



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación

Pública, con acuerdo número 974181 del 15 de julio de 1997

**Análisis Jurídico de la Contradicción de Tesis 232/2017
“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”.**

Tesis para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Licenciado Moisés Gutiérrez Gómez

Director de Tesis

Doctor Juan Antonio Casanovas Esquivel

Ciudad de México 2025

Índice

Índice	2
Introducción	4
CAPÍTULO 1 Marco conceptual	6
1.1 Concepto de comprobante fiscal.....	6
1.2 Requisitos de los comprobantes fiscales.....	7
1.2.1 El Código Fiscal de la Federación de 1981.....	8
1.2.2 El Código Fiscal de la Federación de 1991.....	10
1.2.3 El Código Fiscal de la Federación de 1997.....	12
1.2.4 Los requisitos de los comprobantes fiscales hasta el año 2012.....	14
1.3 Comprobante Fiscal Digital.....	18
1.4 Comprobantes fiscales y obligaciones tributarias.....	24
1.4.1 Evasión Fiscal.....	26
1.4.2 Defraudación Fiscal.....	27
1.4.3 Elusión Fiscal.....	28
1.5 Ventajas y desventajas de los esquemas de facturación.....	29
CAPÍTULO 2 Contradicción de criterios suscitada entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito	31
2.1 La jurisprudencia como fuente del derecho en el caso concreto.....	31
2.2 Criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito.....	34
2.3 Criterio del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.....	41
2.4 Resolución de la Contradicción de Tesis 232/2017 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	48
CAPÍTULO 3 Análisis Jurídico de la Contradicción de Tesis 232/2017	58
3.1 Cinco temas expresados en la Contradicción de Tesis que nos ayudan a entender su alcance y efectos.....	58
3.2 Resolución Miscelánea Fiscal 2008.....	64
3.3 Resolución Miscelánea Fiscal 2012.....	67

3.4 Algunas posiciones adicionales respecto del requisito de la descripción del servicio prestado.	71
3.5 Derechos del Contribuyente.....	74
Conclusiones	78
Fuentes de Información	80
Bibliográfica:.....	80
Normatividad:	81
Jurisprudencia:.....	82
Internet:	83

Introducción

El presente estudio tiene la finalidad de facilitar la comprensión de las razones y efectos jurídicos determinados en la Contradicción de Tesis 232/2017, la cual origina la Tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), por la cual, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina aspectos sumamente trascendentes para la eficacia y utilidad de los comprobantes fiscales que, emitidos en los ejercicios fiscales de 2008 y 2012, tengan alguna controversia con el cumplimiento del requisito dispuesto en el Artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en dichos ejercicios fiscales.

Dicho requisito consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, y que es motivo de controversia de manera regular entre los contribuyentes y la autoridad fiscal debido a la gran complejidad que implica la actividad comercial, así como la estructura y forma de operación de las empresas en nuestro país, los cuales se desenvuelven en actividades y actos de naturaleza comercial cada vez más dinámicos y exigentes.

Esta nueva complejidad y acceso a nuevos elementos tecnológicos y del conocimiento tiene impacto también en la actividad recaudadora del Estado, motivando el establecimiento de criterios, reglas y procedimientos de la Autoridad Fiscal en los cuales, más pareciera defenderse de todo y contra todo lo exhibido y argumentado por los contribuyentes, lo que ha implicado que no se respeten los derechos fundamentales que el ordenamiento jurídico reconoce a los mexicanos, algunos de los cuales se han incorporado a la materia fiscal en la forma de los llamados “derechos del contribuyente”.

Por lo anterior, ha existido un largo y complicado proceso de construcción de criterios de interpretación de las normas fiscales que no ha estado exento de controversias, avances y retrocesos en su desarrollo, tal y como, en nuestro caso, lo reflejan los criterios que sobre los comprobantes fiscales ha sostenido el Alto Tribunal de la Nación.

En las presentes líneas se expresa un esbozo de ese proceso de creación del sistema normativo que sobre los comprobantes fiscales y sus requisitos se ha construido en nuestro país, mismo que se refleja, tanto en la actividad legislativa que ha producido el contenido sustantivo y las reformas al Código Fiscal de la Federación, como en la clarificación y facilitación efectuada por la autoridad fiscal incorporada a las diferentes Misceláneas Fiscales, como en el caso resulta en las correspondientes a los años 2008 y 2012, y que alcanzan su clímax en la actividad jurisdiccional desarrollada por los Tribunales del Poder Judicial de la Federación y la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior, siempre recordando que la actividad recaudadora del Estado, si bien tiene un fin fundamental para integrar los recursos económicos por los cuales

será posible la operación y ejecución de las funciones orgánicas del mismo, no puede darse de forma ilimitada pretendiendo asumir que “el fin justifica los medios”, sino que, para hacer eficaz, creíble y sólida dicha función de recaudación, ésta debe ser apegada a los derechos y principios que determinan su operación en armonía y respeto a los derechos de los ciudadanos contribuyentes.

Es necesario recordar que no bastan las declaraciones ni los discursos llenos de buenas intenciones, sino que lo relevante, tanto en lo concerniente a la cosa pública, como a las funciones y acciones de gobierno, son los hechos. Así, todos los poderes del Estado Mexicano, todos los ámbitos de competencia y los tres niveles de gobierno, deben perseverar en los hechos y acciones que mejoren y construyan mejores condiciones, sean estas sociales, de gobernabilidad, de buena administración pública, administración de justicia y justa recaudación.

CAPÍTULO 1 Marco conceptual

1.1 Concepto de comprobante fiscal.

Para comenzar con nuestro tema, es necesario adoptar un marco conceptual que nos permita establecer el alcance y dimensión del mismo, siendo éste de absoluta relevancia para la forma en que se estructuran y desenvuelven las relaciones entre los contribuyentes y la hacienda pública debido a las obligaciones que con motivo de la potestad tributaria se establecen en el desarrollo de la vida cotidiana de las personas y del Estado.

De esta forma debemos referirnos al concepto de comprobante fiscal, el cual, en principio es definido en su dimensión legal por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en los años 2008 y 2012, respectivamente, en los que se esbozan los elementos que integran el concepto de dicha figura, el cual nos permite expresar que el comprobante fiscal es el documento establecido en el Código Fiscal de la Federación, cuyos emisores obligados son aquellos contribuyentes que deben acreditar los actos y actividades que realicen, así como por los ingresos que reciban, adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios, los cuales deben cumplir con los requisitos establecidos en las leyes fiscales para que sean válidos y surtan efectos en materia tributaria.

Para justificar nuestra afirmación resulta necesario citar el contenido del primer párrafo del Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2008 y su equivalente en el año 2012, los cuales disponían lo siguiente:

Código Fiscal de la Federación 2008

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

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general. Las personas que tengan establecimientos a que se refiere este párrafo deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.

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

Código Fiscal de la Federación 2012

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

De dicha cita, podemos advertir los elementos que hemos señalado en el concepto de comprobante fiscal, en los cuales se hace referencia a:

- a) Las leyes fiscales, de donde debemos asumir que un comprobante fiscal, tanto en lo referente a sus requisitos, como a sus efectos, siempre deben estar determinados en una Ley;¹
- b) Acreditar los actos y actividades que realicen, así como por los ingresos que reciban, adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios, y que implica que los contribuyentes que efectúen actos de comercio, adquieran bienes o reciban servicios deben demostrar esos actos por medio del comprobante, – más coloquialmente asumido –, como factura.

1.2 Requisitos de los comprobantes fiscales.

Al respecto, debemos reiterar lo expresado en líneas anteriores, ello en cuanto a que los requisitos deben estar determinados en una Ley, ello en estricta observancia a la disposición contenida en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos², el cual constituye el fundamento normativo fundamental de los derechos humanos referidos a la materia

¹ Pérez de Ayala, José Luis, y González, Eusebio. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España 1994. p. 35.

² Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, **de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**

tributaria,³ razón por la cual, nuestra fuente para advertir cuales son los requisitos de los comprobantes fiscales son: el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Así, la norma jurídica que, por primacía determina cuales son los requisitos de los comprobantes fiscales lo es el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, siendo necesario ilustrar nuestro estudio con una exposición sobre la evolución de estos.

1.2.1 El Código Fiscal de la Federación de 1981.

Este instrumento normativo específico para la materia fiscal, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, abrogando el Código Fiscal previo de 1966, siendo que, luego de sucesivas reformas, ha mantenido su presencia, aun cuando no así sus efectos, pues es indiscutible que el mismo ha sufrido grandes transformaciones a lo largo de los años, las cuales lo han llevado a adoptar las nuevas tecnologías aplicadas al manejo y procesamiento de datos referentes a las operaciones comerciales de los contribuyentes.

El texto original del Artículo 29 del Código Fiscal de 1981, era concreto en cuanto a la previsión de la obligación de expedir comprobantes, dejando al Reglamento del Código la tarea de definir los requisitos que debían acreditar dichos comprobantes. Textualmente dicho Código Fiscal de la Federación establecía lo siguiente:

“Artículo 29.- Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señale el reglamento de este Código.”

No obstante, es necesario precisar que, para la fecha de dicha publicación en el Diario Oficial de la Federación, esto es el 31 de diciembre de 1981, aún no estaba publicado, ni lo sería de manera inmediata, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, por lo que los requisitos de los comprobantes fiscales no estuvieron definidos a nivel normativo o por algún medio legal, lo que implicó que los comprobantes fiscales emitidos en dicha época carecieran de validez para efectos fiscales, generando falta de seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes de aquel entonces, pues no había una norma que reglamentará cuáles hubieren sido los requisitos que tenían que cumplir los contribuyentes.

³ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 12, noviembre de 2014, Tomo I, Página 714, de rubro: **“DERECHOS HUMANOS. SU CONTENIDO NO SE LIMITA AL TEXTO EXPRESO DE LA NORMA QUE LO PREVÉ, SINO QUE SE EXTIENDE A LA INTERPRETACIÓN QUE LOS ÓRGANOS AUTORIZADOS HAGAN AL RESPECTO”**.

Fue hasta el 29 de febrero de 1984, cuando se publicó el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual dispuso y especificó los requisitos que debían cumplir los comprobantes fiscales, ello de forma puntual en su Artículo 36, en el cual se disponía de manera textual lo siguiente:

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

I. Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes (RFC) de quien los expida.

II. Número de folio, lugar y fecha de expedición.

III. Nombre, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien los expida.

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

V. Valor unitario e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

VI. Número y fecha del documento aduanero, así como aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación”⁴

Tal y como se aprecia de esta cita, aquí encontramos el primer referente al requisito del comprobante fiscal consistente en la *descripción del servicio* que se pretenda amparar con dicho medio de acreditamiento, destacando el hecho de que los requisitos para la emisión de comprobantes fiscales no eran tan complejos, tampoco se imponía obligación de que un tercero fuera el responsable de la preimpresión, por lo que no existía impedimento para que el propio contribuyente pudiera imprimirlos.

Adicionalmente, debe mencionarse la disposición contenida en el artículo 38 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en 1984, el cual determinaba la obligación para los contribuyentes que emitían comprobantes impresos, de llevarlos en talonario o en original y copia. En el caso de optar por llevarlos en talonario, debían empastarlos y foliarlos en forma consecutiva previamente a su utilización. En el caso de que el contribuyente optara por expedir los comprobantes en original y copia, estos debían estar foliados de manera

⁴ Diario Oficial de la Federación, Edición Matutina, 29 de febrero de 1984. Disponible en la página de Internet: https://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=200445&pagina=12&seccion=0. Consultado el 19 de noviembre de 2022

consecutiva previamente a su utilización, debiendo conservar las copias empastándolas en su orden. Si para aquel entonces fuera el caso de que las facturas se expidieran por computadora, el foliado podía ser simultáneo a su expedición.⁵

Del año 1984 hasta prácticamente el mes de noviembre del año 1991, los requisitos que debían contener y cumplir los comprobantes fiscales no cambiaron ni se adicionaron nuevos, siendo que lo único que se fue modificando eran las obligaciones de los emisores y los receptores para que sus comprobantes fueran soporte para deducir los bienes o servicios adquiridos.

1.2.2 El Código Fiscal de la Federación de 1991.

Fue el 20 de diciembre de 1991, cuando fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación una serie de reformas al Código Fiscal de la Federación, destacando, para el caso que nos ocupa, una reforma al artículo 29, en la cual se establece por primera vez la obligación de que los comprobantes fiscales fueran impresos en los establecimientos que fueran autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no obstante que no se especificó la obligación de que los datos del impresor autorizado estuvieran señalados en el cuerpo del comprobante.

Lo anterior, tal y como se aprecia de la siguiente cita textual:

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

Lo comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general. Las personas que tengan establecimientos a que se refiere este párrafo deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.

⁵ Ibidem, Disponible en la página de Internet: https://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=200445&pagina=12&seccion=0. Consultado el 19 de noviembre de 2022

Así mismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan los comprobantes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que se asienta en dichos comprobantes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente.”

No obstante, en la materia que no ocupa, debemos precisar que será en este paquete de reformas al Código Fiscal de la Federación cuando se configure el actual esquema legal de requisitos que deben cumplir los comprobantes fiscales, ello con sus respectivas adiciones a lo largo de los últimos años, siendo que dichos requisitos dejaran de estar determinados en el Reglamento, para ser incorporados al cuerpo de la legislación sustantiva, es decir, que será en un artículo específico del Código Fiscal de la Federación donde se enlisten los requisitos de los comprobantes fiscales, ello en el Artículo 29-A, estableciéndose 7 requisitos, según se puede apreciar de la siguiente cita textual:

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

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

II. Contener impreso el número de folio.

III. Lugar y fecha de expedición.

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

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

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

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

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el reglamento de este Código.”

De donde podemos advertir que en la fracción V se consigna el requisito referente a la descripción del servicio o bien que se ampare con el comprobante fiscal, cuestión que adquiere relevancia ya que con las reformas al Código Fiscal de la Federación de 20 de diciembre de 1991, será un requisito legal y no una determinación reglamentaria, con lo cual, le dotará un carácter aún mayor de obligatoriedad y observancia general por parte de los contribuyentes obligados a emitir y/o recibir comprobantes fiscales, siendo de suma importancia su cumplimiento para el caso de deducciones o acreditamiento de gastos en el pago de los impuestos a que este obligado el contribuyente.

1.2.3 El Código Fiscal de la Federación de 1997.

El día 29 de diciembre de 1997, fueron publicadas nuevas reformas al Código Fiscal de la Federación, destacando la introducción de una nueva fracción y un párrafo adicional al Artículo 29-A, y que establecen dos requisitos adicionales para el caso de los comprobantes fiscales, ello tal y como se advierte de la siguiente cita textual:

“ARTÍCULO 29-A.-

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

Los comprobantes a que se refiere este artículo podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el Reglamento de este Código. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.

.....”

De esta forma, podemos apreciar cómo se establece el requisito consistente en que el comprobante fiscal consigne la fecha de impresión y los datos de identificación del impresor autorizado, con lo cual se advierte un mayor control por parte de la autoridad fiscal al dejar claro que los comprobantes debían ser elaborados no por cualquier persona física o moral, sino por un “impresor” autorizado, lo que de suyo ya implica una serie de controles y autorizaciones para

dicha finalidad. Además, el párrafo adicionado, establece un plazo máximo de uso de un comprobante fiscal de dos años contado a partir de su fecha de impresión. Si no fuere utilizado el comprobante fiscal en dicho plazo, debía cancelarse aplicando las disposiciones reglamentarias. Siendo importante que la vigencia de los comprobantes debía señalarse en el documento mismo de manera expresa.

No obstante, es necesario destacar que, en la Resolución Miscelánea Fiscal de 1997, concretamente en la regla 2.4.1, se publicaron requisitos adicionales a los dispuestos en los artículos 29 y 29-A, y que debían ser considerados por los contribuyentes, dichos requisitos consisten en lo siguiente:

“2.4. Impresión y expedición de comprobantes fiscales

2.4.1. Para efectos del artículo 29, segundo párrafo del Código, las facturas, las notas de crédito y de cargo, los recibos de honorarios, de arrendamiento y en general cualquier documento que expidan los contribuyentes por las actividades que realicen, deberán ser impresos por personas autorizadas por la Secretaría.

Además de los datos señalados en el artículo 29-A del Código, dichos comprobantes deberán contener impreso lo siguiente:

A. La cédula de identificación fiscal reproducida en 2.75 cm. por 5 cm. Sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.

B. La leyenda: "la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales", con letra no menor de 3 puntos.

C. Los datos de identificación del impresor y la fecha de publicación en el DOF de la autorización, con letra no menor de 3 puntos.

El requisito a que se refiere la fracción VII del artículo 29-A del Código, sólo se anotará en el caso de contribuyentes que hayan efectuado la importación de las mercancías, tratándose de ventas de primera mano.

Cuando las necesidades del contribuyente exijan el uso simultáneo de varias series de comprobantes, se podrán utilizar las que fueren necesarias, debiendo identificarlas adicionando consecutivamente letras a las series, de conformidad con el último párrafo del artículo 38 del Reglamento del Código.”

