una interpretación jurídicamente aceptable, encontrado apoyo en los *Principios constitucionales (tributarios) de legalidad y Pro persona*. En cambio, al utilizar el método de interpretación rígido y estricto aplicado por la autoridad, se llega a determinaciones basadas en criterios subjetivos ajenos de la norma, inclusive contrarios, generando un estado de inseguridad jurídica en perjuicio del contribuyente.

Un ejemplo de lo anterior sería afirmar que el requisito consistente en “la descripción del servicio” está colmado, ya que los comprobantes fiscales digitales controvertidos contenían la misma, luego si la autoridad solo puede determinar procedente o no el acreditamiento con lo consignado en el mismo, podríamos vislumbrar una clara imposibilidad práctica, dicho de otro modo no sería viable estudiar otros documentos necesarios para resolver la problemática planteada, mucho menos determinar si la erogación fue “estrictamente indispensable”, al serle necesario a la autoridad, hacer una valoración de todos los datos a su alcance para poder establecer como procedente o no el acreditamiento solicitado.

Por el contrario si se interpreta la norma de carácter formal cuyo fin es facilitar al Fisco discriminar cuales erogaciones son o no deducibles, por ausencia de requisitos formales, si resultasen colmados lo mismos, posteriormente siguiendo en esta línea de análisis, verificara el cumplimiento del artículo 29 de CFF, el cual establece un diverso requisito muy polémico, siendo este que el desembolso debe ser “estrictamente indispensable”, es decir que sin dicho pago no le sería posible al contribuyente desplegar su actividad económica, por ende sería privado de su ingreso, al propio tiempo de alterar su verdadera capacidad contributiva, lo cual abordaremos más adelante, por lo cual es necesario definir el concepto de “Estrictamente Indispensable” ello lo hacemos con apoyo en la siguiente tesis aislada.

RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).

El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser "estrictamente indispensables" para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación,

²⁰ Castillas, Karlos, (2009) El principio pro persona de la administración de justicia, Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Número 20. Recuperado de: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5861/7767>.

dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplan en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.²¹

Continuando con el razonamiento, una vez superados los requisitos de forma se analizarían los de fondo; como la estricta indispensabilidad, lo cual no tendría cabida, en atención, a lo sostenido por la autoridad hacendaria, ya que el comprobante fiscal digital es el único documento idóneo para acreditar la procedibilidad del acreditamiento petitionado según afirma, pasando por alto las facultades de comprobación, previstas por el artículo 42 del CFF donde la autoridad hacendaria pudo controvertir válidamente la eficacia de los comprobantes fiscales digitales, inclusive estuvo en aptitud de requerir al contribuyente diverso soporte documental, resolviendo lo conducente.

Tenemos un escenario donde resulta claramente subjetiva la interpretación hecha por Servicio de Administración Tributaria, violatoria del Principio de legalidad, lo anterior se corrobora con lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis sujeta a estudio, aunado con el criterio 14/2014/CTN/CS-SASE²², emitido por la Procuraduría de la defensa del contribuyente, que si bien no guarda una relación directa con el caso en estudio, permite demostrar cierta predisposición a negar devoluciones, utilizando un supuesto incumplimiento a formalismos, lo cual por sí mismo causa un estado de incertidumbre jurídica, toda vez que el entero de impuestos, ignora los efectos fiscales en relación con sus operaciones del día a día, impidiéndole calcular márgenes de ganancia o peor aun generándole un quebranto patrimonial.

b) La descripción contenida en los comprobantes fiscales digitales con relación al Principio de Proporcionalidad.

El Principio de proporcionalidad Tributaria se encuentra primeramente enunciado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Mexicana, haciéndose consistir, esencialmente, en la obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa. Para lograr una concepción más amplia, veamos algunos conceptos doctrinarios.

Delgadillo Gutiérrez²³ define al Principio como:

²¹ 2a. CIII/2004. Segunda Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XX, Diciembre de 2004, Pág. 565.

²² Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, (2014) http://www.prodecon.gob.mx/buscador_c/buscarcrit/154

²³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho tributario, 5ª. Ed, México, Limusa, 2013, pág. 53.

“La idea de la proporcionalidad necesariamente debe ser referida a un todo del que el contribuyente forma parte, y es de esta forma que se ha determinado que esa proporcionalidad debe identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica, que implica una idea más amplia y que no necesariamente coincide con la posibilidad de participar en el sufragio de los gastos públicos, puesto que debe entenderse que la capacidad económica plantea un panorama muy amplio de todos los elementos que en las condiciones económicas de la persona, en tanto que la capacidad contributiva implica una depuración de estos elementos, a fin de fijar la parte en que el individuo puede participar para la cobertura de los gastos públicos.”

Como adelantábamos la definición arriba transcrita no ayuda a dilucidar la esencia del Principio de proporcionalidad, siendo este la “capacidad contributiva”, resultando, una vez discriminados los elementos económicos, que podrían causar una distorsión, esto se puede ver más claramente ejemplificado si recordamos cuál es la base, sobre la cual se determina el impuesto sobre la renta en personas morales a saber.

—	Ingresos acumulables.
—	Deducciones autorizadas.
—	PTU efectivamente pagada.
	Utilidad o Pérdida del Ejercicio.
—	Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores.
	Resultado Fiscal (base del Impuesto)
—	No deducibles
—	ISR pagado (tasa del 30%)
	Utilidad Fiscal Neta

En la fórmula arriba expuesta se aprecia claramente cómo se excluyen ciertos elementos para lograr llegar a la capacidad contributiva efectiva, siendo el “Resultado fiscal del ejercicio” si bien en el asunto que nos ocupa, se abordó la negativa de un acreditamiento, resulta más sencillo explicarlo con apoyo en la fórmula para determinar la base del impuesto sobre la renta de una persona moral.

Se estima necesario delimitar la naturaleza del acreditamiento antes de entrar al estudio del principio de proporcionalidad, por su parte la Ley del Impuesto al Valor Agregado lo define como:

“Artículo 4. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según el caso”.