De dichos requisitos debemos destacar que la autoridad fiscal estableció que los comprobantes fiscales contengan:

- i) La reproducción de la cédula de identificación fiscal en un tamaño de 2.75 cm. por 5 cm., ello sin poder efectuar anotación alguna que impida leer dicha cédula.
- ii) Un aviso o leyenda que especifique que “la reproducción no autorizada de dicho comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales”.
- iii) Señalar los datos de identificación del impresor y la fecha de publicación de la autorización correspondiente en el Diario Oficial de la Federación.
- iv) Respecto del requisito dispuesto por la fracción VII del Artículo 29-A, correspondiente al número y fecha del documento aduanero, solo debería especificarse en el comprobante tratándose de contribuyentes que hayan efectuado la importación de las mercancías, siempre que se tratara de ventas de primera mano.
- v) En el caso de uso simultáneo de varias series de comprobantes fiscales, pueden utilizarse los necesarios debiendo identificarlas adicionando consecutivamente letras a las series.

1.2.4 Los requisitos de los comprobantes fiscales hasta el año 2012.

En el periodo de los años de 2000 a 2001, los requisitos de los comprobantes fiscales se mantuvieron sin cambios sustanciales en la redacción del Código Fiscal de la Federación; No obstante, el 1° de enero de 2002, en la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), concretamente en la fracción tercera del artículo 133, en el cual se determinaron nuevos requisitos para los comprobantes emitidos por las personas físicas que tributaran en los regímenes de Actividad Empresarial, Profesional y Régimen Intermedio, los cuales consistían en:

“Artículo 133. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

(...)

Cuando la contraprestación que ampare el comprobante se cobre en una sola exhibición, en él se deberá indicar el importe total de la operación. Si la contraprestación se cobró en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar además el importe de la parcialidad que se cubre en ese momento.

Cuando el cobro de la contraprestación se haga en parcialidades, por el cobro que de las mismas se haga con posterioridad a la fecha en que se hubiera expedido el comprobante a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la parcialidad y el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior.”

De donde se aprecia que los requisitos añadidos se refieren a los casos de pago en parcialidades, ello para el efecto de expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la parcialidad y el número y fecha del documento que se hubiera expedido.

Con estas adiciones, resulta que los requisitos a cumplir por parte de los contribuyentes y sus comprobantes fiscales quedaron determinados en 3 ordenamientos normativos distintos: la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Código Fiscal de la Federación y la Resolución Miscelánea Fiscal. Un ejemplo de requisitos dispuestos en estos tres ordenamientos lo encontramos en la Vigésima Quinta Resolución de modificaciones a la Miscelánea Fiscal del 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de marzo de 2002. Y en cual se determinó lo siguiente:

“2.4.1.

C. El RFC, nombre, domicilio y, en su caso, el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del SAT, con letra no menor de 3 puntos.”

Esto en contraste con la disposición anterior, en la cual no se especificaba la necesidad de expresar los datos de identificación del impresor y la fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación de la autorización correspondiente. Lo mismo sucederá con la publicación en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de marzo de 2003, en la cual, la resolución Miscelánea Fiscal, estableciendo requisitos adicionales que debían cumplir los contribuyentes en el uso y emisión de comprobantes fiscales:

“2.4.7. Para los efectos del artículo 29, segundo párrafo del Código, las facturas, las notas de crédito y de cargo, los recibos de honorarios, de arrendamiento y en general cualquier comprobante que se expida por las actividades realizadas, deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT.

Además de los datos señalados en el artículo 29-A del Código, dichos comprobantes deberán contener impreso lo siguiente:

A. La cédula de identificación fiscal, la que en el caso de las personas físicas deberá contener la CURP, salvo en los supuestos en que dicha cédula se haya obtenido a través del trámite de reexpedición de cédula de identificación fiscal en donde previamente se haya presentado aviso de apertura de sucesión; o cédula de identificación fiscal provisional reproducida en 2.75 cm. por 5 cm., con una resolución de 133 líneas/1200 dpi. Sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.

B. La leyenda: la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales, con letra no menor de 3 puntos.

C. El RFC, nombre, domicilio y, en su caso, el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del SAT, con letra no menor de 3 puntos.

D. La fecha de impresión.

E. La leyenda: Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados seguida del número generado por el sistema. Los comprobantes que amparen donativos deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT y, además de los datos señalados en el artículo 40 del Reglamento del Código, deberán contener impreso los requisitos establecidos en los rubros A, B, C y E del párrafo anterior, así como el número de folio.

El requisito a que se refiere la fracción VII del artículo 29-A del Código, sólo se anotará en el caso de contribuyentes que hayan efectuado la importación de las mercancías, tratándose de ventas de primera mano.”

Posteriormente, se sucederá una reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero 2004, por la cual se adiciona el séptimo y octavo párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, llevando a nivel del Código lo que ya era determinado en la fracción III, segundo párrafo del Artículo 131 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como un requisito:

*“Artículo 29.
Párrafo séptimo (Se deroga).*

El comprobante que se expida deberá señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante que al efecto se expida se deberá indicar el importe total de la operación y, cuando así proceda en términos de las disposiciones fiscales, el monto de los impuestos que se trasladan. Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar, además del importe total de la operación, que el pago se realizará en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad.

Quando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A de este Código, anotando el importe y número de la parcialidad que ampara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados cuando así proceda y, en su caso, el número y fecha del comprobante que se hubiese expedido por el valor total de la operación de que se trate.

Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes.”

De dicha precepción normativa deben destacarse algunos matices con relación a la disposición de la fracción III, segundo párrafo del Artículo 131 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

- i) La manifestación del monto de los impuestos trasladados y la realización de la referencia en los pagos parciales de la fecha, monto y folio del comprobante expedido por el total de la operación realizada.
- ii) Los casos en los que la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante que al efecto se expida deberá indicar el importe total de la operación y, cuando así proceda en términos de las disposiciones fiscales, el monto de los impuestos que se trasladan.
- iii) Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar, además del importe total de la operación, que el pago se

realizará en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad.

- iv) Cuando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, anotando el importe y número de la parcialidad que ampara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados cuando así proceda y, en su caso, el número y fecha del comprobante que se hubiese expedido por el valor total de la operación de que se trate.
- v) Nótese que el último párrafo de esta reforma ya incorpora la opción de la facturación electrónica.

Posteriormente, el 28 de junio de 2006, se publica en el Diario Oficial de la Federación una nueva reforma al Código Fiscal de la Federación, la cual tendrá novedades para el artículo 29, esto al establecerse la obligatoriedad de indicar las tasas de los impuestos trasladados, situación que anteriormente no estaba dispuesta en los ordenamientos fiscales aplicables.

“Artículo 29

Cuarto párrafo (Se deroga)

Quinto párrafo (Se deroga)

El comprobante que se expida deberá señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante que al efecto se expida se deberá indicar el importe total de la operación y, cuando así proceda en términos de las disposiciones fiscales, el monto de los impuestos que se trasladan, desglosados por tasas de impuesto. Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar, además del importe total de la operación, que el pago se realizará en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad, desglosados por tasas de impuesto.”

1.3 Comprobante Fiscal Digital.

Al respecto, debemos comenzar con una definición concreta de lo que es un comprobante fiscal digital, para ello debemos citar aquella que expresa que el citado comprobante es *“un documento electrónico mediante el cual es posible para los contribuyentes comprobar ante las autoridades fiscales cualquier tipo de operación. Estas facturas electrónicas funcionan bajo los estándares tecnológicos y de seguridad incorporados por el Servicio de Administración Tributaria e internacionalmente reconocidos”*.⁶

En México, esta forma de facturación se ha denominado por la autoridad fiscal como Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), el cual, desde el propio Gobierno de la República es definido como una factura electrónica que describe un bien o servicio adquirido, la fecha de transacción, el costo y los impuestos correspondientes al pago de dicha transacción.⁷ El Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) avala ante el Servicio de Administración Tributaria las operaciones que realizan las personas físicas y morales, por lo que constituye un elemento indispensable para el inicio y desarrollo de las actividades de una empresa.⁸

Adicionalmente, conviene tener presente las disposiciones del Artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2012, y en el cual se especifica que debe entenderse por documento digital, siendo todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

Lo anterior, atendiendo la literalidad de dicha previsión normativa, ello conforme a la siguiente cita textual:

“Artículo 17-D.- Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.

Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este Código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por

⁶ Comprobante Fiscal. Página de Internet FACTURAMA BLOG. Disponible en la página de Internet: <https://facturama.mx/blog/que-significa/comprobante-fiscal/> Consultado el 19 de noviembre de 2022

⁷ Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI). Página de Internet Secretaría de Economía. Disponible en la página de Internet: <https://e.economia.gob.mx/glosario/comprobante-fiscal-digital-por-internet-cfdi/> Consultado el 19 de noviembre de 2022

⁸ Pérez Chávez, José y Fol Olguín Raymundo. Comprobantes Fiscales Digitales, Tax Editores Unidos, México 2014, p. 19.

el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.”

1.3.1 Firma Electrónica.

Al respecto, algunos suelen remontarse a la ceremonia romana llamada *manufiratio*, en donde los documentos, luego de ser leídos por su autor o el funcionario correspondiente, eran extendidos sobre una mesa, para luego pasar la mano abierta por el pergamino como signo de aceptación, para posteriormente estampar el nombre, signo, o marca del autor.⁹

No obstante, en el caso concreto de los comprobantes fiscales, consideramos que el antecedente más acorde a los fines y efectos jurídicos que implican lo encontramos en las Siete partidas de Alfonso X, cuerpo jurídico medieval, el cual en su Partida Tercera expresa:

“TÍTULO 18: De las escrituras y qué provecho nace de ella y en cuántas maneras se divide.

Ley 1: Escritura de la que nace averiguación de prueba es toda carta que es hecha por mano de escribano público o sellada con sello de rey o de otra persona auténtica que sea de creer, y nace de ella muy gran provecho, pues es testimonio de las cosas pasadas y averiguación del pleito sobre la que es hecha; y hay muchas maneras de ella, pues o será privilegio de papa o de emperador o de rey sellado con su sello de oro o de plomo o firmado con signo antiguo, que era acostumbrado en aquella sazón, o cartas de estos señores o de alguna otra persona que tenga dignidad con sello de cera. Y aún hay

⁹ Acosta Romero, Miguel. Derecho Bancario. Panorama del Sistema Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México 1983. p. 197.

otra manera de cartas que cada un otro hombre puede mandar hacer y sellar con su sello; y tales como estas valen para aquellos cuyas son, solamente que por su mandato sean hechas y selladas. Y otra escritura hay que hombre hace con su mano y sin sello, que es como manera de prueba así como adelante se muestra; y hay otra escritura que llaman instrumento público, que es hecha por mano de escribano público.¹⁰

De dicha cita, en nuestra consideración tenemos que, la firma de propia mano debe entenderse como el signo de exteriorización de la voluntad basado en la costumbre, que se manifiesta por medio de signos reconocibles para el entorno social de quien la realiza, siendo que dicho signo constituye prueba de la voluntad de quien la emite.

No obstante, si bien la firma esencialmente sigue siendo lo mismo que hemos señalado con anterioridad a lo largo de los siglos, lo cierto es que los avances tecnológicos, de la comunicación y el dinamismo del comercio han detonado toda una serie de cambios en los más diversos ámbitos del quehacer humano, siendo desde luego, el uso de la firma de una persona uno de los más recientes ingenios de nuestro tiempo, popularizando cada vez más el uso de medios digitales o electrónicos para la exteriorización de la voluntad de una persona de forma remota.

Sobre el tema conviene recordar que fueron los doctores Whitfield Diffie, ex director de Seguridad de Sun Microsystems, y Martin E. Hellman, profesor emérito de Ingeniería Eléctrica en la Universidad Stanford (California, EE.UU.), mediante un artículo denominado New Directions in Criptography, publicado en 1976, quienes introdujeron las ideas de la criptografía y las firmas digitales de clave pública, convirtiéndose en los protocolos de seguridad más utilizados en el Internet actual.¹¹

En el caso de México, el uso de la firma electrónica se debe en gran medida al uso de las leyes modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) en materia de comercio electrónico y firmas electrónicas, razón por la cual, nuestro país realizó reformas y adecuaciones a los instrumentos normativos siguientes:

- a) Código Civil
- b) Código de Comercio

¹⁰ Las siete partidas del Rey Don Alfonso el Sabio, cotejadas con varios códigos antiguos por la Real Academia de la Historia. Tomo segundo. Partida Segunda y Tercera. Página de Internet Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes. Disponible en la página de Internet: https://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/las-siete-partidas-del-rey-don-alfonso-el-sabio-cotejadas-con-varios-codices-antiguos-por-la-real-academia-de-la-historia-tomo-2-partida-segunda-y-tercera--0/html/01f12004-82b2-11df-acc7-002185ce6064_560.htm. Consultado el 20 de noviembre de 2022

¹¹ Los pioneros en criptografía Diffie y Hellman reciben el Premio Turing. Página de Internet Conferencia de Directores y Decanos de Ingeniería Informática. Disponible en la página de Internet: <https://coddii.org/los-pioneros-en-criptografia-diffie-y-hellman-reciben-el-premio-turing>. Consultado el 20 de noviembre de 2022.

- c) Código de Procedimientos Civiles
- d) Ley Federal de Protección al Consumidor
- e) Código Fiscal de la Federación
- f) Resolución Miscelánea Fiscal y Anexo 20

De esta forma, el cada vez mayor uso de nuevas tecnologías en todo el mundo, así como el crecimiento del comercio electrónico requieren de un elemento clave para dar validez jurídica a contratos, documentos mercantiles y operaciones comerciales realizados a través de medios electrónicos, tanto en México como a nivel internacional, a la vez que se debe garantizar la seguridad en el envío de información, para lo cual las autoridades fiscales adoptaron como herramienta la firma electrónica, teniendo el mismo valor probatorio que una firma autógrafa.

Tomando en consideración las disposiciones del Código de Comercio y la Ley de Firma Electrónica Avanzada, la firma electrónica en nuestro país puede ser de dos tipos:

- Firma electrónica simple: (Artículo 89 del Código de Comercio) Los datos en forma electrónica consignados en un Mensaje de Datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos e indicar que el firmante aprueba la información contenida en el mensaje de datos, y que produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio.

Conforme a lo anterior, el emisor del mensaje cifrado cuenta con una clave pública, asignada por un organismo autorizado para tal fin, y por medio de dicha clave se cifra el mensaje, garantizando su integridad. El receptor del mensaje cifrado cuenta, asimismo, con otra clave, ésta ya privada, y que sólo él posee, por medio de la cual se logra que el mensaje no pueda ser descifrado por nadie más que por él.

- Firma Electrónica Avanzada: en este caso, debemos tomar en consideración lo dispuesto por el Artículo 97 del Código de Comercio, el cual nos especifica que requisitos o atributos debe tener la firma electrónica avanzada, ello de acuerdo a lo siguiente:

“Artículo 97.- Cuando la ley requiera o las partes acuerden la existencia de una Firma en relación con un Mensaje de Datos, se entenderá satisfecho dicho requerimiento si se utiliza una Firma Electrónica que resulte apropiada para los fines para los cuales se generó o comunicó ese Mensaje de Datos.

La Firma Electrónica se considerará Avanzada o Fiable si cumple por lo menos los siguientes requisitos:

I. Los Datos de Creación de la Firma, en el contexto en que son utilizados, corresponden exclusivamente al Firmante;

II. Los Datos de Creación de la Firma estaban, en el momento de la firma, bajo el control exclusivo del Firmante;

III. Es posible detectar cualquier alteración de la Firma Electrónica hecha después del momento de la firma, y

IV. Respecto a la integridad de la información de un Mensaje de Datos, es posible detectar cualquier alteración de ésta hecha después del momento de la firma.”

Al respecto, es necesario mencionar la forma en que el Servicio de Administración Tributaria conceptualiza a la firma electrónica avanzada, conocida en la actualidad como e.firma, a la cual enuncia como *“el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa.* Señalando la autoridad fiscal como fundamento legal de su conceptualización al Artículo 2, fracción XIII, de la Ley de Firma Electrónica Avanzada, vigente a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación el once de enero de dos mil doce.

Es necesario apuntar que, en el proceso para la obtención de la e.firma (antes firma electrónica), el Servicio de Administración Tributaria recaba datos biométricos de identidad, ello con la finalidad de garantizar el vínculo entre un certificado y su titular, siendo dichos datos

- Huella dactilar
- Reconocimiento facial
- Geometría de la mano

Igualmente, deben mencionarse los principios que rigen a la firma electrónica avanzada, los cuales están determinados en la Ley de Firma Electrónica Avanzada en los siguientes términos:

“Artículo 8. Para efectos del artículo 7 de esta Ley, la firma electrónica avanzada deberá cumplir con los principios rectores siguientes:

I. Equivalencia Funcional: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o en su caso, en un mensaje de datos, satisface el requisito de firma del mismo modo que la firma autógrafa en los documentos impresos;

II. Autenticidad: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o, en su caso, en un mensaje de datos, permite dar certeza de que el mismo ha sido emitido por el

firmante de manera tal que su contenido le es atribuible al igual que las consecuencias jurídicas que de él deriven;

III. Integridad: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o, en su caso, en un mensaje de datos, permite dar certeza de que éste ha permanecido completo e inalterado desde su firma, con independencia de los cambios que hubiere podido sufrir el medio que lo contiene como resultado del proceso de comunicación, archivo o presentación;

IV. Neutralidad Tecnológica: Consiste en que la tecnología utilizada para la emisión de certificados digitales y para la prestación de los servicios relacionados con la firma electrónica avanzada será aplicada de modo tal que no excluya, restrinja o favorezca alguna tecnología en particular;

V. No Repudio: Consiste en que la firma electrónica avanzada contenida en documentos electrónicos garantiza la autoría e integridad del documento y que dicha firma corresponde exclusivamente al firmante, y

VI. Confidencialidad: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o, en su caso, en un mensaje de datos, garantiza que sólo pueda ser cifrado por el firmante y el receptor.”