Sin embargo, lo arriba transcrito no deja lograr el cometido, siendo solo una descripción general de la fórmula, por su parte la doctrina es omisa definiéndola

como forma, lo más semejante es la figura de la compensación, misma que se puede definir según Arrioja Vizcaíno²⁴.

“...Forma de extinción de los tributos o contribuciones, tiene lugar cuando el Fisco y el Contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al Fisco, pero este último a su vez está obligado a devolverle cantidades pagadas indebidamente...”

Podríamos afirmar que tanto el acreditamiento como la compensación, persiguen el mismo fin reducir el monto a pagar, por medio del reconocimiento de adeudos mutuos, en la relación jurídico-tributaria, pero al acreditamiento le son aplicables reglas más estrictas, al converger obligaciones tributarias de terceros, los cuales en su momento repercutieron el impuesto al valor agregado, sin pasar por alto prácticas abusivas desplegadas por algunos contribuyentes, ello resulta posible dada la propia mecánica del impuesto al valor agregado, tal vez la diferencia más importante radique en que el acreditamiento forma parte del cálculo del impuesto al valor agregado, derivado de existir diferentes tasa y exenciones, en contra partida la compensación no influye. En resumen, se tiene que ambas figuras son medios para idóneos para la extinción de las obligaciones fiscales, sirve de apoyo lo afirmado por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la siguiente tesis.

V-TASR-XVII-1494

COMPENSACIÓN Y ACREDITAMIENTO.- AL TRATARSE ÉSTAS DE UNA FORMA EXTINTIVA DE PODER CUBRIR LA OBLIGACIÓN FISCAL QUE TIENEN LOS CONTRIBUYENTES CON LA AUTORIDAD FISCAL, AMBAS FIGURAS JURÍDICAS TIENEN LOS MISMOS EFECTOS.- Si bien es cierto que el segundo párrafo del artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que si en la declaración del ejercicio los contribuyentes tienen cantidades a su favor, podrán acreditarlas en declaraciones de pago provisional posteriores o solicitar su devolución total, también lo es que no obstante que dicho precepto no alude en forma expresa a la figura jurídica de la "compensación" ello no implica que los contribuyentes no tengan el derecho de ejercerla, en términos de lo previsto en el primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, dado que al tratarse las mismas de una forma extintiva de poder cubrir la obligación fiscal que tiene el contribuyente con la autoridad fiscal, es evidente que al hablarse de compensación igualmente se está en la hipótesis de acreditamiento, que prevé el segundo párrafo del referido artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dado que a través de las figuras jurídicas en comento se llega a un mismo propósito, el cual es que a través del saldo a favor que les resulte a los contribuyentes mediante el ejercicio fiscal, se acredite contra el impuesto a cargo que se origine en los meses siguientes.²⁵

²⁴ Arrioja Vizcaíno, Adolfo, Derecho fiscal, Textos Universitarios, 21ª Ed, México, Themis, 2012, pág. 609.

²⁵ R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año V. No. 50. febrero 2005. pág. 212.

Se puede apreciar una clara violación al principio de legalidad, por el hecho que el pagador de tributos ignora que parte del impuesto al valor agregado podrá acreditar, impactando de igual manera al principio de proporcionalidad impidiéndole disminuir su carga impositiva mediante el uso del acreditamiento, que en estricto derecho le correspondería, aumentando desproporcionalmente el impuesto al valor agregado a cargo, quedando a merced del Fisco, en relación con las diversas interpretaciones que pudiera realizar desde afirmaciones meramente subjetiva, lo anterior traerá como consecuencia un pago excesivo de impuesto al valor agregado, dejando de lado la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, dañando las ganancias de la empresa, provocando en la mayoría de los casos un aumento en los precios de los bienes o servicios ofertados por la misma, con las consecuentes distorsiones económicas, como lo son la inflación, incertidumbre que podría orillar a la empresa a no realizar determinadas actividades por el temor a costos imprevisto, etc.

c) La descripción contenida en los comprobantes fiscales digitales con relación al Principio de equidad.

El principio de equidad, esencialmente nos conmina a establecer un plano de igualdad entre sujetos que se encuentren en una misma situación de hecho, siendo previsible la regla aplicable, así como las consecuencias derivadas, lo anterior es retomado por Calvo Nicolau²⁶.

“La garantía de equidad tributaria tiene por finalidad dar un trato igual a todos los contribuyentes obligados al pago de una contribución, si se encuentran en una misma situación jurídica, Así se respeta el principio de justicia tributaria implícito en dicho precepto, y se concede un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.”

Partiendo de la premisa de tratar igual a los iguales, podemos inferir que ello no sería posible si el Servicio de Administración Tributaria se avocara a interpretar normas fiscales, sustentando dicha interpretación en criterios subjetivos, por otra parte resulta discrecional la aplicación del sentido que le atribuye a la norma, lo anterior solo genera una serie de violaciones a los derechos de los contribuyentes, trascendiendo al ámbito jurisdiccional, generando tesis contradictorias y exacerbando tratos diferenciados sin justificación alguna.

En suma, aquellos pagadores de impuesto que fueron sujetos a la aplicación de la interpretación estricta del verbo “descripción” fueron sujetos a tratos diferenciados, ya que algunos obtuvieron resoluciones favorables permitiéndoles acreditar el impuesto al valor agregado, mientras que a otros contribuyentes a quienes les fue negado el acreditamiento empleando diverso criterio judicial y aun cuando la contradicción fue resuelta, no se debe soslayar los daños patrimoniales soportados por dichos contribuyentes.

²⁶ Calvo Nicolau, Enrique, Aspectos de Posible inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, 1ª. Ed, México, Themis, 2008, pág. 47.

Lo anterior podría generar, soluciones absurdas, como el cambio de domicilio fiscal, ha uno comprendido dentro de la competencia territorial de un circuito judicial donde no se comparta el criterio del Fisco, si bien se podría cuestionar la viabilidad, esta devine, de la excesiva lentitud, con la que la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve los asunto sometidos a su consideración, adicionalmente a lo imprevisible de la postura que podría sumir la misma.

d) La descripción contenida en los comprobantes fiscales digitales con relación a la obligación de autodeterminación.