1.4 Comprobantes fiscales y obligaciones tributarias.

Debemos hacer referencia a la funcionalidad y razón de ser de los comprobantes dispuestos en la Leyes Fiscales aplicables a la hipótesis o hecho generador en el que se ubique el contribuyente, la cual consiste en acreditar y demostrar los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, siempre que dichos medios de comprobación cumplan con los requisitos que se disponen para su validez.¹²

Al respecto, debe recordarse la disposición del Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por la cual se dispone que es una obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y que

¹² Orozco-Felgueres Loya, Carlos. La materialidad de los actos jurídicos. Thomson Reuters. Primera Edición, México, 2018. p. 147.

constituye la potestad tributaria expresada en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones.¹³

Considerando igualmente, lo preceptuado por el Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, por el cual se dispone que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, definiéndolas de la siguiente forma:

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Así las cosas, los comprobantes fiscales y su evolución en la modalidad de digitales por internet (CFDI) han revolucionado a nuestro sistema fiscal, ello desde sus inicios en 2004, sus posteriores mejoras y el cambio e implementación general en 2014, lo que ha facilitado las declaraciones fiscales e incorporado medidas de seguridad, que redujeron considerablemente el delito de facturación falsa, así como las operaciones inexistentes y que han mejorado la recaudación en nuestro país.

¹³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Delgadillo Lozano Sihemi. Principios de Derecho Tributario. 6ª. Edición. México, 2018. Editorial Trillas. p. 41.

De esta forma, con base en los datos del Informe Tributario y de Gestión del Servicio de Administración Tributaria para el primer trimestre de 2022, los ingresos tributarios alcanzaron 1 billón 120 mil 918 millones de pesos, lo que implica un crecimiento anual real de 2.0%, es decir, 96.9 mil millones de pesos más respecto al mismo periodo de 2021. Respecto a 2018 se alcanzó un incremento real de 19.0%, equivalente a 337 mil millones de pesos.¹⁴

1.4.1 Evasión Fiscal.

En este caso, debemos precisar que la evasión fiscal es definida como “*el no pago de una contribución; ... Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir*”.¹⁵ Ahora, desde el punto de vista de los ciudadanos, es común que haya laxitud y resistencia de las personas en lo que se refiere al pago de sus obligaciones tributarias, ya que se ve como un mal necesario, del cual no se suele percibir o se niega su utilidad, fin o beneficio, llegando, en algunos casos, a tener conciencia de que al no pagar impuestos se está evadiendo una obligación, en la cual se percibe que el único beneficiario es el “gobierno” que cobra, aprovechando el esfuerzo y recursos de los ciudadanos.

Adicionalmente, deben tomarse en cuenta las condiciones particulares de México en cuanto a la muy mala experiencia de la gestión pública sobre los recursos financieros del presupuesto público, más el alto índice de corrupción, la poca o nula eficiencia del gasto, y las inequidades en la aplicación de las leyes fiscales y de otro tipo, que se han dado desde hace décadas, lo que explica que se haya propiciado una arraigada cultura de incumplimiento fiscal, mediante la evasión.

Debe tomarse en consideración que la alta informalidad del sector productivo de la económica mexicana explica también buena parte de los impactos y manifestaciones de la evasión fiscal, toda vez que millones de personas generan ingresos, adquieren bienes y proporcionan servicios de manera externa a las formalidades correspondientes a una nómina, un comprobante fiscal, una cuenta bancaria o la realización de declaraciones mensuales o periódicas sobre sus actividades económicas e ingresos, en clara desproporción con el llamado sector

¹⁴ Informe Tributario y de Gestión Primer Trimestre 2022. Página de Internet Servicio de Administración Tributaria. Disponible en la página de Internet <http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/itg.html>. Consultado el 21 de noviembre de 2022.

¹⁵ Gregorio Rodríguez Mejía. “Evasión Fiscal”. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Instituto de Investigaciones Jurídicas (IIJ) de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). No. 100, Número 100. Enero - Abril 2001. Disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673>. Consultado el 21 de noviembre de 2022

formal de la economía, sumando la complejidad de las leyes tributarias como una causa del deterioro de la posición jurídica del contribuyente¹⁶.

No obstante, esta conducta de evasión tiene gran incidencia en otros problemas sociales, tales como la desigualdad o la inequidad, ya que *“la evasión fiscal se torna injusta por el hecho de que sólo una parte de la población paga por la provisión de los servicios públicos que todos disfrutan y, por lo tanto, constituye una causa importante de inequidad horizontal y vertical, puesto que conlleva una carga efectiva mucho más elevada para quienes sí cumplen con sus obligaciones fiscales”*.¹⁷ Por lo que se genera una forma de injusticia estructural entre la sociedad, además de afectar a las finanzas públicas debido a una menor recaudación tributaria, que termina impactando en la calidad de los servicios públicos.

Cabe hacer la precisión que, el marco jurídico acerca de la evasión de impuestos en México está compuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación, el Código Penal Federal, la Ley Aduanera, la Ley de Firma Electrónica Avanzada, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto sobre la Renta, y la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

1.4.2 Defraudación Fiscal.

En este aspecto es necesario citar lo previsto por el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el cual define el tipo penal del delito de defraudación fiscal en los siguientes términos:

“Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.”

¹⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. 2014. El Procedimiento Tributario y la Seguridad Jurídica, en “Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García”. Primer Edición. Universidad Panamericana y Editorial Novum. México. p. 323.

¹⁷ González Hernández, Rafael. “La evasión de impuestos en México”. Universidad Veracruzana. 2013. pp. 1. Disponible en Internet: <https://www.uv.mx/iiesca/files/2013/01/evasion2007-1.pdf>. Consultado el 20 de noviembre de 2022

Al respecto, debemos recordar que los delitos fiscales en México se encuentran tipificados en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en su Título IV, en donde se establecen las conductas llevadas a cabo por parte de los contribuyentes que son consideradas delitos fiscales, en donde la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la parte agraviada en los procedimientos penales de la materia.¹⁸ Esta dependencia, al tener conocimiento de la probable existencia de un delito, tendrá que iniciar de inmediato el procedimiento penal realizado por querrela, declarando que se ha sufrido o se puede sufrir un perjuicio, o formulando la declaratoria correspondiente.

En este caso, recordemos lo determinado por el Artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, de acuerdo con la siguiente cita textual:

“Artículo 71.- Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.”

1.4.3 Elusión Fiscal.

En principio, debe establecerse que, la elusión fiscal implica la conducta de los contribuyentes usando los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la norma jurídico-tributaria.¹⁹ Lo anterior se logra mediante la sustitución de la figura jurídica o conducta que tipifique la ley como gravable por otra que no encaje en el tipo identificado por la norma fiscal.

Debe aclararse que la elusión no implica formalmente una infracción ni delito, y su utilización depende de la habilidad del contribuyente o su asesor. De esta forma, si se analizan las derogaciones y especialmente las modificaciones a las leyes fiscales, se observará que frecuentemente han tenido como propósito cerrar los caminos de la elusión o planeación fiscal

¹⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *ibidem*. p. 196.

¹⁹ Rezzoagli, Bruno Ariel. *Ilícitos Tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*. Página de Internet Sistema de Universidad Abierta. Facultad de Derecho UNAM. Disponible en la página de Internet: file:///C:/Users/Equipo%201/Downloads/d_guerrero,+20+LICITOSpdf.pdf . consultado el 13 de marzo de 2025.

1.5 Ventajas y desventajas de los esquemas de facturación.

Finalmente, debemos hacer una reflexión comparativa entre los esquemas de facturación, o de comprobación fiscal en México, señalando que estos consisten en los esquemas impreso y digital, y cuyas ventajas y desventajas pueden advertirse conforme a lo siguiente:

Comprobantes impresos

Ventajas

- Los contribuyentes están más familiarizados con su uso.
- Los recursos tecnológicos requeridos son mínimos.
- Para la emisión de los comprobantes se requiere un proceso simple.

Desventajas

- Requerimientos importantes de custodia y almacenamiento físico.
- Costos administrativos más altos.
- Facilitan prácticas de evasión fiscal.
- Deterioro ecológico por el uso de papel.

Este esquema es el más antiguo y conocido popularmente, ello debido a su sencillez y facilidad de uso, lo que explica el hecho de que cuente con mayor apego por parte de los contribuyentes. Su practicidad radica en que al tenerlo a la vista e impreso es palpable, cómodo y sencillo en su manejo, no obstante, no es el más adecuado dado que pueden perderse, dañarse e incluso sustraerse, siendo costoso y difícil mantenerlo en un archivo en buenas condiciones a lo largo del tiempo.

Dada su sencillez, en este esquema se facilita la falsificación o fabricación de comprobantes apócrifos, con todo el impacto que ello implica.

Comprobantes digitales

Ventajas

- Seguridad de la autenticidad de los comprobantes fiscales.
- Reducción en tiempo para procesos de revisión de los documentos emitidos por los contribuyentes.
- Facilidad para la fiscalización de las operaciones realizadas por los contribuyentes.
- Fácil detección de comprobantes apócrifos.
- Reducción en costos administrativos y de papelería.
- Reducción en costos de almacenaje físico de documentos.
- Mejora en el servicio al cliente.

- Mejora ecológica.

Desventajas

- Resistencia al cambio.
- Inversión adicional en recursos tecnológicos.
- Dificil acceso a tecnologías de la información por parte de Pymes.
- Requiere de cierto conocimiento y dominio de habilidades básicas para el uso de las tecnologías de la información.

Por su naturaleza tecnológica, el comprobante digital, generalmente, es difícil de aceptar por los contribuyentes, dado que por un largo período se ha mantenido el uso del comprobante impreso y sus facilidades de uso.

CAPÍTULO 2 Contradicción de criterios suscitada entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito

2.1 La jurisprudencia como fuente del derecho en el caso concreto.

El Diccionario Jurídico Mexicano²⁰ define a la jurisprudencia como:

“La interpretación de la ley, firme, reiterada y de observancia obligatoria, que emana de las ejecutorias pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno o las Salas, y por los Tribunales Colegiados de Circuito” .

No obstante, cabe hacer la precisión referente a que, de acuerdo con las disposiciones vigentes de la Ley de Amparo en la fecha en que se resolvió la Contradicción de Tesis 232/2017, materia del presente estudio, de los Tribunales nacionales, sólo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Plenos de Circuito y los Tribunales Colegiados de Circuito producían jurisprudencia obligatoria. Además de que existían tres métodos de creación de la jurisprudencia: por reiteración de criterios, por contradicción de tesis y por sustitución.

Así, acorde con las determinaciones de la Ley de Amparo vigente en el año 2017, la jurisprudencia por reiteración de criterios, tenía la posibilidad de ser emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por las Salas de la misma Corte, así como por los Tribunales Colegiados de Circuito, siempre que se sustente un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría, para el caso del Pleno de la Corte de ocho votos, de cuando menos cuatro votos cuando se trate de alguna de las Salas del Alto Tribunal. Siendo que, para el caso de los Tribunales Colegiados, se establecía jurisprudencia por reiteración de criterios cuando la votación de la sentencia correspondiente fuera unánime.

En el caso de la jurisprudencia por contradicción de criterios, debe apuntarse que la misma surge de la actividad unificadora por la cual se dilucida los criterios discrepantes sostenidos entre las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre los Plenos de Circuito o entre los Tribunales Colegiados de Circuito en el ámbito de su competencia respectiva²¹.

²⁰ Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I – O. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México y Editorial Porrúa. México, 2005. Pag. 2238.

²¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. De la Modificación a la sustitución de la jurisprudencia. Número 1. Serie Instituciones Procesales del Estado Mexicano. Primera Edición. México 2014. p. 15.

Acorde con las determinaciones de la Ley de Amparo vigente en el año 2017, existían reglas para la resolución de las contradicciones de tesis de acuerdo con lo siguiente:

- a. El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuando deban dilucidarse las tesis contradictorias sostenidas entre sus salas;
- b. El pleno o las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo a la materia, cuando debían resolverse las tesis contradictorias sostenidas entre los Plenos de Circuito de distintos Circuitos, entre los Plenos de Circuito en materia especializada de un mismo Circuito, o sus tribunales de diversa especialidad, así como entre los tribunales colegiados de diferente circuito; y
- c. Los Plenos de Circuito cuando deban resolverse las tesis contradictorias sostenidas entre los tribunales colegiados del circuito correspondiente.

Al resolverse una contradicción de tesis, la Ley de Amparo dotaba al órgano jurisdiccional correspondiente para acoger uno de los criterios discrepantes, sustentar uno diverso, declararla inexistente, o sin materia. Dicha decisión se determinaba por la mayoría de los magistrados que los integraran. La resolución que resolvía la contradicción de tesis no afectaba las situaciones jurídicas concretas de los juicios de amparo en los cuales se hayan dictado las sentencias que sustentaran las tesis contradictorias.

Para hacer posible el trámite de la contradicción de tesis, era necesario denunciar dicha situación conforme a lo siguiente:

- A. Las contradicciones de criterios de las Salas de la Corte podían ser denunciadas ante el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por los Ministros, los Plenos de Circuito, los tribunales colegiados de circuito y sus integrantes, los Magistrados de los Tribunales Unitarios de Circuito, los Jueces de Distrito, el entonces Procurador General de la República, o las partes en los asuntos que las motivaron.
- B. Las contradicciones de criterios sostenidas entre los Plenos de Circuito de distintos Circuitos, entre los Plenos de Circuito en materia especializada de un mismo Circuito, o sus tribunales de diversa especialidad, así como entre los tribunales colegiados de diferente circuito podían ser denunciadas ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación por los Ministros, los Plenos de Circuito o los tribunales colegiados de circuito y sus integrantes, que hayan sustentado las tesis discrepantes, el entonces Procurador General de la República, los Magistrados de Tribunal Unitario de Circuito, los Jueces de Distrito, o las partes en los asuntos que las motivaron.
- C. Las contradicciones sostenidas entre los tribunales colegiados del circuito, podían ser denunciadas ante los Plenos de circuito por el

Procurador General de la República, los mencionados Tribunales y sus integrantes, los Magistrados de Tribunal Unitario de Circuito, los Jueces de Distrito o las partes en los asuntos que las motivaron.

La Ley de Amparo vigente en el año 2017, disponía un tercer método de creación de la jurisprudencia, ello mediante la sustitución de la jurisprudencia, sea esta originada por reiteración o contradicción que fuera establecida por el Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los Plenos de Circuito, ello de acuerdo a lo siguiente:

i. Cualquier Tribunal Colegiado de Circuito, previa petición de alguno de sus magistrados, con motivo de un caso concreto una vez resuelto, podían solicitar al Pleno de Circuito al que pertenezcan que sustituya la jurisprudencia que por contradicción haya establecido, para lo cual expresarán las razones por las cuales se estima debe hacerse.

Para que los Plenos de Circuito sustituyan la jurisprudencia se requería de las dos terceras partes de los magistrados que lo integran.

ii. Cualquiera de los Plenos de Circuito, previa petición de alguno de los magistrados de los tribunales colegiados de su circuito y con motivo de un caso concreto una vez resuelto, podían solicitar al pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o a la sala correspondiente, que sustituyera la jurisprudencia que hayan establecido, para lo cual debían expresar las razones por las cuales debía sustituirse. La solicitud que, en su caso, enviarían los Plenos de Circuito al pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o a la sala correspondiente, debía ser aprobada por la mayoría de sus integrantes.

iii. Cualquiera de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, previa petición de alguno de los ministros que las integran, y sólo con motivo de un caso concreto una vez resuelto, podían solicitar al pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que sustituyera la jurisprudencia que haya establecido, para lo cual debían expresar las razones por las cuales se estima debía sustituirse. La solicitud que, en su caso, enviaría la sala correspondiente al pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deberá ser aprobada por la mayoría de sus integrantes.

Es necesario resaltar que, en los casos de sustitución de jurisprudencia de los Plenos de Circuito, o de las Salas del Alto Tribunal, para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación sustituyera la jurisprudencia correspondiente, se requería mayoría de cuando menos ocho votos en pleno y cuatro en sala.

Al determinar la sustituir la jurisprudencia, la sentencia correspondiente no afectaba las situaciones jurídicas concretas derivadas de los juicios de amparo en

los que se hubieren dictado las sentencias que la integraron, ni la que se resolvió en el caso concreto que haya motivado la solicitud.