Dicha obligación tiene su fundamento en el artículo 6 del CFF, mismo que descansa sobre el principio general de Derecho de buena fe, siendo la piedra angular del sistema tributario, dejando a cargo del contribuyente determinar y declarar sus ingresos en general, para después separarlo como gravables y no grabables, según la norma o acreditable en el caso que nos ocupa, para en su oportunidad enterar los impuestos a cargo.

En relación con esta obligación, Álvarez Villagómez²⁷ afirma que el CFF, retoma el principio de autodeterminación, en la frase “Las relaciones entre el fisco y los contribuyentes están determinadas por el principio de cumplimiento voluntario de las normas fiscales” dicho texto de iniciativa que diera origen al Código Fiscal de la Federación de 1981. Respecto de este punto en particular la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de negar el carácter de “principio” a la autodeterminación, considerándola una obligación, pronunciamiento que se encuentra recogido en la siguiente jurisprudencia.

OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.

El citado precepto dispone que corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. La autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Ahora bien, la interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación pone de relieve que la referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de

²⁷ Álvarez Villagómez, Juan, Sujeto pasivo de la obligación fiscal, 1ª. Ed, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2014, Fiscal, pág. 59.

sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad fiscal, como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria.²⁸

Si bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación, afirma que es obligación de contribuyente el autodeterminar su situación fiscal, se discrepa, en consecuencia de hallar sustento en el principio general de Derecho de buena fe, sin el cual no tendría sentido el sistema tributario, de igual manera establece límites a la potestad recaudadora del Estado, dando una temporalidad al sujeto pasivo del impuesto para enterar la ejecución de un hecho generador, para posteriormente aplicar la norma tributaria que estime le es aplicable, sin embargo, el Estado debe esperar al vencimiento del plazo para poder ejercer cualquier acto de cobro o determinación del mismo. Un ejemplo de lo anterior es la declaración anual, puesto que no podría la autoridad extractora realizar legalmente el cobro del de los impuestos anuales del ejercicio inmediato anterior el primero de enero, ya que le asiste el derecho al contribuyente de enterar dichos impuestos hasta el 30 de marzo del siguiente ejercicio, por lo que se podría refutar válidamente que estamos en presencia de una obligación condicionada, a que el contribuyente actúe tendientes a cumplir con sus obligaciones fiscales.

Por lo anterior se concluye que no existe como tal un principio de autodeterminación, por el contrario, el contribuyente tiene la obligación de autodeterminarse, pero asistiéndole en todo momento la presunción de que los hechos declarados son ciertos, al amparo del principio de buena fe.

En el caso estudiado se estima que la autoridad hacendaria inobservo el principio de buena fe, en relación con la “descripción del servicio”, siendo que el contribuyente, al cumplir con la obligación de autodeterminación de impuestos, lo hace de buena fe, por lo que corresponde a la autoridad desvirtuar lo anterior y sostener que contribuyente altero hechos, para acreditar indebidamente el impuesto al valor agregado, pero al no acontecer así, la autoridad fiscal negó indebidamente el acreditamiento, exigiendo mayores requisitos a los previstos en la Ley.

Principios de derecho involucrados desde la óptica del actuar de la autoridad hacendaria

a) El Principio de legalidad en relación con la fundamentación y motivación en el actuar de la autoridad.

El Principio de legalidad en el actuar de las autoridades en el ámbito de sus competencias, se sostiene en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales obligan a que todo acto de autoridad se

²⁸ 1a./J. 11/2012 (9a.). Primera Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo 1, Libro X, Julio de 2012, Pág. 478.

encuentre debidamente fundado con apoyo de la Ley aplicable, y expresar los motivos por los cuales se ejerció determinada facultad.

El acto administrativo se puede definir según Nava Negrete²⁹ como:

“... La expresión o manifestación de la voluntad de la administración pública, creadora de situaciones jurídicas individuales para satisfacer las necesidades colectivas...”

Por otro lado, el mismo autor nos da a conocer los elementos esenciales del acto administrativo a saber.

- Sujeto.
- Voluntad.
- Objeto.
- Motivo.
- Fin.

En relaciona al acto objeto del estudio, dichos elementos se materializan de la siguiente forma:

El sujeto es un organismo de la administración pública, es decir el Servicio de Administración Tributaria, facultado para vigilar el cumplimiento de las leyes tributarias, con fundamento en el artículo 2 de la Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria.

La voluntad, se depende del análisis realizado por la autoridad, el comprobante fiscal digital no cumplió con el requisito “descripción del servicio”, materializando dicha voluntad, en la aplicación de una interpretación subjetiva del verbo “describir”.

El objeto, se hizo consistir en privar de efectos al comprobante fiscal digital por no reunir requisitos de forma, lo anterior para negar el acreditamiento solicitado.

Por tocante al Motivo, se tiene el cumplimiento al mandato de Ley previsto en el artículo 2 de la Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria.

En último lugar, el Fin, en este sentido la autoridad hacendaria pretendió evitar un quebranto patrimonial al patrimonio de la federación, impidiendo el acreditamiento que considero improcedente.

De lo anterior, llama la atención que la voluntad de la autoridad se ve viciada por un error pues, no obstante, el Fisco puede interpretar los alcances de una norma, dicha interpretación se encuentra sujeta a los límites previstos constitucionalmente, mismos que reflejan los principios de justicia tributaria, siendo aplicable el principio de legalidad, el cual restringe la interpretación de una norma tributaria, en cuanto a su alcance.

²⁹ Nava Negrete, Alfonso, Derecho Administrativo Mexicano, 3ra Ed, México, Fondo de Cultura Económica, 2007, pág. 22.

Ahora bien, el particular puede divagar en interpretaciones absurdas, las cuales no trascenderán de sus buenas intenciones o lograr la discusión a doctrinal de algún tema, pero la autoridad no lo puede ser al estarle estrictamente prohibido, máxime que el artículo primero de la Carta Magna, le ordena que en el ámbito de sus actuar deberá hacerlo con irrestricto respeto a los derechos humanos, en conclusión, se estima, con su actuación viola el principio de legalidad.

Resultado inaplicable el método estricto propuesto por la autoridad, al no ser un elemento esencial del tributo la “descripción del Servicio” lo anterior lo tiene fundamento en la tesis.

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.³⁰

³⁰ Segunda Sala. Novena Época. Apéndice 2000. Tomo III, Administrativa, P.R. SCJN, Pág.216.

Análisis de la ejecutoria

A fin de realizar el estudio de la ejecutoria anteriormente citada, se respetará la narrativa de la resolutoria, haciendo los comentarios y observaciones pertinentes.

En materia de la contradicción de tesis número 232/2017, originada por la denuncia de uno de los Magistrados integrantes del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, mismo que invoco la tesis, **“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.”**

En atención a la divergencia de criterio con el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, mismo que aplico el criterio, **COMPROBANTES FISCALES. LA "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON Estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción.** Posterior a que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación verificó si seguía vigente dicho criterio, además de cumplidas las exigencias procesales de competencia, legitimación y existencia de la contradicción, se avocó a su resolución

En primer término, analizó la aplicación de las tesis invocadas con anterioridad por parte de los Tribunales cuyos criterios contienden, fruto de una interpretación en uso del arbitrio judicial. Una vez colmado este requisito, procedió al análisis consistente en determinar si dichos criterios se sostenían, en razonamientos opuestos, resultando ser el caso.

Visto lo anterior la Suprema Corte estableció dos interrogantes a resolver en la ejecutoria, a saber, **¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción, del Código Fiscal de la Federación vigente de 2008 y 2012, como se cumple el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales? Y ¿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?**

Para lo anterior, se comienza estudiando lo determinado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, que, medularmente, estableció:

“... Las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivan, para concluir que no existe justificación legal para que la autoridad fiscal haya rechazado las deducciones solicitadas con tales facturas y que en su contenido se advierte el concepto que amparan...”

Se comparte la interpretación sistémica de dicho tribunal, advirtiéndose que el juzgador reconoce la presunción, apoyada en el principio de buena fe en relación con la obligación de autodeterminación del contribuyente, aunado a que una vez cubiertos los requisitos formales de los comprobantes fiscales, les asiste una presunción *“iuris tantum”*, lo anterior sin perjuicio del ejercicio de facultades de comprobación a favor del Fisco, asociado al hecho de fundar atinadamente dicho Tribunal en el artículo 31 fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual permite al contribuyente utilizar como “comprobantes fiscales” los originales de estados de cuenta, cheques, traspasos de cuentas, tarjetas de crédito o débito, casas de bolsa y monederos electrónicos. Siendo contrario a lo previsto en la Ley, la interpretación de la autoridad, que esencialmente sustentó que el único medio idóneo como “comprobante fiscal” eran las facturas; sin embargo, la propia Ley permitía diversos medios como se ha expuesto, la utilización de la Ley del Impuesto sobre la Renta se estima pertinente, en razón de que la Ley del Impuesto al Valor Agregado remite a la misma, para delimitar conceptos tan trascendentes, como el ser “estrictamente indispensable” la erogación para el objeto social.

Es de hacerse notar que el criterio en estudio también atiende al principio de equidad tributaria, el cual se traduce en permitir contribuyente, pagar impuestos en armonía con su verdadera capacidad contributiva.

Por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito estableció lo siguiente:

“... En este contexto, considero infundado el agravio de la autoridad por el que pretendía la no deducibilidad de los gastos que amparan la facturas que exhibió el contribuyente, al considerar que no eran gastos estrictamente indispensables, al no describir que fueron por la prestación de servicios profesionales de almacenaje, concepto que comprenden los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, pues dichas facturas describen, únicamente “servicios de almacenaje”, una, y otras “almacenaje”, otras...”

Como se había anticipado la resolución del órgano jurisdiccional fue la adecuada, debido a que el Fisco pretendió aplicar una interpretación más allá del contexto del verbo “descripción”, adicionando requisitos de manera ilegal, violado el principio de legalidad en relación al de equidad tributaria, al exigir mayores

requisitos de los que la propia Ley solicita expresamente, provocando un trato diferenciado entre contribuyentes en la misma situación, ya que algunos obtuvieron respuesta favorable de los tribunales mientras que otros no tuvieron la misma suerte.

Posteriormente la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, procedió al análisis del criterio del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, señalando:

“...La descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos a favor de la quejosa son genéricos y, por ende, insuficientes para comprobar que se refieren a servicios (mano de obra de calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno, mano de obra Cerralvo).

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

Se aclara que, una vez estudiada la sentencia del Juicio de Amparo Directo expediente 475/2015-II³¹ que dio origen al criterio, se vislumbra una notoria deficiencia del asesor jurídico de la quejosa por los siguientes puntos:

- 1) La quejosa por conducto de su asesor jurídico, intento acreditar la materialidad de la operación de una forma deficiente, al no aporta los documentos que soportaron la misma según consta en la sentencia.

“...Finalmente, se estima inoperante el diverso argumento por el que la quejosa refiere que la responsable bien pudo desahogar de manera oficiosa medios de prueba para mejor proveer, incluyendo el contrato de prestación de servicios ya mencionado (respecto de la cual se estimó que no se había acompañado al juicio), antes de cerrar la instrucción, conforme al artículo 41 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a fin de saber cuáles fueron los servicios prestados a su favor...”

- 2) La quejosa por conducto de su asesor legal, no fue capaz de establecer la litis del asunto, (la cual no versó en probar la materialidad, sino en desvirtuar la infundada interpretación del Fisco), actuando en consecuencia, debido a que la defensa desplegada, no combatió la interpretación propuesta por la autoridad, se desconocen los motivos.