2.2 Criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito.

Corresponde ahora referirnos a los razonamientos expresados por el primero de los órganos jurisdiccionales de amparo contendientes en la Contradicción de Tesis 232/2017, el cual sostuvo su criterio a partir de las sentencias dictadas en las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016, refiriéndonos concretamente a ésta última resolución, ello a efecto de ilustrar de mejor manera los motivos y hechos tomados en consideración por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito para emitir su posición con motivo del Recurso de Revisión Fiscal incoado en contra de la sentencia de nulidad que declaro la invalidez de la resolución administrativa impugnada.

Recordemos que dicho tribunal colegiado sostuvo que, 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 de su contenido se advierte el concepto que amparan, por tal motivo, la descripción del servicio a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, debe ser lo suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada era estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, pues de lo contrario el gasto no será deducible.

Así, debe precisarse que el caso resulta de una resolución liquidataria de 9 de mayo de 2012, en la que se advierte que la autoridad fiscal rechazó deducciones en cantidades de \$449,241.69 (Cuatrocientos Cuarenta y Nueve Mil Doscientos Cuarenta y Un Pesos 69/100 M. N.) por concepto de gastos de venta y \$679,984.62 (Seiscientos Setenta y Nueve Mil Novecientos Ochenta y Cuatro Pesos 62/100 M. N.) por concepto de gastos de administración.

La parte interesada sostuvo que el rechazo de las deducciones fue en cantidades de \$476,338.12 (Cuatrocientos Setenta y Seis Mil Trescientos Treinta y Ocho Pesos 12/100 M.N) y \$718,844.73 (Setecientos Dieciocho Pesos Ochocientos Cuarenta y Cuatro Pesos 73/100 M. N.) por gastos de venta y administración, lo cual estimo incorrecto dado que de la resolución impugnada en el juicio de nulidad de origen se advierte que la autoridad fiscal consideró que del importe de \$476,338.12 (Cuatrocientos Setenta y Seis Mil Trescientos Treinta y Ocho Pesos 12/100 M.N) la contribuyente desvirtuó parte de las deducciones rechazadas por lo que concluyó que el importe real ascendía a \$449,241.69 (Cuatrocientos Cuarenta y Nueve Mil Doscientos Cuarenta y Un Pesos 69/100 M. N.); idénticas circunstancia aconteció con los gastos de administración pues el importe que en principio

determinó la autoridad se disminuyó a la cantidad de \$679,984.62 (Seiscientos Setenta y Nueve Mil Novecientos Ochenta y Cuatro Pesos 62/100 M. N.).

La autoridad fiscal rechazó las deducciones con base en los fundamentos y motivos que se destacan a continuación:

Concepto	Importe	Motivo de rechazo
Gastos de venta	\$449,241.69	<p>a. En los comprobantes no se encuentra identificada plenamente la descripción del servicio prestado.</p> <p>b. Los comprobantes no precisaron el lugar donde se realizó el servicio, ni describieron a qué valores o títulos corresponde.</p> <p>c. Que no obstante que el objeto del contrato de servicios de 1° de enero de 2008, describa el servicio, lo cierto es que en las facturas respectivas amparan el "servicio de almacenaje", pero no el de servicios profesionales de almacenaje.</p> <p>d. No acreditó que fueran necesarios para la obtención de ingresos y que de no realizarlos se afectara su actividad, siendo esta la de otorgar préstamos con garantía prendaria únicamente de piezas de oro; ello porque el análisis a la cláusulas décima segunda y décima tercera del contrato basal, se advierte que la última de las empresas brindará seguridad en el manejo correcto y oportuno de los bienes dejados en prenda.</p>

Concepto	Importe	Motivo de rechazo
Gastos de administración	\$676,984.62	<p>a. No demostró con la documentación comprobatoria que los servicios de prestación de servicios profesionales independientes, servicios administrativos, supervisión, evaluación y control, servicios profesionales y servicios profesionales, proporcionados por A, B, y C respectivamente; fueran</p>

		<p>estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad consistente en préstamos prendarios, dado que los comprobantes no contienen plenamente la descripción del servicio prestado, el lugar y el tiempo en el que se realizó, que demostraran a la autoridad que eran necesarios para la obtención de sus ingresos y que de no realizarse se afectaría el desarrollo de su actividad, ello con fundamento en el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.</p> <p>b. Que los servicios proporcionados corresponden a los mismos que la franquiciante B está obligada a prestar a la contribuyente, de acuerdo a la Clausulas Décima, Décima Segunda y Décima Tercera, lo que se advierte del contrato celebrado entre la contribuyente y la referida franquiciante; por lo que tales erogaciones no son estrictamente indispensables para la realización de la actividad.</p>
--	--	---

Ahora bien, en el caso concreto, la autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación advirtió que la interesada obtuvo ingresos por llevar a cabo la actividad de préstamos en efectivo con garantía prendaria, entre los cuales especificó el concepto de almacenaje: para tal efecto contrató los servicios de una determinada empresa, lo que se acreditó con la exhibición del contrato correspondiente, por lo que, no existía justificación legal para que la autoridad fiscal rechazara las deducciones en cantidad de \$449,241.69 (Cuatrocientos Cuarenta y Nueve Mil Doscientos Cuarenta y Un Pesos 69/100 M. N.) por concepto de gastos de venta, por supuestamente no ser estrictamente indispensables.

Al respecto, la empresa interesada argumentó que el manejo y resguardo de los valores, inherente a la actividad de préstamos en efectivo con garantía prendaria, justifica la contratación del referido servicio, sosteniendo su razón porque los servicios que le proporcionaba otra empresa, no son los mismos a los que se obligó a proveer la franquiciante y como, según su dicho, erróneamente lo determinó la autoridad fiscal, pues de las cláusulas décima segunda y décima tercera del contrato celebrado entre la contribuyente y la referida franquiciante, el cual es citado por el tribunal emisor.

A dichos argumentos, la autoridad fiscal contesto que era ilegal la determinación de la sala fiscal, porque los gastos de venta que pretendió deducir no reúnen los requisitos fiscales del artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La autoridad fiscalizadora consideró que esas deducciones no cumplían con tal requisito, porque de las facturas exhibidas no se desprendía plenamente la descripción del servicio que amparan, el lugar donde se realizó el servicio y el tiempo en que se realizó y, en ese sentido, no puede considerarse como estrictamente indispensable ese gasto.

Expresó la autoridad fiscal que las facturas exhibidas no pueden considerarse estrictamente indispensables para los fines de su actividad, pues si bien señalan "almacenaje", no se desprende claramente el tipo de descripción del servicio, el lugar donde se realizó el servicio, el tiempo en que se realizó, ello para considerar que, efectivamente, la erogación era estrictamente indispensable, pues al contar con una bodega para el almacenamiento de los bienes dejados en prenda, tenía que justificar porqué necesitaba la contratación de un servicio de almacenaje independiente.

Sostuvo la Autoridad que, en los comprobantes se debió especificar respecto a qué bienes se realizaba el almacenaje, el tiempo por el que se realizaría y el lugar en donde se llevaría a cabo, para que así la autoridad tuviera certeza de que el servicio contratado referente a "almacenamiento" era requerido y necesario para realizar la actividad de la contribuyente, en virtud de no contar en sus propias instalaciones (que sí cuenta con una bodega, caja de seguridad y equipo de seguridad) con la infraestructura necesaria para almacenar los bienes que dejan en prenda los clientes de su negocio prendario.

Señalo que la contribuyente contaba con activo fijo suficiente para resguardar los bienes dejados en prenda y, por tanto, no era indispensable que solicitara los servicios de almacenaje proporcionados por la otra persona moral, como se desprende de la revisión a las balanzas de comprobación.

Manifestó que, si bien el servicio de almacenamiento prestado por la empresa contratada tiene relación con los ingresos obtenidos por la contribuyente respecto al almacenaje, esto no es suficiente para considerar deducibles los gastos por almacenaje, pues si la contribuyente contaba con infraestructura para realizar el almacenamiento de los bienes en prenda, no tenía que contratar externamente dicho servicio.

Argumentó que la Sala Regional omitió analizar la resolución determinante, en que se analizó el contrato de prestación de servicios, del que se conoció que no establece el lugar donde se almacenaran las mercancías en general, ni describe a qué corresponden los valores o títulos que demostraran la necesidad de requerir servicios de almacenaje, requisito necesario para que la autoridad tuviera certeza de que es necesaria la contratación del servicio de almacenamiento por no poder

tener los bienes en prenda en su domicilio fiscal, pues, insiste, cuenta con las instalaciones necesarias para resguardar los bienes que se dejan en prenda.

Planteó en la Revisión Fiscal que, la sala fiscal no observó que la contribuyente no demostró que los bienes entregados para almacenaje correspondieran a los bienes dejados en prenda, y acreditar con ello que dichos gastos fueran estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad, pues puede haberse dado el supuesto de que contratara el almacenamiento para otros fines, distintos a los de su actividad.

No obstante, dichos argumentos fueron calificados por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito como inoperantes, debido a que la autoridad fiscal recurrente articuló su argumento sobre una premisa falsa, consistente en que el “almacenaje” se dio en un lugar distinto al domicilio en que se realizan las actividades de la contribuyente, lo cual no fue así a partir de lo manifestado por la empresa interesada, además de los razonamientos de la Sala Regional.

El tribunal colegiado determinó que, de la sentencia impugnada no se advierte que la sala fiscal haya sostenido que el “almacenaje” se dio en un lugar distinto al domicilio en que se realizaban las actividades de la contribuyente, y que con base en él, hubiera analizado los conceptos de impugnación relativos; siendo que la empresa interesada tampoco manifiesta tal circunstancia de los conceptos de impugnación hechos valer en el Juicio de Nulidad de origen, ya que se forma contraria, manifiesta que el servicio de almacenaje se daba dentro de la sucursal y que lo que se contrató fue el personal para realizar esa función.

Luego de realizar una serie de citas de los argumentos expresados en el juicio basal, el tribunal colegiado reiteró que ni la sala fiscal, ni la empresa interesada sostuvieron en manera alguna que el servicio de almacenaje se realizara en un lugar distinto a aquel al en que la contribuyente llevaba a cabo sus actividades, antes bien, se advierte que el servicio de almacenaje a que se refieren es el relativo al manejo y resguardo de los bienes por parte de personal experto.

Posteriormente el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito se ocupa del argumento expresado por la autoridad fiscal recurrente, por el que plantea que la sala fiscal perdió de vista que la actora señaló que resultaba necesario contratar un servicio especial que garantizara la guardia, custodia, supervisión, control y administración de mercancías, títulos de valor y prendas, por lo que contrató los servicios de otra persona moral; esto es, que los servicios prestados por esta moral no solo correspondían a los servicios de almacenaje, sino también a la guarda, custodia, supervisión, control y administración de las mercancías; no obstante, los comprobantes exhibidos por la contribuyente interesada únicamente tienen como concepto “almacenaje”, lo que motiva a la autoridad a sostener que en dichas documentales se debía especificar la descripción del servicio, lo que no aconteció, pues se realizaron diversos

servicios, no solo el almacenaje, por lo que se debió especificar claramente en los comprobantes, detallando el servicio prestado.

La autoridad fiscal sostiene que las facturas expedidas por la persona moral contratada fueron por concepto de “servicio de almacenaje”, no así por la “prestación de servicios profesionales de almacenaje”, concepto que comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, razón por la cual estima que los comprobantes fiscales exhibidos no pueden surtir los efectos que pretende la empresa contribuyente.

No obstante, el tribunal colegiado califica de ineficaces dichos argumentos, ello debido a que las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaron, como correctamente lo hizo la sala fiscal en el juicio basal, por lo que no existe justificación legal para que la autoridad haya rechazado las deducciones por esas facturas y que del contenido de estas se advierte el concepto que amparan.

El órgano jurisdiccional de amparo justifica su determinación invocando lo dispuesto por la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada ya en dicha data y aplicable al caso, específicamente el artículo 31, por el que se establecía el criterio legal en cuanto a los requisitos de las deducciones autorizadas, y cuya literalidad expresa:

“Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

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

III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.”

De donde se observa que dicha disposición normativa fija los requisitos que deben reunir las deducciones, entre los que se encuentra el relativo a que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y que deban estar acreditadas con la documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales.

Igualmente. El tribunal de amparo recurre a lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente al momento en que se emitieron las facturas motivo de controversia, y en le cual se disponía lo siguiente:

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

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

Así, para determinar el alcance y efectos de un comprobante fiscal, debe tomarse en cuenta que ellos se consigna el monto que se permite deducir en el caso del impuesto sobre la renta o la cantidad a acreditar en el caso del impuesto al valor agregado, para que de esa forma quien realiza la erogación correspondiente tribute conforme a su real capacidad contributiva.²²

No obstante, es claro que no todos los gastos son deducibles o acreditables, pues el factor clave es que deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Por ello, la *“descripción del servicio”* a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación aplicable al caso, debe ser lo suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada era *“estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente”*, pues de lo contrario el gasto no será deducible.

Ahora bien, la autoridad fiscal sustentó la no deducibilidad de los gastos que amparan las facturas, al considerar que no se trataba de un gasto estrictamente indispensable, ello debido que no describen que sea por prestación de servicios profesionales de almacenaje, concepto que comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, ya que una parte de las facturas controvertidas describen *“servicio de almacenaje”*, y otra parte de dichas facturas únicamente *“almacenaje”*.

En el caso concreto, el tribunal de amparo, asumió los razonamientos expresados por la sala fiscal, los cuales se basan en la idea de que el origen de tales facturas se encuentra en lo pactado en el contrato de prestación de servicios que la empresa actora celebró con la prestadora del servicio especializado contratado. De ahí que, si el pago de los servicios de almacenaje está previsto expresamente en el contrato de prestación de servicios entre la contribuyente interesada y la diversa empresa especializada contratada, entonces esa condición hace que el pago por esos servicios, reflejado en las facturas expedidas a favor de la contribuyente actora este plenamente sustentado en ese documento privado.

²² Jarach, Dino. El Hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Tercera edición. Abeledo-Perrot Editores. Buenos Aires, Argentina, 2004. p. 87.

De ahí que el contrato de prestación de servicios que vincula a la contribuyente interesada y actora en el juicio basal con la empresa especializada contratada, pone de manifiesto el origen de las erogaciones, mientras que las facturas demuestran que el monto respectivo fue sufragado por la contribuyente, para cubrir la cantidad correspondiente a la contraprestación por los servicios de almacenaje, brindado por personal de la empresa especializada contratada, en cumplimiento del contrato de prestación de servicios.

El tribunal de amparo concluye que, contrario a lo que sostiene la autoridad fiscal recurrente, la descripción de las facturas es suficientemente clara, toda vez que justifican la actividad realizada, pues de ellas es posible advertir que fueron expedidas por la contribuyente interesada actora en el juicio basal, con motivo del pago de los servicios de almacenaje a que se refiere el contrato de prestación de servicios que suscribió con la empresa especializada contratada para dicho fin.

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

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

2.3 Criterio del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

En este caso, se trata de un criterio emanado en la resolución de un Amparo Directo cuyo origen es un Juicio de nulidad en contra de la resolución de la autoridad fiscal, a través del cual resolvió autorizar parcialmente la solicitud de devolución de la cantidad de \$1'269,413.28 (UN MILLÓN DOSCIENTOS SESENTA Y NUEVE MIL CUATROCIENTOS TRECE PESOS 28/100 M. N.) por concepto de Impuesto al Valor Agregado por el período de octubre de 2012.

En este caso, la contribuyente interesada y actora en el juicio basal, tilda de ilegal la determinación de la autoridad fiscal respecto a autorizar parcialmente la devolución de la cantidad de \$1'269,413.28 (UN MILLÓN DOSCIENTOS SESENTA Y NUEVE MIL CUATROCIENTOS TRECE PESOS 28/100 M. N.) por concepto del Impuesto al Valor Agregado por el período de octubre de 2012, pues existe una sentencia previa que dispone las bases que debe seguir la autoridad para cumplir con la determinación de invalidez de la autoridad jurisdiccional.

Así, la contribuyente interesada sostiene que la autoridad fiscal procedió a valorar la documentación comprobatoria de un trámite distinto al que debería de cumplir según la resolución definitiva referida, siendo que la información y documentación que valoró no se encuentra directamente vinculada con la existencia del saldo a favor que solicitó y que por derecho le corresponde, mismo que había quedado sin efectos jurídicos desde el 5 de agosto de 2013.

De acuerdo a lo anterior, la autoridad fiscal estaba obligada a cumplir la resolución jurisdiccional en la cual se concluyó que la fiscalizadora ya no se encontraba facultada para requerir datos, informes o documentos relativos a la devolución solicitada, por no haberlo hecho dentro del plazo de ley que expresamente se le otorga para ello, por lo que debe considerarse que la autoridad no necesitaba de tales documentos o informes para resolver la procedencia de la devolución respectiva y en esa razón resultaba ilegal el acto en el que se le tuvo por desistida en relación al trámite de devolución formulado en la oportunidad legal correspondiente.