³¹http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=155/0155000018250861006.doc_1&sec=Mario_Enrique_Guerra_Garza&svp=1

Las anteriores precisiones se realizan para tratar de ser lo más objetivos respecto del razonamiento del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, dado que se estima erróneo, el cual podría haber sido distinto, si la quejosa hubiera combatido de manera integral la litis del asunto.

Entrando al estudio de lo sostenido por el multicitado Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, el criterio que sostuvo se considera desafortunado, al no haber priorizado el estudio del caso desde una perspectiva sistémica de la norma fiscal, lo anterior al no ser materia de los requisitos formales las consideraciones de fondo, dicho de otro modo, resultaría estéril calificar la deducibilidad de una erogación amparada en un comprobante fiscal carente de requisitos formales, pues sería el equivalente de estudiar los agravios de una demanda de amparo presentada de manera extemporánea.

Ahora bien, la autoridad actuó por demás, de mala fe, al inducir al error al Tribunal siendo una mera cortina de humo lo de la materialidad, ya que de contar con los elementos para poder desvirtuar una operación simulada hubiera iniciado facultades de comprobación, tendientes a privar de todo efecto al comprobante fiscal y multar al contribuyente, sin contar el efecto que pudiera tener en la base del impuesto Sobre la Renta y demás consecuencias derivadas.

Aunado a las facultades de comprobación regladas, la autoridad cuenta con los actos “Preparatorios para el proceso de fiscalización”, que consisten en revisar de manera libre y sin restricción alguna, todos los documentos en poder de la autoridad hacendaria, lo anterior tiene sustento en la siguiente jurisprudencia:

INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN EN PODER DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA VERIFICAR EL ACATAMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. SU REVISIÓN CONSTITUYE UN ACTO PREPARATORIO DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN. La revisión de la información y documentación que obra en poder de la autoridad hacendaria con el objeto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales e identificar, en su caso, los hechos u omisiones que pudieran entrañar su incumplimiento, se traduce en un acto preparatorio del proceso de fiscalización y, como tal, no restringe derecho alguno de los contribuyentes ni implica la intromisión de la autoridad en su domicilio, habida cuenta que los sistemas de almacenamiento y procesamiento de datos implementados para agilizar los procesos de recaudación y fiscalización permiten constatar ese aspecto mediante el cruce de la información que los propios contribuyentes ingresan a esos sistemas, como lo es la relativa a las declaraciones de impuestos e informativas, dictámenes financieros, solicitudes de devolución, avisos y comprobantes fiscales. En consecuencia, el proceso de fiscalización, entendido como aquel a través del cual la

autoridad hacendaria ejerce sus facultades de comprobación para determinar si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales y, en su caso, el monto de las contribuciones omitidas, inicia cuando se les requiere para que exhiban los datos, informes y documentos que estimen necesarios para desvirtuar los hechos u omisiones advertidas, o bien, para corregir su situación fiscal.³²

Si bien esta jurisprudencia era de reciente creación al resolver el Juicio de Amparo Directo expediente 475/2015-II, no menos cierto era que existían precedentes que pudo invocar la quejosa, para hacer notar lo absurdo de la interpretación de la norma, por parte del Servicio de Admiración Tributaria.

Por otro lado, es de relevancia señalar que dentro de su resolución, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito invoco la tesis aislada que a continuación se transcribe:

COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.

Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico,

³²Segunda Sala 2a./J. 149/2016 (10a.), octubre de 2016.

los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

La tesis trascrita se considera inaplicable como lo dice la propia ejecutoria, lo anterior por versar sobre la autenticidad de los comprobantes fiscales, así como de su literalidad solo impone la obligación del contribuyente de contar con comprobantes que reúnan los requisitos formales, los cuales, fueron presentados, el Tribunal pasa por alto nuevamente que la litis nunca versó sobre la falta de cumplimiento a la norma fiscal, por el contrario de una interpretación del verbo “descripción”, misma que sirvió de base, para pedir mayores exigencias, en el llenado de los comprobantes fiscales, al incorporar elementos ajenos, como calificar de “insuficiente” una descripción, inventado términos, dado que la norma fiscal, nunca previó “descripciones suficientes” e “insuficientes”, al añadir calificativos se cambia por completo el sentido de la norma, dejado al contribuyente en total estado de incertidumbre jurídica.

También resulta importante determinar como el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito arribó a tal definición y le dio prácticamente un nuevo significado al verbo “descripción”, para ello utilizó el siguiente razonamiento:

“...En la vigésima tercera edición del mencionado diccionario, se define de la siguiente manera: “1. tr. Representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje. 2. tr. desus. Definir el imperfectamente algo, no por sus cualidades esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades. 3. tr. desus. Delinear, dibujar, pintar algo...”

...Con base en la primera acepción, concluyo que el significado del verbo “describir” contenido en la norma, orilla a afirmar que el requisito formal establecido por el legislador, implica no se suficiente que los comprobantes fiscales contengan la cita de la idea general, pues el vocablo descripción conlleva a la explicación detallada del servicio prestado...”

Es criticable el sentido que le dio al vocablo descripción, llevando al extremo de volverlo sinónimo de explicar “detalladamente”, dándole una connotación inaplicable que rebaza la intención del legislador, toda vez que éste último pudo libremente imponer la obligación de detallar, pormenorizar o precisar, lo que demuestra un exceso en las funciones del tribunal, evidenciando la violación al principio de legalidad y equidad de la norma tributaria.

Según el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito robustece el anterior argumento lo siguiente:

“... Si se considera que el comprobante fiscal (factura) acredita la posible realización de un gasto o erogación, empero, ello es insuficiente para que tenga efectos fiscales (aisladamente), 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 deducible o acreditable para todos, aun cuando tengan los documentos que los acrediten, sino que solo serán aquéllos que cumplan con las demás disposiciones tributaria que puedan tener el efecto deseado, es decir su deducción o acreditamiento...”