No obstante, la representación fiscal sostuvo que es infundado lo expresado por la contribuyente interesada ya que dicha autoridad emitió la resolución a debate en debido cumplimiento a la sentencia previamente resuelta, emitida en un diverso juicio de nulidad, respecto a la documentación presentada por la contribuyente interesada que se registró en septiembre de 2013, ello ya que con base en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación procedió a valorar la documentación que obraba en el expediente de la fiscalizadora la cual sirvió de base para motivar debidamente su resolución.

Así las cosas, la sala fiscal fijó la litis en el sentido de determinar si es legal que la autoridad demandada se hubiera apoyado en información y documentación aportada por la actora en un trámite distinto al que dio origen a la resolución impugnada diversa, la cual fue materia de estudio en un diverso juicio de nulidad promovido por la contribuyente enjuiciante, en el que mediante sentencia de 10 de septiembre de 2014, se declaró su nulidad para el efecto de que la demandada emitiera una nueva en la que realizara la valoración debida de la documentación relativa a la devolución solicitada, y con base en ello resolviera la solicitud de devolución presentada por la accionante.

Consecuentemente, del acto en controversia, se advirtió que la autoridad demandada, con apoyo en lo dispuesto por el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, basó su resolución en documentación e informes que obraban en el expediente que lleva a nombre de la contribuyente enjuiciada, para lo cual acudió exclusivamente a las solicitudes de devolución que había presentado la impetrante exclusivamente en lo referente al Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de octubre de 2012, que es el mismo sobre el cual versó la sentencia emitida en el primer juicio de nulidad.

Al respecto, debe destacarse lo dispuesto por el Artículo 63 del Código Fiscal de la Federación vigente en la fecha en que se realizaron las conductas motivo de contribución, es decir, el año 2012, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 63. Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.”

A partir de dicha cita, la autoridad fiscal sostuvo su facultad para allegarse de la información con que cuente en los expedientes abiertos a nombre de los contribuyentes, de ahí que, el tribunal de amparo sostenga que ello no le ocasiona ningún perjuicio, por el contrario, pues la autoridad se allegó de todos los elementos, documentación e información relativa a los procedimientos de trámite de devolución promovidos por la contribuyente interesada, respecto al período octubre de 2012, sin que se haya determinado restricción alguna en la sentencia dictada en el diverso juicio de nulidad previo.

Igualmente, la contribuyente interesada argumentó en esencia que el acto impugnado fue emitido en contravención a lo dispuesto por los artículos 22, séptimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, y 38, primer párrafo, fracción IV, del mismo ordenamiento y 2, fracciones II y VI de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ello debido a que la autoridad consideró que en relación a los comprobantes fiscales expedidos por la enjuiciante, estos no permiten establecer en las citadas facturas que dichas erogaciones sean por gastos estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente, toda vez que se señaló de forma genérica la descripción del servicio.

Esto debido a que los conceptos que se consignan en dichos comprobantes se refieren a mano de obra de calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno, mano de obra Cerralvo, de ahí que la autoridad fiscal considerara que el Impuesto al Valor Agregado en dichas facturas por el monto de \$227,014.11 no era acreditable, lo cual deviene ilegal según la contribuyente interesada, ya que considera que dichos gastos sí son estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la contribuyente, dado que provienen de servicios de administración que son necesarios para la debida consecución de su objeto social que para el caso versan sobre las áreas que se refieren a servicios de capital humano, manejo de personal, contratación de personal con perfil para la empresa, capacitación de personal por áreas, administración de personal, reclutamiento de personal, servicios de recursos humanos, servicios de nómina y dispersión, así como de inscripción del personal en el IMSS, SAR e INFONAVIT, siendo que su objeto social es la compra venta de maquinaria pesada, así como la fabricación de estructuras metálicas, por

lo cual era necesario por así convenir a sus intereses contar con los servicios de personal de una empresa contratada, quien es la que se encarga de proporcionarle el personal necesario para la producción, administración en la fabricación de las estructuras metálicas, así como para la compra venta de la maquinaria.

La contribuyente interesada planteo que el concepto jurídico de “estrictamente indispensable”, es indeterminado, ya que no establece con exactitud sus límites; no obstante, planteo que dicho concepto se refiere a un supuesto de la realidad del cual se pueden desprender tres elementos para que la deducción sea considerada como estrictamente indispensable, 1) que el gasto esté relacionado directamente con la actividad de la empresa; 2) que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta; y, 3) que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo, de ahí que sea imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, por lo que debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico que se trate.

Que la finalidad y gasto en el caso es adquirir la contratación de servicios profesionales de personal capacitado para los procesos de soldadura, ensamble, así como servicios de ingeniería, arquitectura, para que a través de dichos servicios se llevara a cabo la fabricación de estructuras metálicas y compraventa de maquinaria pesada, por lo que las facturas pagadas en el mes de octubre de 2012, como la propia autoridad fiscal reconoce, amparan los servicios prestados por la empresa contrada por la contribuyente interesada, son el sustento de comprobación del personal que esta última proporciona para llevar a cabo las actividades de producción, administración, fabricación, por así convenir a sus intereses que para una pronta identificación de los gastos por cada departamento se solicita a ese proveedor de servicios que el concepto sea mencionado en el comprobante fiscal así; esto es, como mano de obra de calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno, mano de obra Cerralvo, lo que no significa propiamente que el gasto no sea estrictamente indispensable, ya que tiene esa naturaleza al ser necesario para alcanzar los fines de su actividad, puesto que sin estos no se podrían construir o producir las estructuras, así como su administración para lograr la venta final de su producto.

Refiere la contribuyente interesada que para adminicular lo dicho se celebró contrato privado de servicios a fin de dar certeza de que se realizaron las obligaciones pactadas, documentales que se vinculan además a los pagos de las cuotas obrero patronales, incluyendo la cédula de cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social por el período de octubre de 2012, así como la cédula de determinación de cuotas obrero patronales, aportaciones y amortizaciones del INFONAVIT por el bimestre 5/2012 (septiembre-octubre de 2012), así como el listado de nóminas por una de las semanas del mes de octubre.

Por lo que dicho gasto sí es estrictamente indispensable para la realización de las actividades distintas de las importaciones que establece el artículo 5, primer párrafo, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que se deja claro

que los comprobantes fiscales que rechazó la autoridad, así como la adminiculación con las demás documentales mencionadas claramente establecen que tales erogaciones sean gastos estrictamente indispensables para su actividad, de ahí que la autoridad los debió considerar como acreditables.

En respuesta los argumentos anteriores, la representación fiscal alegó que es improcedente la devolución solicitada, ya que, con las facturas de trato, la actora no logró satisfacer el requisito de ser estrictamente indispensable para la realización de su actividad, en términos del artículo 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2012.

El tribunal de amparo acude a las disposiciones de los artículos 29 y 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012, de donde se desprende que los contribuyentes podrán efectuar deducciones por diversos supuestos, las cuales deberán reunir determinados requisitos, a fin de proceder con la disminución de dichas cantidades sobre la totalidad de los ingresos acumulados de la contribuyente, sobresaliendo la fracción I, en la que se indica que deben las erogaciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y se sigan las reglas que prevea el propio Servicio de Administración Tributaria, lo cual implica que si se trata de operaciones donde proceda la retención por parte del contribuyente del impuesto, habrá que cumplirse con los documentos que demuestren el pago o retención del Impuesto sobre la Renta a cargo del tercero.

En relación con la interpretación del término “estrictamente indispensables”, se cita la tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la cual se señala para atender a dicho requisito debe atenderse que el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, y que se expone en la Tesis 2a. CIII/2004, correspondiente a la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, localizable en el Tomo XX, Diciembre de 2004, página 565, registro digital 179766, la cual expresa:

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, 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 cumplimenten 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.

Amparo en revisión 1386/2004. Fomento Agropecuario y Comercial, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Nota: Por ejecutoria del 9 de junio de 2022, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inexistente la contradicción de tesis 162/2020 derivada de la denuncia de la que fue objeto el criterio contenido en esta tesis.

No obstante lo anterior, en el caso se resuelve que no le asiste la razón a la demandante y amparista, en virtud de que de la lectura que se realizó a las documentales en comento de éstas únicamente se desprende que la contribuyente interesada *tiene registrada como actividad preponderante para efectos la determinación de cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, la compra venta de maquinaria y construcción*, pero de ninguna parte se acredita que entre su objeto social se encuentre el de *la prestación de servicios de mano de obra para la fabricación de estructuras metálicas*, como lo aduce la interesada.

Además, si bien la accionante argumentó que celebró contrato privado de prestación de servicios con la empresa especializada contrada, a fin de que se le proporcionara personal para la fabricación de estructuras metálicas o la compraventa de maquinaria pesada, cierto es que no lo allegó al juicio basal para acreditar tal situación y permitir que las autoridades jurisdiccionales estuvieran en posibilidad de pronunciarse respecto al alcance de su valor probatorio.

Por lo anterior, el tribunal de amparo sostuvo, en esencia, que la descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos a favor de la contribuyente interesada es genérica 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). Siendo que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto, como lo sería el contrato de prestación de servicios celebrado entre la quejosa y un tercero.

Así, con base en la tesis aislada 1a. CLXXX/2013 (10a.)²³, consideró que el criterio interpretativo sustentado en ella, era plenamente aplicable al caso, ya que si bien en dicho criterio se interpretó el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, cierto es que, por una parte, constriñe a los interesados en deducir o acreditar con base en comprobantes fiscales a comprobar la autenticidad de éstos, consultando en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria si el folio que ampara dicho comprobante fue autorizado al emisor, y si al momento de la emisión del mismo, el certificado que ampara el sello digital se encontraba vigente y, por otra, el hecho de que el numeral 29-A del citado ordenamiento mantiene su redacción esencialmente en los mismo términos.

Así, el tribunal de amparo estimó que de la lectura del texto del citado precepto, se advertía que el legislador parecería exigir al contribuyente que refiera en el comprobante fiscal, la que señala de forma general el diccionario de la real academia de la lengua española, es decir, que *“describir” significa: “definir imperfectamente algo no por su predicados esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades”*; así como también especifica que dicha palabra también significa: *“Representar a alguien o a algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias”*.

Señala que, si se tiene en consideración que el comprobante fiscal acredita la posible realización de un gasto o erogación, no obstante, ello es insuficiente para que tenga efectos fiscales (aisladamente), ya que dependerá del tipo de contribuyente de quien se trate y de cada gasto que pueda deducir o acreditar, en razón de que no todos los gastos o erogaciones son deducibles o acreditables para todo, aun cuando tengan los documentos que los acrediten, sino que solamente lo serán aquéllos que cumplan con las demás disposiciones tributarias que puedan tener el efecto deseado, es decir, su deducción o acreditamiento.

De tal forma que, en el caso del impuesto al valor agregado, además del documento, se requiere que el impuesto que se desea acreditar cumpla con otros requisitos tanto de fondo como de forma, dentro de los primeros, conforme al artículo 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que el tributo corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de las actividades distintas de la importación, por las que se debe pagar el impuesto o por las que se aplique la tasa de 0%; por lo que se refiere a los segundos, además que conste de forma expresa y por separado en el comprobante fiscal.

Por lo que, en consideración del tribunal de amparo, no basta la tenencia del documento para que produzca todo tipo de efectos fiscales, pues el documento simplemente permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y en qué términos, sino que debe existir el soporte del gasto en sí mismo, es decir, los demás elementos esenciales que debe tener un gasto deducible o acreditable, de

²³ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XX, mayo de 2013, tomo 1, página 524, de rubro: “COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES”.

ahí que no todo gasto es deducible o acreditable y, por ende, tampoco el documento que lo ampara.

De esa forma, el comprobante fiscal es sumamente importante, ya que representa para el contribuyente y para la autoridad, un elemento de prueba básico para demostrar, en primer término, la existencia de un gasto (el cual podrá ser deducible o acreditable), y por otro, la de un ingreso o acto o actividad gravable. En ese contexto, El tribunal concluyó que, de 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.

Por tal motivo, el comprobante fiscal debe contener los requisitos de identificación necesarios para saber quién lo expidió y a favor de quién y por qué concepto, lo que explica que debe detallarse el servicio o actividad que justificó su emisión, ya que con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento.

Así, en opinión del tribunal de amparo, la locución empleada por el legislador consistente en “descripción del servicio o del uso o goce que ampare”, alude a que el comprobante fiscal contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiario, de tal manera que dicha descripción no puede ser tan ambigua que no informe el servicio recibido, ya que dicha situación no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen los artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta o 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

De tal forma que, el emisor del comprobante tiene que pormenorizar el motivo del servicio, o lo que es lo mismo, se debe detallar en qué consiste el servicio contratado, considerando sus características esenciales, lo que debe entenderse como la necesidad de precisar en qué consiste el servicio consignado en el documento. Esto considerando que tal imperativo no puede llegar al extremo de exigirse la incorporación en el comprobante fiscal de elementos ajenos, por ejemplo, en el caso del servicio de “capacitación”, el señalamiento del concepto no implicaría 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.

2.4 Resolución de la Contradicción de Tesis 232/2017 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En este caso, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que los tribunales colegiados de circuito contendientes analizaron una

misma hipótesis jurídica y que efectivamente discreparon sobre si el cumplimiento de la *descripción del servicio* previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o, si es susceptible de detallarse en un documento distinto, (Recordemos el razonamiento que liga la existencia de contratos celebrados para contratar servicios entre las empresas contribuyentes y otras empresas especializadas).

Para resolver la contradicción de Tesis, La Segunda Sala de nuestro Alto Tribunal formula dos preguntas que serán el hilo conductor de sus razonamientos, ello a efecto de sentar jurisprudencia sobre el tema en cuestión:

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

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

Para dar respuesta a la primera interrogante formulada, la Segunda Sala acude a los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, resueltos por unanimidad de votos en las sesiones de 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016, bajo la ponencia de los entonces señores Ministros Franco González Salas y Margarita 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 amparo directo en revisión 3858/2014 se sostuvo 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. descriptio, -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)

Así, en este primer análisis, la Segunda Sala reitera su criterio en cuanto a que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V²⁴, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, consistente en la descripción del servicio prestado que debe contenerse en el comprobante fiscal, se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio o bien delimitando sus partes o propiedades, de manera que el citado precepto y porción normativa de ninguna manera genera inseguridad jurídica, dado que, por los propios atributos de la norma jurídica, el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal, siendo claro que tiene que cumplir el requisito de mérito referente a la descripción del servicios prestado y plasmarlo en el respectivo comprobante fiscal. La Segunda Sala remite a la aplicación de la tesis aislada 2a. LXXXIX/2017 (10a.)²⁵.

De esta forma, la Segunda Sala de la Corte expresa que “la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, implica que sea de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo importante es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.”²⁶

Siendo que, dichos razonamientos son aplicados igualmente por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a lo dispuesto en el artículo 29, fracción V²⁷, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2012, ello no obstante

²⁴ “**Artículo 29-A.** Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

[...]

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

[...]”.

²⁵ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación, publicación: viernes 09 de junio de 2017 10:15 h, de rubro: “**PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL**”.

²⁶ **Contradicción de Tesis 232/2017.** Sentencia. Ponente: Ministro Alberto Pérez Dayán. deliberado en la sesión pública del día 18 de octubre de 2017.P. 12.

²⁷ “**Artículo 29-A.** Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

[...]

que se modificó su redacción con respecto al vigente en el año 2008, específicamente en lo relativo, entre otras cuestiones, a que no solo debe describirse el servicio prestado, sino también o del uso o goce que amparen.

De forma previa a proporcionar una respuesta a la segunda interrogante planteada, la Segunda Sala del Alto Tribunal precisa que, al resolver los amparos en revisión 51/2015, 302/2015, 354/2015, 361/2015, 972/2015 y 1015/2016²⁸, ha determinado que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.

De tal forma que, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución²⁹, entonces debe emitir el comprobante fiscal digital correspondiente para determinar su situación respecto del impuesto que en concreto tenga que pagar; Y de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un impuesto, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo con los requisitos correspondientes.

La Segunda Sala precisa que los comprobantes fiscales digitales sirven para cumplir con la obligación legal que se determina en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, así como en las leyes tributarias en lo particular, por los que se establecen dichos comprobantes para dejar constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución o impuesto y así determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

Sin dejar de observar que, debido al diseño de sistema impositivo mexicano manifiesta en cada ley tributaria aplicable, los comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios, es decir, que de manera legítima puede el contribuyente acceder a los beneficios que las leyes fiscales disponen respecto al pago, compensación o incluso un saldo a favor o devolución, siempre que sus comprobantes fiscales cumplan con los requisitos legales establecidos y se acrediten las condiciones de hecho que pretende hacer valer en materia tributaria.

Ahora bien, la Segunda Sala de la Corte apunta a que no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del del Código Fiscal de la Federación, y en su caso, con los demás requisitos establecidos en las leyes tributarias especiales, los que deban considerarse así en atención al diseño

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

[...].”

²⁸ En este aspecto, la Segunda Sala hizo suyas las razones contenidas en la Tesis aislada 1a. CLXXX/2013 (10a.)”.

²⁹ Jarach, Dino. Ibidem, 2004. p. 73.

normativo de cada impuesto en lo particular (Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, etc.)

Posteriormente, la Segunda Sala del Alto Tribunal realiza el ejercicio de enunciar cuál ha sido la interpretación que ha sustentado respecto a las distintas legislaciones que establecían los requisitos que deben cumplir los comprobantes fiscales, así como las distintas obligaciones de los contribuyentes que los expiden y de aquéllos que los utilizan para acreditar o deducir fiscalmente.

Se menciona, en primer término al Código Fiscal de la Federación vigente en 2001, y respecto del cual, en la jurisprudencia 2a./J. 160/2005³⁰, se señaló que en términos del tercer párrafo del artículo 29 de dicho ordenamiento, el adquirente de bienes o el usuario de servicios tenía la obligación de verificar que el comprobante respectivo cumpliera con la totalidad de los requisitos formales exigidos; Y que, por lo que hace a los datos a que se refería la fracción I del artículo 29-A de dicho ordenamiento, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien expide el comprobante, el usuario del documento debía cerciorarse de que dichos datos se encontraran plasmados en el mismo, ya que de ello derivaba la procedencia de la deducción o el acreditamiento del impuesto relativo.

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

Posteriormente, la Segunda Sala resolvió, en la jurisprudencia 2a./J. 35/2008³¹, que la referida verificación no vinculaba al contribuyente a favor de quien se expedía el comprobante para constatar el debido cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, entre los que se encuentra el señalamiento relativo a si el pago de la contraprestación se hacía en una sola exhibición o en parcialidades, pues su obligación únicamente consistía, atendiendo a la disposición del tercer párrafo del artículo 29 del Código mencionado, a verificar que el comprobante contenga los datos previstos en el diverso numeral 29-A del multicitado Código.

³⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, enero de 2006, página 762, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN".

³¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVII, marzo de 2008, página 150, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN NO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR QUE CONTENGAN EL SEÑALAMIENTO RELATIVO A SI EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN SE HACE EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PARCIALIDADES".

Igualmente, y en referencia al Código Fiscal de la Federación para 2012, La Segunda Sala del Alto Tribunal, en la jurisprudencia 2a./J. 87/2013³², se apartó de la interpretación que había sostenido precedentemente en la jurisprudencia 2a./J. 161/2005³³, para resolver, a partir de una nueva reflexión, 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, considerada de manera aislada, no da lugar a los referidos efectos de anulación o pérdida de valor probatorio, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del referido Código Fiscal de la Federación.

La postura anterior se justificó a partir de la posición 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. Dicha determinación 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 ejercer sus facultades de comprobación para 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 pudieran existir otras razones por las que no se deba acceder a dicha deducción o acreditamiento.

Bajo esa misma postura, en la jurisprudencia 2a./J. 113/2014³⁴, la Segunda Sala precisó que tratándose de comprobantes fiscales, la obligación del contribuyente en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, se limita a verificar que: a) el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos; y b) contengan impreso el número de folio, el lugar y las fechas de impresión y de expedición, así como los datos del impresor autorizado.

Lo anterior, debido a que el ejercicio de confirmación y revisión del cumplimiento material de la obligación de que los comprobantes fiscales sean impresos por un establecimiento autorizado constituye una obligación a cargo del tercero que los expide, razón por la cual no puede trascender a la esfera jurídica del contribuyente, pues su deber se reduce a verificar los datos contenidos en el comprobante.

³² Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XXII, julio de 2013, tomo 1, página 717, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005]".

³³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, enero de 2006, página 1121, de rubro: "SALDOS A FAVOR. PROCEDENCIA DE SU DEVOLUCIÓN".

³⁴ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 13, diciembre de 2014, tomo I, página 339, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD".

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

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

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

De esta forma la Segunda Sala nos ilustra planteando que, 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 explica a ciencia cierta en qué consistió dicha asesoría y si resulta o no estrictamente indispensable para efectos de solicitar su deducción o acreditamiento, de ahí que resulte necesario atender a las particularidades del caso concreto.

La Segunda Sala del Alto Tribunal vincula ésta determinación con el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento, y el cual determina aplicable también a los procedimientos comprobación o gestión fiscal, ello en unión como el derecho a la seguridad jurídica, para 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.

Lo anterior, sin excluir por parte del Alto Tribunal, que pueda suceder la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, y que excepcionalmente, 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, por lo que la autoridad fiscal deberá ejercer sus facultades para precisar los alcances y efectos en la especie.

La Segunda Sala de la Corte refuerza esta posición, remitiendo a la reforma al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2012, y en la cual el Ejecutivo Federal buscó simplificar los requisitos de los comprobantes fiscales con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, tal y como se advierte de la exposición de motivos correspondiente.³⁵

En consecuencia, La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia, el siguiente criterio:

“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

³⁵ “[...]”

La propuesta que se presenta tiene como objetivo simplificar la legislación vigente con respecto a los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, a efecto de que los mismos queden establecidos de manera clara y sencilla, con lo cual se otorga mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En algunos casos se propone elevar a rango legal disposiciones que se encuentran en reglas de carácter general relativas a requisitos de los comprobantes fiscales y estados de cuenta emitidos por instituciones de crédito y otras personas autorizadas para ello. Adicionalmente, se plantea suprimir algunos requisitos de los comprobantes fiscales como son el nombre, denominación o razón social y domicilio fiscal de quien los expide y conservar solamente su clave del registro federal de contribuyentes. Más adelante se explica con mayor detalle las medidas de simplificación aludidas.

[...]

Así, en la propuesta que se presenta se mantiene como regla general que los comprobantes fiscales se deben emitir en documento digital por medio de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria **y como excepciones o formas alternas de comprobación:** i) la expedición de comprobantes fiscales en forma impresa para contribuyentes que no sobrepasen el monto de ingresos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general; ii) el estado de cuenta que emitan las instituciones financieras y las personas morales autorizadas para ello, y iii) las demás que establezca la autoridad fiscal mediante reglas de carácter general. Conforme a lo señalado, se plantean a esa soberanía las siguientes modificaciones:

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

CAPÍTULO 3 Análisis Jurídico de la Contradicción de Tesis 232/2017.

3.1 Cinco temas expresados en la Contradicción de Tesis que nos ayudan a entender su alcance y efectos.

Ahora bien, entrando en nuestro análisis sobre lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis 2a./J. 161/2017 (10a.), por cuestión de método se realiza una fragmentación de los temas principales sostenidos por la Sala, ello a efecto de facilitar la comprensión de dicho criterio y la trascendencia de sus efectos en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes mexicanos, no sólo en la aplicación de Código Fiscal de la Federación de los años 2008 y 2012, sino en general de las leyes y disposiciones fiscales las cuales, debido al carácter de estricto derecho de la materia fiscal, deben observarse de manera puntual, junto con los criterios de interpretación sobre los mismos que emiten los Tribunales del Poder Judicial de la Federación.

De esta forma, en nuestra consideración, pueden derivarse 5 temas determinados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con motivo de la Contradicción de Tesis 232/2017, la cual origina a la Tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), ello conforme a lo siguiente:

1. El requisito previsto en el Artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2008 y 2012), consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades.
2. El Artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2008 y 2012) no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales.
3. Los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, por lo que, en caso de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso;

4. Por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades.
5. Tomando en cuenta la multiplicidad de servicios que pueden contratarse y lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Consecuentemente, debemos referirnos al primer tema sostenido por la Segunda Sala de la Corte, el cual hace referencia a la manera en la cual debe expresarse la descripción del servicio que ampare un determinado comprobante, la cual se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, siendo necesario considerar, de manera ilustrativa el ejercicio llevado a cabo por la propia Segunda Sala al acudir al retomar lo expresado en el amparo directo en revisión 3858/2014, en el cual se hace referencia a lo expresado por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, ello respecto a lo que implica la acción de describir.

Efectivamente, la Segunda Sala recurre a la interpretación hermenéutica de la acción de describir, basándose en la acepción proporcionada por la Academia de la Lengua Española, para clarificar que dicho requisito del comprobante fiscal consiste en dar una cabal idea de algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes o propiedades, de donde tenemos que, al emitir un comprobante fiscal o recibirlo, debe ser clara la descripción del servicio de que se trate, dando una idea del él por medio del lenguaje de forma explicativa y breve.

Este tema es importante para la eficacia de los comprobantes fiscales y su análisis por parte de la autoridad fiscal, ello a efecto de que resulte funcional para acreditar determinados gastos, inversiones, deducciones o compensaciones, y en los cuales puede existir motivos de controversia con la autoridad fiscal, para lo cual resulta muy útil el criterio en comento.

En cuanto al segundo tópico delimitado por la Segunda Sala de la Corte, referente a que, dada la naturaleza del Artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2008 y 2012), no existe inseguridad jurídica para el contribuyente, debido a que tiene pleno conocimiento de la norma en cuestión, respecto a cómo debe cumplirse el requisito consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, deben plantearse algunos matices.

En primer lugar, vale decir que la Segunda Sala de la Corte se refiere a los atributos de las normas jurídicas, concretamente a 3 condiciones que confieren a las mismas su eficacia y primacía sobre las normas morales o la costumbre, para lo cual vale la pena recordar que:

1. Exterioridad: La norma jurídica únicamente toma en cuenta la manifestación externa de la conducta en relación con el deber ser dispuesto en la norma, sin importarle la intención o convicción del sujeto obligado.
2. Generalidad: Decir que la norma jurídica es general significa expresar que la conducta que ella ordena se impone a un número indeterminado de personas, es decir, que cuando dicta un comportamiento lo hace de manera abstracta.
3. Confianza Legítima. Principio derivado del principio de seguridad jurídica según el cual la Administración pública no puede defraudar las expectativas que han creado sus normas y decisiones sustituyéndolas inesperadamente por otras de signo distinto.³⁶

En el caso, La Sala del Alto Tribunal se refiere dichos atributos, sumando, además, a la seguridad jurídica que implica que la previsión normativa del Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación sea accesible y consultable por parte del contribuyente obligado, o bien, que exista la hipótesis normativa con la cual la Autoridad Fiscal construye un sistema normativo que, al menos intenta, proveer a la observancia de su contenido, ello por medio de las disposiciones que la propia autoridad fiscal emite por medio de la conocida Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente a los ejercicios fiscales 2008 y 2012, y la regulación sustantiva del Código Fiscal de la Federación.

En un tercer tema, la Segunda Sala de la Corte plantea, con total atino y elocuencia con el mandato constitucional inserto en los artículos 31, fracción IV, que dispone una obligación de dar con cargo a los mexicanos³⁷ y 16, antepenúltimo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que la exhibición de los comprobantes fiscales por parte del contribuyente no limita, ni cancela ni obstaculiza el ejercicio de sus facultades de comprobación en materia fiscal, ello para clarificar los casos en que las facturas exhibidas por los contribuyentes no acrediten de manera suficiente la transacción realizada, pudiendo en dicho caso requerirles toda la información relativa para normar su criterio y decidir sobre la procedencia o no de sus solicitudes en materia fiscal.

³⁶ Diccionario Panhispánico del Español Jurídico. Confianza Legítima. Página de Internet. Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/principio-de-confianza-leg%C3%ADtima>. Consultado el 28 de noviembre de 2022.

³⁷ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, en "Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones". Tomo II. Artículos 16 – 35. Miguel Ángel Porrúa Editor. México 2012.p. 847.

En un cuarto tema, que pudiera resultar redundante, pero que no lo es, ya que, en dicho t3pico, la Segunda Sala de la Corte refiere a la mayor3a de raz3n para determinar que la descripci3n del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, lo que nos lleva a clarificar que es eso de la *mayor3a de raz3n*.

As3, la figura de la mayor3a de raz3n implica “*un m3todo anal3gico que consiste en aplicar el criterio de soluci3n de una situaci3n claramente regulada por la ley a la soluci3n de una situaci3n an3loga no regulada expresamente, en la cual es a3n m3s necesaria la aplicaci3n de aquel criterio para la tutela del bien jur3dico*”³⁸, lo que nos lleva a recordar las resoluciones previas sostenidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Naci3n, las cuales son citadas en la sentencia que resuelve la Contradicci3n de Tesis 232/2017, la cual origina a la Tesis 2a./J. 161/2017 (10a.).

Efectivamente, debemos recordar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Naci3n ha emitido pronunciamientos concretos sobre las distintas legislaciones que establec3an los requisitos que deben cumplir los comprobantes fiscales, as3 como las distintas obligaciones de los contribuyentes que los expiden y de aqu3llos que los utilizan para acreditar o deducir fiscalmente, de los cuales debemos indicar justamente que de estas jurisprudencias y precedentes surge el criterio de soluci3n de una situaci3n claramente regulada por la ley a la soluci3n de una situaci3n an3loga no regulada expresamente, en la cual es a3n m3s necesaria la aplicaci3n de aquel criterio para la tutela de los justiciables y la interpretaci3n de las normas jur3dicas aplicables en su esfera jur3dica.

Debemos mencionar, entre estos casos a:

Jurisprudencia 2a./J. 160/2005

Jurisprudencia 2a./J. 35/2008

Jurisprudencia 2a./J. 87/2013

Jurisprudencia 2a./J. 113/2014

Amparos Directos en Revisi3n 3858/2014 y 1622/2016, y

Amparos en Revisi3n 51/2015, 302/2015, 354/2015, 361/2015, 972/2015 y 1015/2016

Por 3ltimo, la Segunda Sala determina, en una forma abierta y acorde con las reales condiciones de los contribuyentes, que existe una “multiplicidad” de condiciones y modalidades que pueden darse en la contrataci3n y prestaci3n de servicios, as3 como de objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, lo que

³⁸ Guadarrama Mart3nez, Rabindranath. Argumentaci3n, Interpretaci3n y Raciocinio Jur3dico. Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa. Revista 19, A3o 2015. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Disponible en Internet en <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/argumentacion.pdf>. Consultado el 28 de noviembre de 2022.

hace posible, y agregaríamos nosotros necesario, que los detalles de dichos servicios u objetos se contengan en un documento distinto que tenga la finalidad de determinar lo que integra la prestación del servicio o determinar qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, siendo que dicho documento resultará relevante para determinar, en cada caso concreto, los efectos de los comprobantes fiscales, su validez, así como si son o no procedentes las solicitudes de deducciones o el pretendido acreditamiento que con base en ellos se solicite por parte del contribuyente obligado.

Así las cosas, con base en dichos razonamientos, debemos decir que los comprobantes fiscales poseen tres funciones fundamentales a saber:

- Son los medios de prueba a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.
- Su utilidad radica en que son necesarios para dejar constancia de que existió un hecho o acto gravado por un impuesto o contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.
- Su uso es esencialmente para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios.

Así las cosas, conviene al propósito del presente estudio hacer un pequeño ejercicio de comparación entre las posiciones determinadas tanto por la Segunda Sala, como de la Primera Sala, ambas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que puede advertirse a partir de la idea atinente a que el cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales, no constituye una exigencia para efectuar la deducción o acreditamiento, sino un requisito que debe satisfacer el comprobante per se para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se efectúe la deducción o acreditamiento respectivo.

Resulta un ejemplo atendible en la materia del presente estudio monográfico, la siguiente Tesis Aislada sostenida, en este caso, por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de Tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.), correspondiente a la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, registro digital 2003829, y la cual expresa:

COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS.

El cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no constituye una exigencia para efectuar la deducción o acreditamiento, sino un requisito que debe satisfacer el comprobante per se para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se efectúe

la deducción o acreditamiento respectivo. Por tanto, el cumplimiento de los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales sirve para que éstos, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios señalados. De distinta forma, una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales, éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado. Precisamente por ello, la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los cuales sirven, se sintetiza en que aquéllos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener. Es cierto que existe una estrecha relación entre los comprobantes fiscales que cumplen los requisitos fiscales y el derecho a la deducción o al acreditamiento que se pretenda efectuar; sin embargo, ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias al respecto, principalmente, de medio a fin.

Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Igualmente, resulta atendible la Tesis Aislada sostenida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de Tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.), correspondiente a la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, registro digital 2003506, y la cual expresa:

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

Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Así, podemos advertir una especie de complementariedad entre las posiciones sustentadas por la Segunda y la Primera Salas del Alto Tribunal de la Nación, pues coinciden en que los comprobantes fiscales deben cumplir los requisitos determinados por el Código Fiscal de la Federación en lo general, así como los demás establecidos de manera especial en las leyes particulares de cada impuesto, debido al diseño del sistema normativo de cada contribución.

3.2 Resolución Miscelánea Fiscal 2008.

Comencemos delimitando lo que es la Resolución Miscelánea Fiscal de una manera sencilla y entendible, para lo cual diremos que se trata de un documento con vigencia anual, que concentra y facilita el conocimiento de las reglas dictadas por el Servicio de Administración Tributaria en materia de impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales.

En el caso concreto, resulta ser que los comprobantes fiscales materia de controversia en la Contradicción de Tesis 232/2017, concretamente tratándose del criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito datan justamente de los años 2008 y 2012, mientras que en el caso del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, se trata de contribuciones correspondientes al año 2012, de ahí la precisión en cuanto a la legislación vigente en los ejercicios fiscales correspondientes.