Podemos deducir que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, otorgó un nuevo alcance al verbo “descripción” a la comprobación de las operaciones de una persona moral, por medio de los comprobantes fiscales. Por otra parte resulta contradictorio el argumento que sostiene ahora, al reconocer que no basta con que se tenga un comprobante fiscal que cumpla los requisitos formales (la descripción), si se tiene aisladamente, porque debe cumplir las “demás disposiciones tributarias”, cuando se supone que sostiene la idea contraria de que el único medio idóneo para probar una erogación es la factura, luego entonces, la factura por si misma es suficiente para la procedencia de la deducción, ya que no se puede pormenorizar en ningún documento.

Lo anterior nos llevaría concluir que el Servicio de Administración Tributaria, tiene una capacidad de abstracción envidiable, al poder determinar la procedencia de una deducción o acreditamiento con solo presentar una factura sin más.

El razonamiento del Tribunal refuerza la postura que no se puede interpretar la norma aisladamente, por el contrario, se debe hacer de manera sistémica, para darle sentido a la misma.

Siguiendo con de las premisas expuestas llama la atención lo siguiente:

“...En este contexto, concluyó que los comprobantes fiscales y su función, el elemento formal (comprobante) está 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 elemento de prueba...”

En la inteligencia de que existen documentales públicas y privadas, siendo la factura un documento privado, por si, no genera convicción alguna, sería necesario entrelazarlo con diversos documentos, como lo son estados de cuenta, contratos, cheques etc. Siendo de nueva cuenta absurda la postura del tribunal de concebir aisladamente al comprobante fiscal y contrario a lo que piensa el tribunal el comprobante fiscal, su fin primordial es fiscalizar al contribuyente, como se corrobora con la reforma fiscal de 2014, que impuso la obligación de adoptar los

comprobantes fiscales digitales y además de obligar al pago con medios regulados por el sistema financiero.

Ahora bien, el propio Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, se desdice con la siguiente afirmación que realizó:

“...En la inteligencia de que tal imperativo no pude llegar al extremo de exigir la incorporación en el comprobante fiscal de elementos ajenos, por ejemplo, en el caso del servicio de “capacitación”, el señalamiento del concepto no implica el pormenorizar en el comprobante, el personal capacitado, el lugar en el que se llevó a cabo, las listas de asistencia, entre otros aspectos, sino la referencia del servicio únicamente debe de contener los datos suficientes que informen claramente el servicio que se prestó...”

Nuevamente el Colegiado se contradice pues, por una parte, resuelve que el verbo “descripción” denota “detallar” y según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española detallar significa:

*1. tr. Tratar o referir algo por partes, minuciosa y circunstanciadamente.*³³

No, siendo congruente por una parte exigir “detallar”, que se traduce en dar referencias precisas de algo, en este caso del servicio prestado, como lo ¿Quién lo prestara?, ¿Cuándo?, ¿Dónde?, ¿Para qué?, etc. Y luego marcar excepciones confusas que solo abonan a empeorar, la inseguridad jurídica, derivada de una interpretación sin sustento, en contra partida reitera la necesidad de una “descripción detallada”.

“... En el caso, la descripción del servicio en los comprobantes que exhibió la quejosa resulta genérica, puesto que no permiten saber cuál fue el concepto que justificó su emisión, a fin de constatar si tal servicio realmente es indispensable para la actividad comercial de la quejosa, relacionada con su objeto social, consistente en la compra venta de maquinaria pesada y fabricación de estructuras metálicas.

Ello, porque el servicio prestado consistió en: mano de obra de calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno, mano de obra Cerralvo, descripción que por sí misma no permite saber la clase de servicio que en el caso fue proporcionado a la quejosa y, a la par, si ésta era necesaria para su actividad comercial, a fin de considerarla acreditable...”

³³ <https://dle.rae.es/?id=DZQQjZR>

Se hace notorio que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, insiste en que con solo la descripción se puede determinar la deducibilidad o acreditamiento, sin tomar en consideración el objeto social o el perfil transaccional.

Hasta aquí lo razonado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

Ahora entraremos al estudio de lo expuesto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la nación:

“...La respuesta a la primera interrogante formulada ya ha sido proporcionada por esta Segunda Sala al resolver, por unanimidad de votos, los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, en sesiones de 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016, bajo la ponencia de los señores Ministros Franco González Salas y Luna Ramos, respectivamente, en los que se pronunció respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de 2008 y 2013, así como a su constitucionalidad desde la perspectiva de los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.”

En el primero de tales precedentes se sostuvo, en lo que interesa para efectos de la resolución de la presente contradicción de tesis, lo siguiente:

“[...]”

Tomando en cuenta lo anterior, debe decirse que el término “descripción” es de uso común y de fácil comprensión, en tanto que como lo refiere la propia agraviada, conforme a su definición gramatical denota:

descripción.

(Del lat. descriptiō, -ōnis).

1. f. Acción y efecto de describir.

2. f. Der. inventario.

Por otra parte, describir significa:

describir.

(Del lat. describere).

- 1. tr. Delinear, dibujar, figurar algo, representándolo de modo que dé cabal idea de ello.**
- 2. tr. Representar a alguien o algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias.**
- 3. tr. Definir imperfectamente algo, no por sus predicados esenciales, o dando una idea general de sus partes o propiedades.**

De lo anterior se sigue que el término “describir” no es ambiguo porque en las tres acepciones que reconoce el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, existe **el elemento esencial de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades.**

Consecuentemente, al referirse la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación a la descripción del servicio, se trata de la delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal.

En tales términos, el numeral de mérito no provoca incertidumbre jurídica como lo pretende la agraviada.

[...]

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

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

En esta línea, compete a la autoridad hacendaria determinar la procedencia de la transacción que se pretende y la eficacia del documento comprobatorio, en el entendido de que éste podrá ser rechazado si existiera diverso motivo para ello, en tanto que el

comprobante fiscal solamente demuestra la posible realización de un gasto o erogación.

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

[...]

(Énfasis y subrayado añadidos)”

La respuesta de la Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación, como ya se había anticipado a lo largo del cuerpo del presente trabajo, concuerda en que el verbo “descripción” se refiere a una enunciación genérica, resultado un despropósito la supuesta interpretación hecha por la autoridad hacendaria, que se podría decir falto a su objetivo según su Ley Orgánica de velar por el cumplimiento de las leyes fiscales, siendo la propia autoridad quien desatendió a la norma impunemente, negando deducciones o acreditamiento a los que se tenía derecho.

De igual manera reconoce implícitamente que la autoridad no debió negar los acreditamientos, pretextando requisitos formales, más allá de los previstos en la Ley, siendo lo correcto ejercer facultades de comprobación ante la duda de la materialidad de alguna operación consignada en una factura, así se logra un equilibrio entre el principio de legalidad y de debido proceso, otorgándole la garantía de audiencia para que, previo a ser privado de cualquier Derecho, pueda controvertir la legalidad del actuar de la autoridad, interponiendo los recursos que considere oportunos.

Siendo también el caso, de aclarar que la determinación de la deducibilidad o no de una erogación al amparo del término “Estrictamente indispensable” debe responde a una individualización de la norma tributaria atendiendo a cada situación de hecho particular.

Por otra parte, continuando con lo dicho por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“...En cuanto al Código Fiscal de la Federación vigente en 2001, en la jurisprudencia.

DEDUCCIÓN DE GASTOS FISCALES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALORAGREGADO. EL CONTRIBUYENTE SÓLO ESTÁ OBLIGADO A CERCIORARSE QUE LA DOCUMENTACIÓN QUE AMPARE AQUÉLLOS REÚNA LOS REQUISITOS QUE SEÑALA EL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

De conformidad con el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realizan, éstos deberán reunir los requisitos señalados por el artículo 29-A del mismo ordenamiento legal, y señala que quienes adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo y cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en ellos es el correcto, a fin de lograr la deducción o acreditar fiscalmente con base en esos comprobantes; a su vez, la fracción III del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala los requisitos que deberán reunir las deducciones autorizadas, como son, que se comprueben con documentación que reúna los requisitos "... que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los expida ...". En estas condiciones, el contribuyente que pretenda hacer deducible un gasto para fines del impuesto al valor agregado sólo está obligado a verificar que la documentación que ampare dicho gasto reúna los requisitos ya señalados, entre los que no se encuentra la obligación de cerciorarse o verificar que la clave y registro federal de contribuyentes contenidos en los comprobantes de pago efectivamente se encuentren registrados ante el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, que estando registrado el contribuyente emisor de los comprobantes de pago no sea localizable, o no se encuentre en suspensión de actividades ³⁴

La jurisprudencia transcrita resulta relevante ya que establece los requisitos necesarios para obtener un acreditamiento, así como la obligación del receptor del comprobante fiscal de cerciorarse del cumplimiento de algunos requisitos básicos, dejando de lado el de una descripción pormenorizada.

³⁴ XV.1o.30 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVI, Septiembre de 2002, Pág. 1351

Es de resaltar que la ejecutoria se encarga de otros aspectos como lo son algunas obligaciones de los contribuyentes, en relación con los comprobantes fiscales.

“...Incluso, recientemente y por lo que se refiere al Código Fiscal de la Federación para 2012, esta Segunda Sala en la jurisprudencia 2a./J. 87/2013³⁵, se apartó de la interpretación que había sostenido precedentemente (en la jurisprudencia 2a./J. 161/2005) para resolver que una nueva reflexión la llevó a considerar que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del referido Código...”

Por otro lado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación acota las obligaciones de los contribuyentes, en relación con lo emisores de los comprobantes que, si se llegaban en supuesto de ser ilocalizables, la autoridad hacendaria negaba cualquier valor a los comprobantes fiscales.

A continuación, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aborda el principio de legalidad.

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

En esa misma línea argumentativa en la jurisprudencia:

COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA

SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.

Conforme a la línea argumentativa desarrollada por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis jurisprudencial 2a./J. 87/2013 (10a.) (), tratándose de comprobantes fiscales, la obligación del contribuyente en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se limita a verificar que: a) el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos; y b) contengan impreso el número de folio, el lugar y las fechas de impresión y de expedición, así como los datos del impresor autorizado. Lo anterior, en virtud de que el cercioramiento del cumplimiento material de la obligación de que aquéllos sean impresos por un establecimiento autorizado constituye una obligación a cargo del tercero que los expide que no puede trascender a la esfera jurídica del contribuyente, pues su deber se reduce a verificar los datos contenidos en el comprobante. Así, el valor probatorio del comprobante impreso en un establecimiento no autorizado queda sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la que podrá requerir información adicional para determinar la realización efectiva de la operación, así como la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda.*

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

Lo anterior, en virtud de que el cercioramiento del cumplimiento material de la obligación de que aquéllos sean impresos por un establecimiento autorizado constituye una obligación a cargo del tercero que los expide que no puede trascender a la esfera jurídica del contribuyente, pues su deber se reduce a verificar los datos contenidos en el comprobante.

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

Refuerza lo previsto por el principio de certeza jurídica al tener que estar prevista la sanción en la Ley, misma que debe facultar expresamente al Fisco a negar deducciones o a rechazar el acreditamiento, además destaca que no se puede hacer responsable al contribuyente de vigilar a los iguales.

En relación al principio de buena fe y obligación de autodeterminación de las contribuciones, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, menciona:

“...Lo anterior, pues sí, 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...”

Como ya se había comentado, el hecho de aprobar o no el acreditamiento, en nada afecta las facultades de comprobación, ya que el comprobante fiscal solo se considera un indicio de un ingreso o deducción, según sea el caso, dejando expedito el derecho de la autoridad de revisar el cumplimiento que el contribuyente haya dado a la norma tributaria y actuar en consecuencia.

Al propio tiempo reconoce la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se debe respetar lo previsto en la norma bastando con un concepto general para cumplir con la descripción del servicio.

“...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 efecto, el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento –aplicable también a los procedimientos comprobación o gestión fiscal–, así como el derecho a la seguridad jurídica, llevan a concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara delimitando sus partes o propiedades, por regla general se entenderá que los comprobantes fiscales respectivos cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012...”