Ahora bien, en el caso, vale la pena referirnos al sistema normativo vigente en el año 2008 respecto de los requisitos de los comprobantes fiscales, entendiendo la particularidad de la materia fiscal y la necesidad de los contribuyentes de atender la legislación general y los ordenamientos especializados que particularizan y concretan el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Así, citamos a continuación 3 reglas determinadas en la Resolución Miscelánea Fiscal del año 2008, con la cual se aprecia la transición entre

comprobantes impresos y las obligaciones de quien recibe un comprobante fiscal, ello de acuerdo con lo siguiente:

*“Capítulo 1.2.4. Impresión y expedición de comprobantes fiscales
Forma de acreditar que los datos de la persona que expide un
comprobante fiscal son correctos*

1.2.4.1. Para los efectos del artículo 29, tercer párrafo del CFF, la obligación de cerciorarse de que los datos de la persona que expide un comprobante fiscal son correctos, se tendrá por cumplida cuando el pago que ampare dicho comprobante se realice con cheque nominativo para abono en cuenta de la persona que extienda el comprobante, siempre que el librador conserve copia del mismo.

Asimismo, se tendrá por cumplida la obligación a que se refiere el párrafo anterior, cuando el comprobante de que se trate haya sido impreso en un establecimiento autorizado por el SAT y en el mismo aparezca impresa la cédula de identificación fiscal de la persona que lo expide.

CFF 29, (RMF 2007 2.4.11.)

[...]

*Casos en los que no se requiere expedición de comprobantes por
impresores autorizados*

1.2.4.3. Para los efectos del artículo 29 del CFF, no se requerirá la expedición de comprobantes impresos por establecimientos autorizados, en los siguientes casos:

I. Cuando se haya celebrado contrato de obra pública, caso en el cual los constructores podrán presentar las estimaciones de obra a la entidad o dependencia con la cual tengan celebrado el contrato, siempre que dicha estimación contenga la información a que se refiere el artículo 29-A del CFF o tratándose de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal o estatales en las cuales se establezca la contraprestación pactada.

II. Cuando se trate del pago de contribuciones federales, estatales o municipales, caso en el cual las formas o recibos oficiales servirán como comprobantes, siempre que en las mismas conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora.

Asimismo, tratándose del pago de productos o aprovechamientos, las formas o recibos oficiales que emitan las dependencias públicas federales, estatales o municipales, servirán como comprobantes fiscales, siempre que en los mismos conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora y reúnan como mínimo los requisitos establecidos en el artículo 29-A,

fracciones I, III, IV, V y VI del CFF, cuando en su caso sean aplicables, así como el previsto en la regla II.2.4.3., fracción II.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, también será aplicable tratándose de pagos federales, estatales o municipales por concepto de compra de bases de licitación de obras públicas.

III. En las operaciones que se celebren ante fedatario público y se hagan constar en escritura pública, sin que queden comprendidos ni los honorarios, ni los gastos derivados de la escrituración.

IV. Cuando se trate del pago de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como de aquellos que la Ley del ISR asimile a estos ingresos.

V. En los supuestos previstos en las reglas I.2.4.4. y I.2.4.5.

VI. Cuando se trate de los comprobantes a que se refiere el artículo 37, fracciones I y II del Reglamento del CFF, así como los señalados en el penúltimo párrafo de dicho artículo.

CFF 29, RMF 2008 I.2.4.4., I.2.4.5., II.2.4.3., (RMF 2007 2.4.5.)

Documentos que sirven como comprobantes fiscales

I.2.4.4. Para los efectos del artículo 29 del CFF, los siguientes documentos servirán como comprobantes fiscales, respecto de los servicios amparados por ellos:

I. Las copias de boletos de pasajero, guías aéreas de carga, órdenes de cargos misceláneos y comprobantes de cargo por exceso de equipaje, expedidos por las líneas aéreas en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la International Air Transport Association "IATA".

II. Las notas de cargo a agencias de viaje o a otras líneas aéreas.

III. Las copias de boletos de pasajero expedidos por las líneas de transporte terrestre de pasajeros en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la International Air Transport Association "IATA".

CFF 29, 29-A, RCFF 37, (RMF 2007 2.4.6.)

Forma en que se cumple con el requisito de señalar la clase de mercancía en el comprobante fiscal

I.2.4.9. Para los efectos del artículo 29-A, fracción V del CFF, se considera que se cumple con el requisito de señalar la clase de mercancía, siempre que en ésta se describa detalladamente considerando sus características esenciales como son marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otros, a fin de distinguirlas de otras similares.

CFF 29-A, (RMF 2007 2.4.10.)”

Nótese en estas últimas dos reglas un importante ejercicio de precisión llevado a cabo por la Autoridad Fiscal al señalar, por una parte, los documentos que funcionaban como comprobantes fiscales tratándose de viajes y servicios de transporte, así como la forma en que se cumplía con el requisito de señalar la clase de mercancía en el comprobante fiscal, detallando sus características esenciales como son marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otros, a fin de distinguirlas de otras similares.

Recordemos la determinación de la Segunda Sala de la Corte, en la Contradicción de Tesis 232/2017, la cual origina a la Tesis 2a./J. 161/2017 (10a.) motivo del presente trabajo, en la parte en que determina que existe una “multiplicidad” de condiciones y modalidades que pueden darse en la contratación y prestación de servicios, así como de objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, lo que hace posible que los detalles de dichos servicios u objetos se contengan en un documento distinto que tenga la finalidad de determinar lo que integra la prestación del servicio o determinar qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, siendo dicho documento relevante para determinar, en cada caso concreto, los efectos de los comprobantes fiscales, su validez, así como si son o no procedentes las solicitudes de deducciones o el pretendido acreditamiento que con base en ellos se solicite por parte del contribuyente obligado.

Por lo anterior, no debería existir, al menos en el plano teórico, ninguna controversia sobre la descripción del servicio contratado y asentado en una factura por parte de la autoridad fiscal, pues lo asentado en dicho comprobante no es el único elemento del cual dispone la citada autoridad para decidir sobre la validez y efectos de dicho medio de acreditamiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, dado que, tal y como lo expresa la Segunda Sala de la Corte, dicha autoridad cuenta con las facultades de comprobación que el ordenamiento jurídico fiscal mexicano le reconocen, pudiendo requerir información y elementos adicionales, tal y como se establece, en este caso, en la Resolución Miscelánea Fiscal aplicable al ejercicio fiscal correspondiente.

3.3 Resolución Miscelánea Fiscal 2012.

Corresponde referirnos en este análisis, a lo asentado en la Resolución Miscelánea Fiscal del año 2012, recordando que los comprobantes fiscales materia de controversia en la Contradicción de Tesis 232/2017, concretamente tratándose del criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito datan justamente de los años 2008 y 2012, y que en el caso del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, se trata de contribuciones correspondientes al año 2012, de ahí la precisión en cuanto a la legislación vigente en los ejercicios fiscales correspondientes.

Ahora, bien, en el caso del sistema normativo vigente en el año 2012 respecto de los requisitos de los comprobantes fiscales y las formas de acreditamiento de las obligaciones fiscales con base en documentos que sirvan de comprobantes fiscales, tenemos los siguientes aspectos que consideramos destacados para mencionarlos en el presente estudio, como parte de un análisis global de la la Contradicción de Tesis 232/2017, ello de acuerdo con la siguiente cita textual:

“Concepto de unidad de medida a utilizar en los comprobantes fiscales

1.2.7.1.5. Para los efectos del artículo 29-A, fracción V, primer párrafo del CFF, por unidad de medida debe entenderse a las unidades del Sistema General de Unidades de Medida a que se refiere la Ley Federal Sobre Metrología y Normalización y las demás aceptadas por la Secretaría de Economía.

CFF 29-A

[...]

Complementos para incorporar información fiscal en los CFDI

1.2.7.1.11. Para los efectos del artículo 29, primer párrafo y fracción VI del CFF, el SAT publicará en su página de Internet los complementos que permitan a los contribuyentes de sectores o actividades específicas, incorporar requisitos fiscales en los CFDI que emitan.

Los complementos que el SAT publique, serán de uso obligatorio para los contribuyentes que les aplique, pasados 30 días naturales, contados a partir de su publicación en la citada página, salvo cuando exista alguna facilidad o disposición que establezca un periodo diferente o los libere de su uso.

CFF 29

[...]

Documentos que pueden utilizarse como comprobantes fiscales

1.2.8.3.1.1. Para los efectos del artículo 29-B, fracción III del CFF, los siguientes documentos servirán como comprobantes fiscales por los actos o actividades que se realicen o por los ingresos que perciban, en los siguientes casos:

- I. Cuando se trate del pago de contribuciones federales, estatales o municipales, las formas o recibos oficiales emitidos por la dependencia o entidad respectiva, siempre que conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora, o bien el*

sello digital generado a partir de un certificado de sello digital expedido por el SAT o por la dependencia o entidad pública de que se trate. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose del pago de contribuciones por el uso de autopistas, carreteras o puentes, federales, estatales o municipales.

La Federación, las Entidades Federativas, los Municipios y las instituciones que por ley estén obligadas a entregar el importe integro de su remanente de operación, así como los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de la Ley del ISR, podrán estar a lo dispuesto en la presente fracción.

II. Formas o recibos oficiales que emitan las dependencias públicas federales, estatales o municipales, tratándose del pago de productos o aprovechamientos, siempre que en los mismos conste la impresión de la máquina registradora, el sello de la oficina receptora o bien el sello digital generado a partir de un certificado de sello digital expedido por el SAT o por la dependencia o entidad pública de que se trate, y reúnan como mínimo los requisitos establecidos en el artículo 29-A, fracciones I, III, IV, primer párrafo, V, primer párrafo, VI, primer párrafo y VII primer párrafo del CFF, y los contenidos en la regla II.2.6.1.1., cuando en su caso sean aplicables.

III. Escritura pública o póliza, en las operaciones que se celebren ante fedatario público y se hagan constar en ellas, sin que queden comprendidos ni los honorarios, ni los gastos derivados de la escrituración.

IV. Las copias de boletos de pasajero, los comprobantes electrónicos denominados boletos electrónicos o "E-Tickets" que amparen los boletos de pasajeros, las guías aéreas de carga, las órdenes de cargos misceláneos y los comprobantes de cargo por exceso de equipaje y por otros servicios asociados al viaje, expedidos por las líneas aéreas en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la International Air Transport Association "IATA", siempre que presenten la información establecida en la regla II.2.1.12.

V. Las notas de cargo emitidas por las líneas aéreas a agencias de viaje o a otras líneas aéreas, de conformidad con la resolución vigente de la International Air Transport Association "IATA", en materia de emisión y procesamiento de notas de débito de agencia.

VI. *Las copias de boletos de pasajero expedidos por las líneas de transporte terrestre de pasajeros en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la International Air Transport Association "IATA".*

Tratándose de los comprobantes fiscales que se expidan conforme a los formatos aprobados por la International Air Transport Association "IATA", se podrán consignar las cantidades sin fracciones de peso por cada uno de los conceptos que ampare el comprobante; en este caso, se ajustarán los montos originales para que los comprobantes fiscales que contengan cantidades que incluyan de 1 hasta 99 centavos, se ajusten a la unidad inmediata superior.

Cuando se ejerza la opción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán efectuar el pago de las contribuciones por los montos que se consignen en los comprobantes fiscales expedidos en los términos de dicho párrafo.

CFF 29-A, 29-B, RMF 2012 I.2.9.3., II.2.1.12., II.2.6.1.1.

Comprobantes de agencias de viajes

1.2.8.3.1.2. Para los efectos del artículo 29-B, fracción III del CFF y la regla 1.2.9.3., las agencias de viajes podrán emitir únicamente los llamados "voucher de servicio" respecto de las operaciones que realicen en calidad de comisionistas de prestadores de servicios y que vayan a ser prestados por estos últimos.

Asimismo, los ingresos por concepto de comisiones que perciban de las líneas aéreas y de las notas de crédito que éstas les expidan, se comprobarán con los reportes de boletaje vendido de vuelos nacionales e internacionales que elaboren las propias agencias de viajes y la International Air Transport Association "IATA", respectivamente, en los que se precise por línea aérea y por agencia de viajes, el número de boletos vendidos, el importe de las comisiones y créditos correspondientes.

Dichos reportes y notas de crédito servirán a las líneas aéreas para comprobar la deducción y el acreditamiento que proceda conforme a las disposiciones fiscales.

CFF 29-B, RMF 2012 I.2.9.3."

En este caso, podemos apreciar ya una serie de disposiciones encaminadas al uso y operación de los comprobantes fiscales digitales, de la mano de un régimen de transición que se aprecia a partir de lo dispuesto en la Regla 1.2.8.3.1.1. y que

se refiere a los documentos que pueden utilizarse como comprobantes fiscales, aunque desde una posición casuística, enunciando una serie de actos y actividades que se realicen o los ingresos que se perciban bastante acotada.

En este caso es de gran utilidad lo determinado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la en la Contradicción de Tesis 232/2017, la cual origina a la Tesis 2a./J. 161/2017 (10a.), al determinar que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, y que la exhibición de los comprobantes fiscales no limita el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, por lo que, en caso de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa para decidir conforme al caso concreto.

3.4 Algunas posiciones adicionales respecto del requisito de la descripción del servicio prestado.

Al respecto, debemos mencionar algunos criterios que de manera análoga ha sostenido el actual Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ello de acuerdo a lo siguiente:

En noviembre de 2013, el entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa publicó una tesis aislada bajo el rubro “Comprobante fiscal. Delimitación de la naturaleza de la operación consignada en su texto”, en la cual se determina que tratándose de servicios “la exigencia que debe cumplir el comprobante fiscal, recae en la descripción del servicio prestado, no así en la cantidad, clase y valor unitario de la mercancía”.

VII-TASR-CA-58

COMPROBANTE FISCAL. DELIMITACIÓN DE LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN CONSIGNADA EN SU TEXTO.- *Acorde al artículo 29-A, fracciones V y VI, del Código Fiscal de la Federación, para un comprobante fiscal en tratándose de mercancías, se debe asentar la cantidad, su clase así como el valor unitario, por cuanto hace a los servicios, debe contener su descripción; por ello se requiere dilucidar inicialmente si la operación recae sobre una mercancía o en prestación de servicios, fijando con ello el marco aplicable de los requisitos formales que se deben cumplir. Si en el apartado de descripción se hace alusión al pago por la fabricación de ciertos bienes, donde el verbo fabricar, implica una acción de hacer para con ello producir o construir, principalmente bienes materiales,*

resulta inconcuso que la acción de fabricar no implica un bien material, sino la acción para la realización de uno y en tal medida, no se está frente a la adquisición de mercancías, sino a la prestación de un servicio, por lo cual, la exigencia que debe cumplir el comprobante fiscal, recae en la descripción del servicio prestado, no así en la cantidad, clase y valor unitario de la mercancía, que finalmente se fabricaría.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 309/13-20-01-6.- Resuelto por la Sala Regional del Caribe del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 6 de septiembre de 2013, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Alberto Romo García.- Secretario: Lic. Edgar Alan Paredes García.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 28. Noviembre 2013. p. 275

Posteriormente, en enero de 2015, el entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa estableció una jurisprudencia bajo el rubro “Comprobantes fiscales. Análisis del requisito legal previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en relación con la descripción de los servicios que amparan”, en la cual se determinó que, si la fracción V del referido precepto legal dispone la obligación por parte del emisor del comprobante fiscal de realizar una descripción del servicio prestado, tal referencia debe comprender un acercamiento a las diversas cualidades o circunstancias del servicio, de manera tal, que contenga los elementos suficientes que permitan, tanto a las personas a favor de quienes se expidan, a los terceros con ellos relacionados y a las autoridades, formarse una idea del servicio que ampara, para que de dicha forma el contribuyente acredite algún beneficio fiscal y la autoridad pueda revisar la procedencia del mismo a partir de la documentación exhibida.

VII-J-SS-169

COMPROBANTES FISCALES. ANÁLISIS DEL REQUISITO LEGAL PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LA DESCRIPCIÓN DE LOS SERVICIOS QUE AMPARAN.- *Tratándose de operaciones comerciales que puedan dar lugar a la generación de un hecho imponible, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación constriñen, por una parte, a la persona que las efectúa a emitir una constancia de que las llevó a cabo y, por otra, a la persona a favor de quien se expide, a verificar que esta contenga los datos previstos en el último precepto legal en mención, sin que tal cuestión*

implique que con la sola exhibición que al efecto se realice del comprobante fiscal, se actualice la procedencia de los beneficios fiscales que los contribuyentes pueden hacer valer, a saber, deducciones o acreditamientos, pues para ello además se requiere que dicho documento sea apto para comprobar la operación que resguarda, teniendo la autoridad fiscal plenas facultades para revisar tal cuestión. Bajo esta tesitura se pone de relieve la obligación que tiene la persona que expide el comprobante de asentar en él, de manera precisa, los datos consignados en el artículo 29-A del Código Tributario; luego entonces, si la fracción V del referido precepto legal dispone la obligación por parte del emisor del comprobante fiscal de realizar una descripción del servicio prestado, tal referencia debe comprender un acercamiento a las diversas cualidades o circunstancias del servicio, de manera tal, que contenga los elementos suficientes que permitan, tanto a las personas a favor de quienes se expidan, a los terceros con ellos relacionados y a las autoridades, formarse una idea del servicio que ampara, pues solo de esta manera sería apto para que el contribuyente acredite algún beneficio fiscal y la autoridad revise la procedencia del mismo con base en el documento exhibido.

Contradicción de Sentencias Núm. 3394/11-07-01-4/695/12-S2-07-04/YOTROS2/284/14-PL-10-01.- Resuelta por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 18 de junio de 2014, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrado Ponente: Carlos Mena Adame.- Secretario: Lic. José Raymundo Rentería Hernández.

*(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/90/2014)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 42. Enero 2015. p. 21*

Otro criterio que debe tomarse en cuenta en la materia que nos ocupa, tiene origen el 27 de marzo de 2017, siendo sustentado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) y que se contiene en el Criterio Sustantivo 2/2017/CTN/CS-SPDC “COMPROBANTES FISCALES. CASO EN QUE NO PROCEDE QUE LA AUTORIDAD CONSIDERE QUE SE INCUMPLE CON EL REQUISITO DE ESPECIFICAR EL SERVICIO QUE AMPARAN POR NO CONTENER UNA DESCRIPCIÓN DETALLADA DEL MISMO.” En el criterio se concluye que no procede que la autoridad considere que se incumple con el requisito de especificar el servicio que amparan por no contener una descripción detallada del mismo, ya que basta hacer una descripción que permita formarse una idea de los mismos.

3.5 Derechos del Contribuyente.

Finalmente, no podemos concluir nuestro análisis sin referirnos de manera concreta a los derechos de contribuyente referidos a la materia de nuestro estudio, es decir, a la eficacia y utilidad de los comprobantes fiscales que, emitidos en los ejercicios fiscales de 2008 y 2012, tengan alguna controversia con el cumplimiento del requisito dispuesto en el Artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en dichos ejercicios fiscales, referente a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Al Respecto, conviene recordar el hito que implica la emisión de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005, la cual represento un gran avance para el sistema tributario mexicano, pues era la primera vez que se legislaba un cuerpo normativo específico que establece de forma clara y directa cuales son los derechos que se reconocen a los contribuyentes³⁹

De esta forma, debe apreciarse lo dispuesto por el Artículo 2° de la Ley relativa, por la cual se establecen los derechos generales de los contribuyentes, ello de acuerdo a la literalidad siguiente:

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

³⁹ Ríos Granados, Gabriela (coord.). Análisis del Artículo 17 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente en México, en "Temas Selectos de Derecho Tributario". UNAM – Editorial Porrúa. México 2008. p. 146.

V. *Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.*

VI. *Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.*

VII. *Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.*

VIII. *Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.*

IX. *Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.*

X. *Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.*

XI. *Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.*

XII. *Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.*

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

A partir de dicha cita, podemos resaltar 3 derechos del contribuyente que son alcanzados por la determinación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con motivo de la Contradicción de Tesis 232/2017, la cual origina a la Tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.):

- a) Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.
- b) Derecho presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables y a formular alegatos,
- c) Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

Efectivamente, cuando la Segunda Sala del Alto Tribunal determina que la exhibición de los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, por lo que, en caso de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, debería requerir al contribuyente toda la información relativa para, en su caso, resolver conforme a las condiciones del caso concreto, en realidad da la oportunidad a los contribuyentes de ejercer los tres derechos indicados, los cuales se traducen en la oportunidad de probar, con elementos adicionales a los comprobantes fiscales, la veracidad de lo asentado en aquellos.

Estos derechos representan una manifestación de los derechos humanos que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce y que se refieren a la seguridad jurídica, legalidad de los actos de autoridad, debido proceso legal y garantía de audiencia y defensa efectiva, los cuales tiene el carácter de moderar la actuación de la autoridad fiscal a fin de evitar actos arbitrarios y

unilaterales que afecten la esfera jurídica de derechos que nuestro ordenamiento reconoce a cada persona.

Al respecto, vale la pena precisar que, el termino derechos humanos se emplea para diferenciar a una especie particular de derechos, tratándose de aquellos que son inherentes al ser humano y que, concretan las exigencias de dignidad, libertad e igualdad humana, ello precisando que, si bien todos los derechos son producto del hombre (género humano), no todos pueden clasificarse como derechos humanos, sino sólo aquellos que son indispensables para que el ser humano logre su pleno desarrollo, tanto personal como social.⁴⁰

Recordemos que se reconocen como Derechos Humanos de primera generación a los de contenido civil y político, destacando a los referentes al derecho a la vida, a la integridad física, a la libertad personal, a la igualdad y no discriminación, a la seguridad jurídica, a la libertad de tránsito y de residencia, a la libertad de pensamiento y de religión, a la libertad de reunión y de asociación, a formar una familia, a la personalidad, a la inviolabilidad de la vida privada, de la familia, del domicilio y de la correspondencia, y del derecho a votar y ser votado.

Lo derechos humanos de segunda generación son aquellos de carácter social derivados de la lucha y conquista de reivindicaciones emanadas del descontento provocado por el surgimiento de la primera revolución industrial, y que se refieren al derecho a la vivienda, a la salud, a la alimentación, a la seguridad social, el acceso al trabajo, a formar sindicatos, a la educación y el acceso a la cultura.⁴¹

Lo derechos humanos de índole económico, medioambiental y cultural conforman la tercera generación de derecho humanos figurando entre ellos el derecho a la paz, al desarrollo, al respeto y conservación de la diversidad cultural, al un medio ambiente sano, al equilibrio ecológico y al disfrute del patrimonio común de la humanidad.

⁴⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Derechos Humanos Parte General. Número 1. Serie Derechos Humanos. Primera Edición México, 2013. p. 1.

⁴¹ Rojas Caballero, Ariel Alberto. Los Derechos Humanos y sus Garantías. Tomo I. Primera Edición. Editorial Porrúa. México, 2017. p. 29

Conclusiones

PRIMERA. La Contradicción de Tesis 232/2017, la cual origina a la Tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) establece la forma en que los contribuyentes deben cumplir con el requisito dispuesto en el artículo 29-a, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2008 y 2012), respecto a contener la descripción del servicio, expresando la idea general de dicho servicio, uso o goce, delimitando sus partes o propiedades, de tal forma que tanto las personas a favor de quienes se expidan, a los terceros con ellos relacionados y a las autoridades, se le facilite formarse una idea del servicio que ampara.

SEGUNDA. Cuando la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que el Artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2008 y 2012) no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, implica la necesidad de considerar 3 condiciones que confieren a las norma jurídicas su eficacia y primacía sobre las normas morales o la costumbre, los cuales se refieren a la Exterioridad, Generalidad y la Confianza Legítima.

TERCERA. Coincidimos en la determinación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto a que, la exhibición de los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, por lo que, debiendo ser un procedimiento generalizado y previsto a nivel normativo, en caso de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, debería requerir al contribuyente toda la información relativa para, de ser procedente, resolver conforme a las condiciones del caso concreto.

CUARTA. Los contribuyentes emisores de los comprobantes fiscales, cumplen con el requisito determinado en el Artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2008 y 2012), especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen, expresando la conceptualización de algo delimitado en sus partes o propiedades, en una forma sencilla, clara u acorde a los usos y prácticas comerciales, debiendo conservar la documentación relativa correspondiente para ofrecerla como medio probatorio ante la autoridad fiscal.

QUINTA. Es cierto lo expresado en la Contradicción de Tesis 232/2017, la cual origina a la Tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), en cuanto a que existe una multiplicidad de servicios que pueden contratarse y lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, lo que explica que los detalles y pormenores de dicha operación comercial se contengan en un documento distinto, en el cual se determine lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o

goce, siendo necesario que dicho documento sea considerado por la Autoridad Fiscal, caso por caso, ello a efecto de resolver sobre la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

SEXTA. La Contradicción de Tesis 232/2017, la cual origina a la Tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), confiere la oportunidad de ejercer 3 derechos del contribuyente dispuestos por el Artículo 2 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente:

- a) Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.
- d) Derecho presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables y a formular alegatos,
- b) Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

SÉPTIMA. La actividad recaudadora del Estado no puede darse de forma ilimitada pretendiendo asumir que *“el fin justifica los medios”*, sino que, su eficacia y credibilidad requieren que sea apegada a los derechos y principios que determinan su operación en armonía y respeto a los derechos humanos de los contribuyentes.

OCTAVA. No obstante que puede existir materia para nuevas reflexiones por parte de los Tribunales Federales, del Poder Judicial de la Federación y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es necesario que el contenido y la aplicación de los derechos humanos sea constante y coherente con el mandato constitucional y los tratados internacionales suscritos por el Estado Mexicano, sin que su interpretación este sujeta a los cálculos políticos o conveniencias de dichos órganos jurisdiccionales, ya que la emisión de criterios ocasionales perjudica la construcción y desarrollo del estado de derecho en nuestro país.

NOVENA. La materia fiscal no puede ser ajena al mandato del artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por el cual se dispone que, todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, de tal forma que debe acatarse dicho mandato por sobre las condiciones circunstanciales de la autoridad fiscal.

Fuentes de Información

Bibliográfica:

- Acosta Romero, Miguel. Derecho Bancario Panorama del Sistema Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México 1983.
- Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, en “Derechos del Pueblo Mexicano México a través de sus Constituciones”. Tomo II, Artículos 16 – 35. Miguel Ángel Porrúa Editor, México 2012.
- Berliri, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Volumen I. Traducción y estudio preliminar de Fernando Vicente-Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España 1964.
- Campuzano Gallegos, Adriana Leticia. Manual para entender el Juicio de Amparo, Teórico Práctico, Primera edición, Editorial Thomson Reuters, México 2015.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Delgadillo Lozano Sihemi. Principios de Derecho Tributario. 6ª. Edición, Editorial Limusa, México 2018.
- Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I – O. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México y Editorial Porrúa, México 2005.
- Giannini, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Traducción y Estudio Preliminar de Fernando Sainz de Buganda, Editorial de Derecho Financiero, 7ª Edición, Madrid, España 1957
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, 8ª Edición, Editorial Depalma, Volumen I, Buenos Aires, Argentina 2003.
- Hensel, Albert. Derecho Tributario, Traducción de los Dres. Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas, 1ª. Edición. Editorial Nova Tesis, Rosario, Santa Fe, Argentina 2004.
- Jarach, Dino. El Hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Tercera edición, Abeledo-Perrot Editores, Buenos Aires, Argentina 2004.

- Neumark, Fritz. Principios de la Imposición, Obras Básicas de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. 2ª Edición, Madrid, España 1994.
- Orozco-Felgueres Loya, Carlos. La materialidad de los actos jurídicos, Editorial Thomson Reuters, Primera Edición, México 2018.
- Pérez de Ayala, José Luis, y González, Eusebio. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España 1994.
- Pérez Chávez, José y Fol Olguín Raymundo. Comprobantes Fiscales Digitales, Tax Editores Unidos, México 2014.
- Ríos Granados, Gabriela (coord.). Análisis del Artículo 17 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente en México, en “Temas Selectos de Derecho Tributario”, UNAM – Editorial Porrúa, México 2008.
- Rodríguez Lobato, Raúl. El Procedimiento Tributario y la Seguridad Jurídica, en “Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García”, Primer Edición, Universidad Panamericana y Editorial Novum, México 2014.
- Rojas Caballero, Ariel Alberto. Los Derechos Humanos y sus Garantías, Tomo I, Primera Edición. Editorial Porrúa, México 2017.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. De la modificación a la sustitución de la jurisprudencia, Número 1, Serie Instituciones Procesales del Estado Mexicano, Primera Edición, México 2014.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, Derechos Humanos Parte General, Número 1, Serie Derechos Humanos, Primera Edición, México 2013.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. Las garantías de seguridad jurídica, Número 2, Colección Garantías Individuales, Primera Edición, México 2003.

Normatividad:

Código Fiscal de la Federación 1981

Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en 1984

Código Fiscal de la Federación 1991

Código Fiscal de la Federación 1997

Código Fiscal de la Federación 2000

Código Fiscal de la Federación 2001

Código Fiscal de la Federación 2008

Código Fiscal de la Federación 2012

Resolución Miscelánea Fiscal 2008

Resolución Miscelánea Fiscal 2012

Jurisprudencia:

- Contradicción de Sentencias Núm. 3394/11-07-01-4/695/12-S2-07-04/YOTROS2/284/14-PL-10-01.- Resuelta por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 18 de junio de 2014, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrado Ponente: Carlos Mena Adame.- Secretario: Lic. José Raymundo Rentería Hernández. Rubro COMPROBANTES FISCALES. ANÁLISIS DEL REQUISITO LEGAL PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LA DESCRIPCIÓN DE LOS SERVICIOS QUE AMPARAN.

- Contradicción de Tesis 232/2017. Sentencia. Ponente: Ministro Alberto Pérez Dayán. deliberado en la sesión pública del día 18 de octubre de 2017.

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

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

- Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 12, noviembre de 2014, Tomo I, Página 714, de rubro: "DERECHOS HUMANOS. SU CONTENIDO NO SE LIMITA AL TEXTO EXPRESO DE LA NORMA QUE LO

PREVÉ, SINO QUE SE EXTIENDE A LA INTERPRETACIÓN QUE LOS ÓRGANOS AUTORIZADOS HAGAN AL RESPECTO”.

- Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XX, mayo de 2013, tomo 1, página 524, de rubro: “COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES”.

- Décima Época, Semanario Judicial de la Federación, publicación: viernes 09 de junio de 2017 10:15 h, de rubro: “PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL”.

- Juicio Contencioso Administrativo Núm. 309/13-20-01-6.- Resuelto por la Sala Regional del Caribe del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 6 de septiembre de 2013, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Alberto Romo García.- Secretario: Lic. Edgar Alan Paredes García. Rubro “COMPROBANTE FISCAL. DELIMITACIÓN DE LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN CONSIGNADA EN SU TEXTO.”

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

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

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

- Versión pública de la sentencia dictada en el Recurso de Revisión Fiscal 153/2016, resuelto por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito.

- Versión pública de la sentencia dictada en el Amparo Directo Amparo directo 475/2015, resuelto por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

Internet:

- Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI). Página de Internet Secretaría de Economía. Disponible en la página de Internet: <https://e.economia.gob.mx/glosario/comprobante-fiscal-digital-por-internet-cfdi/> Consultado el 19 de noviembre de 2022
- Comprobante Fiscal. Página de Internet FACTURAMA BLOG. Disponible en la página de Internet: <https://facturama.mx/blog/que-significa/comprobante-fiscal/> Consultado el 19 de noviembre de 2022
- Diccionario Panhispánico del Español Jurídico. Confianza Legítima. Página de Internet. Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/principio-de-confianza-leg%C3%ADtima>. Consultado el 28 de noviembre de 2022.
- González Hernández, Rafael. “La evasión de impuestos en México”. Universidad Veracruzana. 2013. pp. 1. Disponible en Internet: <https://www.uv.mx/iiesca/files/2013/01/evasion2007-1.pdf>. Consultado el 20 de noviembre de 2022
- Gregorio Rodríguez Mejía. “Evasión Fiscal”. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Instituto de Investigaciones Jurídicas (IIJ) de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). No. 100, Número 100. Enero - Abril 2001. Disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673>. Consultado el 21 de noviembre de 2022
- Guadarrama Martínez, Rabindranath. Argumentación, Interpretación y Raciocinio Jurídico. Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa. Revista 19, Año 2015. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Disponible en Internet en <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/argumentacion.pdf>. Consultado el 28 de noviembre de 2022.
- Informe Tributario y de Gestión Primer Trimestre 2022. Página de Internet Servicio de Administración Tributaria. Disponible en la página de Internet <http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/itg.html>. Consultado el 21 de noviembre de 2022.
- Las siete partidas del Rey Don Alfonso el Sabio, cotejadas con varios códigos antiguos por la Real Academia de la Historia. Tomo segundo. Partida Segunda y Tercera. Página de Internet Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes. Disponible en la página de Internet: https://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/las-siete-partidas-del-rey-don-alfonso-el-sabio-cotejadas-con-varios-codices-antiguos-por-la-real-academia-de-la-historia-tomo-2-partida-segunda-y-tercera--0/html/01f12004-82b2-11df-acc7-002185ce6064_560.htm. Consultado el 20 de noviembre de 2022

- Los pioneros en criptografía Diffie y Hellman reciben el Premio Turing. Página de Internet Conferencia de Directores y Decanos de Ingeniería Informática. Disponible en la página de Internet: <https://coddii.org/los-pioneros-en-criptografia-diffie-y-hellman-reciben-el-premio-turing>. Consultado el 20 de noviembre de 2022.
- Rezzoagli, Bruno Ariel. Ilícitos Tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal. Página de Internet Sistema de Universidad Abierta. Facultad de Derecho UNAM. Disponible en la página de Internet: file:///C:/Users/Equipo%201/Downloads/d_guerrero,+20+ILICITOSpdf.pdf . Consultado el 13 de marzo de 2025.