Otro derecho fundamental es el de probar, es decir bajo el principio de contradicción, se permite al contribuyente cuestionar la determinación de la autoridad fiscalizadora, a fin de darle acceso al debido proceso que podemos definir con apoyo en la siguiente jurisprudencia;

DERECHO HUMANO AL DEBIDO PROCESO. ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN. El artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reconoce el derecho humano al debido proceso al establecer que nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Ahora bien, este derecho ha sido un elemento de interpretación constante y progresiva en la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, del que cabe realizar un recuento de sus elementos integrantes hasta la actualidad en dos vertientes: 1) la referida a las formalidades esenciales del procedimiento, la que a su vez, puede observarse a partir de dos perspectivas, esto es: a) desde quien es sujeto pasivo en el procedimiento y puede sufrir un acto privativo, en cuyo caso adquieren valor aplicativo las citadas formalidades referidas a la notificación del inicio del procedimiento y de sus consecuencias, el derecho a alegar y a ofrecer pruebas, así como la emisión de una resolución que dirima las cuestiones debatidas y, b) desde quien insta la función jurisdiccional para reivindicar un derecho como sujeto activo, desde la cuales protege que las partes tengan una posibilidad efectiva e igual de defender sus puntos de vista y ofrecer pruebas en apoyo de sus pretensiones, dimensión ligada estrechamente con el derecho de acceso a la justicia; y, 2) por la que se enlistan determinados bienes sustantivos constitucionalmente protegidos,

mediante las formalidades esenciales del procedimiento, como son: la libertad, las propiedades, y las posesiones o los derechos. De ahí que previo a evaluar si existe una vulneración al derecho al debido proceso, es necesario identificar la modalidad en la que se ubica el reclamo respectivo

El respeto al debido proceso es fundamental en cualquier Estado de derecho, aunque en materia tributaria las notificaciones se realizan por medio del llamado “Buzón Tributario”, que al implementarlo fue sujeto de diversas impugnaciones infructuosas, aquí cabe hacer una acotación. ya que, para impugna un crédito fiscal se debe garantizar el interés fiscal, siendo este último una barrera para el pleno ejercicio del Derecho de defensa.

La Segunda Sala de Suprema Corte de la Nación, arriba a la misma conclusión que ya anticipábamos, que derivado de la complejidad del sistema tributario mexicano se deben, interpretar las normas bajo el método sistémico, para una armonía con los principios de justicia tributaria.

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

Lo anterior, ya no resulta del todo aplicable, debido a la implementación del Comprobante Fiscal en su versión 3.3, que tiene la novedad o la restricción, según sea el enfoque, de incorporar un catálogo, el cual le asigna claves a los servicios más comunes y cuenta con claves asignadas a conceptos tan risibles, como guerras nucleares o servicios de brujería.

Por último, se tiene como criterio prevaleciente es, **COMPROBANTES FISCALES. LA "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON EstrictAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.**

Al interpretar las normas fiscales en atención al método sistémico y buscando el fin último de la norma.

Conclusiones

Primera. – Era innecesaria la interpretación del Verbo “descripción” implementada por la autoridad hacendaria, misma que no se pudo sostener, al solo ser una forma fácil de evitar acreditamiento y devoluciones.

Segunda. – La interpretación de normas fiscales, por parte del Fisco se debe hacer cumplimiento de los principios de justicia tributaria para evita generar inseguridad jurídica.

Tercera. – Se debe tener cuidado al establecer una estrategia de defensas para que la misma corresponda con la litis del asunto sujeto en consideración, máxime que se podrían generar criterios adversos a los contribuyentes en general.

Cuarta. – Los Tribunales deben poner especial énfasis en no ir más allá del sentido de la norma.

Fuentes.

- Sánchez Santiró, Ernest, Las reformas borbónicas como categoría de análisis en la historiografía institucional, económica y fiscal sobre Nueva España: orígenes, implantación y expansión, Barranquilla, Colombia, Universidad del Atlántico, 2016.
- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, 28ª. Ed, México, Porrúa, 2008.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho tributario, 5ª. Ed, México, Limusa, 2013.
- Arriola Vizcaíno, Adolfo, Derecho fiscal, Textos Universitarios, 21ª Ed, México, Themis, 2012.
- Calvo Nicolau, Enrique, Aspectos de Posible inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, 1ª. Ed, México, Themis, 2008.
- Álvarez Villagómez, Juan, Sujeto pasivo de la obligación fiscal, 1ª. Ed, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2014.
- Nava Negrete, Alfonso, Derecho Administrativo Mexicano, 3ra Ed, México, Fondo de Cultura Económica, 2007.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, SAT, Servicios fiscales digitales en México: Evolución, Recuperado de: <https://serviciosfiscalesdigitalesen-mexico-evolucion-2018%20.pdf>, 2018.
- Hernández Rugerio, Alma Delia, El régimen jurídico de las alcabalas en la época colonial, recuperado de <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/hechos-y-derechos/article/view/7026/8962>, 2014.
- Castillas, Karlos, El principio pro persona de la administración de justicia, Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Número 20. Recuperado de: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5861/7767>, 2009.
- González Luna, José Antonio y otros, Facturación electrónica, (Tesis), Instituto Politécnico Nacional, Escuela Superior de Comercio y Administración Santo Tomás, 2013.

- Civismo Fiscal, Factura Electrónica recuperado de http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/21_19712.html, 2018.
- Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Firma Electrónica Avanzada, Preguntas Frecuentes, recuperado de: http://tfja.gob.mx/media/media/pdf/contraloria/2014/5_triptico_de_firma_electronica_avanzada_2014.pdf, 2014.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, http://www.prodecon.gob.mx/buscador_c/buscarcrit/154, 2014.
- Diario Oficial de la Federación, recuperado de: <file:///C:/Users/usuario/Downloads/05012004-MAT.pdf>, 2004.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación, <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/tesis.aspx>
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria.