



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

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

*Propuesta legislativa relacionada a las consecuencias aplicables a los
contribuyentes por la emisión y recepción de comprobantes fiscales digitales
en México, con base en el principio de proporcionalidad de Robert Alexy.*

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Eduardo Espinosa Reséndiz

Director de Tesis

Dr Juan Antonio Casanovas Esquivel

ÍNDICE

I.	Introducción	3
II.	Identificación de reglas y principios	5
A.	Reglas	5
B.	Principios	6
III.	Desarrollo	7
A.	Análisis de sentencia	7
B.	Los comprobantes fiscales digitales	10
i.	Antecedentes	10
ii.	Requisitos actuales	15
C.	Principio de la máxima proporcionalidad	19
i.	Teoría de Robert Alexy	19
ii.	Teoría de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	26
D.	Aplicación de la máxima de proporcionalidad en relación con los comprobantes fiscales digitales.	32
i.	Colisión de principios respecto las consecuencias aplicables al receptor de los comprobantes fiscales digitales.	32
ii.	Colisión de principios respecto las consecuencias aplicables al emisor de los comprobantes fiscales digitales.	36
E.	Propuesta legislativa sobre la medida desproporcional.....	39
IV.	Conclusiones	42
V.	Bibliografía.....	45

I. Introducción

El presente trabajo tiene como objetivo identificar si las consecuencias aplicables en la actualidad a los sujetos intervinientes en la emisión/recepción de los comprobantes fiscales digitales, son proporcionales y válidas a la luz de la teoría de los principios y reglas de Robert Alexy.

Este tópico es de interés, por las exigencias notoriamente excesivas que el Estado ha impuesto a los contribuyentes en materia de comprobantes fiscales digitales, ya que actualmente, para que los receptores de los comprobantes fiscales digitales, puedan deducir y acreditar los impuestos y para que los emisores de los comprobantes fiscales digitales no sean sujetos de una multa o suspensión breve o revocación de autorización para actuar como donataria autorizada, deben cerciorarse de que los comprobantes fiscales digitales que emitan o reciban cumplan con (i) veintidós requisitos previstos por el Código Fiscal de la Federación, (ii) setenta y siete reglas, entre el Reglamento del Código y la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2018, (iii) cuatro guías de llenado, (iv) catálogos, (v) anexos y (vi) preguntas frecuentes.

Así, el autor del presente trabajo pretende: (i) identificar, a través del análisis legislativo/teleológico, la existencia de una colisión entre los principios de potestad tributaria Estatal y los derechos fundamentales de seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria, derivado de la imposición de las medidas previstas por el Código Fiscal de la Federación; (ii) determinar qué principio debiera de prevalecer, de acuerdo a los postulados del principio de proporcionalidad de Robert Alexy; y (iii) proponer, en su caso, una medida proporcional al problema en cuestión.

Se hace notar que, no es objeto del presente trabajo criticar, *per se*, la excesiva regulación de los comprobantes fiscales digitales, ni la manera en que dichas obligaciones se tienen por obligatorias cuando se publican a través de un medio efímero como lo es internet o su impacto en la economía, sino analizar las consecuencias relacionadas al incumplimiento de los requisitos de los comprobantes a la luz de la máxima proporcionalidad.

El presente trabajo se desarrolló frente a la hipótesis de que las medidas impuestas por el Estado, en aras de proteger su potestad tributaria, son desproporcionales.

Vale la pena resaltar que, el presente trabajo también analiza si la teoría del *test de proporcionalidad* desarrollada por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación puede resultar aplicable para probar la hipótesis de referencia.

Todo lo anterior, a la luz del desarrollo de un tópico relacionado a la jurisprudencia por contradicción 2a./J. 161/2017 (10a.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y seleccionada por la Universidad Panamericana, para la obtención del título de maestro en derecho fiscal.

Jurisprudencia que tuvo como finalidad resolver: (i) ¿cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?; y (ii) ¿la descripción del servicio puede ir en documento distinto a los comprobantes fiscales?

II. Identificación de reglas y principios

De acuerdo con la Teoría de los Derechos Fundamentales de Robert Alexy, las normas pueden dividirse entre reglas y principios. Los principios “*son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes...son mandatos de optimización*”, por su parte las reglas “*son normas que sólo pueden ser cumplidas o no*”.¹

En estas condiciones, del análisis de la jurisprudencia por contradicción 2a./J. 161/2017 (10a.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de su ejecutoria respecto de la legislación vigente hasta el 2012 se identifican las siguientes reglas y principios:

A. Reglas

Dentro de las principales reglas analizadas en la jurisprudencia de referencia se encuentran las tesis IV.2o.A.132 A (10a.) del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y las ejecutorias de las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016 emitidas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito.²

En términos generales, las ejecutorias de las revisiones fiscales del Tercer Tribunal Colegiado determinan como válida la deducción y acreditamiento del impuesto al valor agregado, de manera excepcional, cuando los servicios amparados en los comprobantes fiscales se describan mediante documento distinto a dicho comprobantes. Por el contrario, la tesis (incluida su ejecutoria) del Segundo Tribunal Colegiado determina que en el caso de que los servicios no se encuentren plenamente detallados en el propio comprobante fiscal, los conceptos amparados no podrán deducirse ni será posible el acreditamiento del impuesto al valor agregado.

Asimismo, como regla involucrada se encuentra el artículo³ 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 2012, mediante el cual se preveían los requisitos, *inter alia*, que debían contener los comprobantes fiscales para que los mismos pudieran tener efectos fiscalmente. Se resalta que, en el análisis en cuestión, dicha regla no tuvo conflicto con ninguna otra, sino que el conflicto de reglas derivó de la contradicción de las resoluciones judiciales antes referidas.⁴

¹ Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993. p. 86.

² A lo largo de la ejecutoria, se hace referencia a otros precedentes judiciales; sin embargo, debido a su falta de relevancia respecto la tesis de análisis, no se hace mención expresa de las mismas.

³ Se hace notar que el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación fue también referido durante la ejecutoria; sin embargo, debido a su carácter accesorio a la contradicción de tesis, el mismo no se contempla como regla involucrada.

⁴ Ibidem p. 87 “...La distinción entre reglas y principios se muestra clarísimamente en las colisiones de principios y en los conflictos de reglas. Común a las colisiones de principios y a los conflictos de reglas es el hecho que dos normas, aplicadas independientemente, conducen a resultados

B. Principios

Respecto los principios involucrados en la contradicción de tesis en cuestión se encuentran, por un lado, los derechos fundamentales de seguridad jurídica y derecho de audiencia⁵ y por el otro lado, la potestad tributaria⁶ del Estado.⁷ Siendo el caso que, en la contradicción de nuestro máximo tribunal, los primeros dos principios se encontraban en colisión con el último de éstos, otorgándosele en la resolución prioridad a los derechos de seguridad jurídica y derecho de audiencia.

incompatibles, es decir a dos juicios de deber ser jurídico contradictorios. Se diferencia en la forma cómo se soluciona el conflicto...”

⁵ Esto al referir en la tesis 2a./J. 161/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: “...*En efecto, el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento -aplicable también a los procedimientos de comprobación o gestión fiscal-, así como el derecho a la seguridad jurídica, llevan a concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara, delimitando sus partes o propiedades, por regla general se entenderá que los comprobantes fiscales respectivos cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V... Sin embargo, y como la praxis lo demuestra, lo omnicompresivo que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, es que, excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal...*” Tesis 2a./J. 161/2017 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 50, tomo I, Enero de 2018, p. 355.

⁶ Pues la tesis: 2a./J. 161/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala: “...*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...*” Idem.

⁷ En la ejecutoria de la contradicción de tesis en cuestión, se hace alusión a los derechos fundamentales de legalidad y de la interdicción de la arbitrariedad. Sin embargo, dichos derechos fundamentales sólo fueron mencionados y no tienen mayor trascendencia para el análisis de la resolución en comento.

III. Desarrollo

A. Análisis de sentencia.

Como se refirió con anterioridad, la sentencia en cuestión versa sobre el conflicto de dos reglas (las tesis judiciales materia de la contradicción), con motivo de la colisión de dos grupos de principios (por un lado, la seguridad jurídica y el derecho de audiencia en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento y por el otro lado, la potestad tributaria del Estado).

Siendo el caso que, la Suprema Corte de la Nación reconoció el conflicto de reglas al aceptar la contradicción de tesis, en la que, por un lado, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito afirmó que en el supuesto en que los servicios no se encuentren plenamente detallados en el propio comprobante fiscal, los conceptos amparados no podrán deducirse ni será posible el acreditamiento de los impuestos; y por el otro lado, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito validó la deducción y acreditamiento de los impuestos, de manera excepcional, cuando los servicios amparados en los comprobantes fiscales se describan mediante documento distinto a dicho comprobantes.

En virtud de dicha colisión, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal consideró que debían responderse dos interrogantes para poder definir cuál sería el criterio válido:

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

¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?...”⁸

Como respuesta de la primera interrogante, la Suprema Corte empleó los argumentos vertidos en las resoluciones de los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, para afirmar que el término describir no genera incertidumbre jurídica, pues claramente implica conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades. Así, el requisito relativo a la descripción del comprobante fiscal se cumple en la medida que se señale en el mismo el servicio, delimitando sus partes o propiedades de manera general.

Por cuanto hace al segundo cuestionamiento, nuestro máximo Tribunal consideró, con base en las resoluciones de los amparos en revisión 51/2015,

⁸ Ejecutoria de la tesis 2a./J. 161/2017 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 50, tomo I, Enero de 2018, p. 337.

302/2015, 354/2015, 361/2015, 972/2015 y 1015/2016, 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...”⁹. Asimismo, los comprobantes sirven para deducir o acreditar diversos impuestos. Por lo cual, no cualquier medio de convicción puede considerarse como comprobante fiscal, sino sólo aquellos que cumplan los requisitos previstos por el artículo 29-V del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, los contribuyentes que le darán efectos fiscales para deducir o acreditar no deben incluir la totalidad de los pormenores en los comprobantes fiscales, pues la autoridad puede ejercer sus facultades de comprobación para requerir mayor información.

Por ende, por regla general, la descripción del servicio amparado en los comprobantes fiscales debe cumplirse describiendo el servicio prestado proporcionando los elementos esenciales de manera general del objeto descrito, aunque excepcionalmente, y en virtud de la complejidad de los servicios en cuestión, es posible que los pormenores del servicio se encuentren en documento aparte al comprobante fiscal.

Es el caso que, de la respuesta a la segunda de las interrogantes, nuestro máximo Tribunal ponderó y concluyó una prevalencia de los principios de seguridad jurídica y de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento, pues la misma refirió en la ejecutoria en cuestión:

“...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...En efecto, el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento - aplicable también a los procedimientos de comprobación o gestión fiscal-, así como el derecho a la seguridad jurídica, llevan a concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara, delimitando sus partes o propiedades, por regla general se entenderá que los comprobantes fiscales respectivos cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V... Sin embargo, y como la praxis lo demuestra, lo omnicompresivo que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, es que, excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal...”¹⁰

Con base en lo anterior, es latente que se da prioridad a los principios de seguridad jurídica y audiencia previa, sobre el de la potestad tributaria. Se hace notar que dicha prevalencia, como ocurre con la colisión de los principios¹¹, se

⁹ Idem.

¹⁰ Idem.

¹¹ “La solución de la colisión conste más bien en que, teniendo en cuenta las circunstancias del caso, se establece entre los principios una relación de precedencia condicionada.” Alexy, Robert, Op. Cit. p. 92

encuentra condicionada a que los comprobantes fiscales, a los que se pretende dar efectos fiscales, contengan la delimitación del servicio correspondiente de manera general, y que de manera excepcional los servicios en cuestión impliquen una multiplicidad de servicios para que los pormenores de estos no se tengan que insertar en el comprobante fiscal, sino que como soporte se emplee un documento distinto.

De lo dicho, el análisis de la resolución de nuestro máximo Tribunal parece acertada, pues la conclusión a la que llega para emitir una regla con base a los principios predominantes (seguridad jurídica y derecho de audiencia), resulta lógicamente adecuada y consistente con el derecho vigente a la fecha de los ordenamientos materia de análisis, siendo congruente lo referido por la tesis de análisis con la ejecutoria relacionada.

Sin embargo, dicha tesis y ejecutoria ya no resultan aplicables al día de hoy, puesto que está referida a la legislación aplicable del 2008 al 2012. Por ende, no considera las modificaciones legislativas y regulatorias vigentes actuales, donde los requisitos de los comprobantes fiscales, ahora digitales, tienen un peso específico indiscriminado para la validez de las deducciones y acreditamiento de impuestos de los contribuyentes. La referida situación merece un particular análisis, como se realiza en las próximas secciones del presente trabajo.

B. Los comprobantes fiscales digitales

i. Antecedentes

El Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981 por el presidente José López Portillo, ha sufrido diversas reformas en materia de comprobantes fiscales. A pesar de las modificaciones a lo largo de la historia, existe consistencia con la finalidad de los comprobantes: (i) medio idóneo de prueba para demostrar las operaciones con efectos fiscales, y (ii) para poder deducir y acreditar impuestos.

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación originalmente preveía la obligación de expedir los comprobantes por las actividades que se realicen, debiendo cumplir con los requisitos que señalaría para tal efecto el Reglamento. En ese momento, no se preveía una consecuencia al receptor de los comprobantes, previendo una sanción en el ordenamiento de referencia, únicamente al contribuyente que hubiese omitido su emisión.

El 31 de diciembre de 1985 fue modificado nuevamente el Código Fiscal de la Federación para obligar a aquellos contribuyentes con local fijo a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuando se las hubiese entregado la autoridad hacendaria, debiendo expedir los comprobantes respectivos. La finalidad de dicha reforma de acuerdo a la exposición de motivos¹² fue:

“...una medida tendiente a combatir en forma directa y eficaz, la evasión fiscal, se propone establecer la obligación de los contribuyentes de usar las máquinas registradoras de comprobación fiscal, mismas que serán propiedad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que proporcionará oportunamente a los contribuyentes que cuenten con establecimientos fijos y realicen operaciones con el público en general...”

Posteriormente, el 28 de diciembre de 1989 se publicó una reforma en la que, por primera vez, se estableció una sanción dirigida al receptor de los comprobantes fiscales, puesto que se adicionó como requisito para deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes fiscales, que previamente el receptor se hubiera cerciorado de que los datos mencionados a continuación se hubieran asentado correctamente: (i) nombre, denominación o razón social y (ii) la clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos.

El 20 de diciembre de 1991 se adicionó, como medida de control, que los comprobantes fiscales fuesen impresos por establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con la finalidad de garantizar un mayor

¹² Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, número 40, martes 19 de noviembre de 1985.

control en la potestad tributaria del Estado, como lo indicó la exposición de motivos relativa:

“...Por otra parte, con objeto de fortalecer las facultades de control y fiscalización de las autoridades fiscales, se propone establecer la obligación de que los comprobantes fiscales sean impresos a través de establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se encontrarán ubicados en todo el territorio nacional. Asimismo, se propone que el control de dichos comprobantes se realice por los establecimientos citados, los cuales presentarán a la mencionada dependencia, a través de medios magnéticos, la información relativa a sus clientes, medida con la cual se logrará un mejor control sobre la comprobación de las operaciones de los contribuyentes...”¹³

Asimismo, en dicha reforma se incluyeron por primera vez los requisitos de los comprobantes fiscales, en aras de simplicidad y protección a la seguridad jurídica de los contribuyentes¹⁴. Sustancialmente, se consideraron como requisitos de los comprobantes: (i) nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal, clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida y local; (ii) número de folio, (iii) lugar y fecha de expedición, (iv) clave del Registro Federal de Contribuyentes del receptor, (v) cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio, (vi) valor unitario en número y total en número y letra, y (vii) número y fecha del documento aduanero. Se resalta que, en dicha modificación, no se impuso mayor obligación al receptor de los comprobantes que la de verificar el nombre y las claves del Registro Federal de Contribuyentes asentado para poder dar efectos fiscales a los comprobantes.

El 31 de diciembre de 2000 fue publicada otra reforma relevante en materia de comprobantes, pues, *inter alia*, se previó que el receptor de los comprobantes debía verificar para poder dar efectos fiscales a los mismos además del nombre y clave del Registro Federal de Contribuyentes, que los requisitos previstos en el artículo 29-A (antes referidos) se hubiesen cumplido.¹⁵ Es decir que, por primera vez, se impuso una obligación sustancial de verificación al receptor de los comprobantes. Cabe recalcar que, a dicha fecha, los requisitos a verificar no excedían de nueve.

El 5 de enero de 2004 se publicaron nuevamente reformas relevantes en materia de comprobantes fiscales. Dicha reforma tuvo como finalidad, entre otras,

¹³ Iniciativa presentada por el Ejecutivo federal, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, número 8, viernes 15 de noviembre de 1991.

¹⁴ “...Con el fin de simplificar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se propone establecer en forma expresa los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales que expidan por sus operaciones que no sean al público en general...” Ibid.

¹⁵ “...En este sentido, las adecuaciones que contiene la Iniciativa se dividen en tres grupos: * Medidas de seguridad jurídica y promoción del cumplimiento voluntario * Medidas para adecuar las disposiciones fiscales al entorno económico * Medidas para combatir la evasión y elusión fiscales...” Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, número 34, jueves 7 de diciembre de 2000.

buscar la simplicidad de los trámites fiscales tal y como lo indica la exposición de motivos¹⁶:

“...El excesivo formalismo fiscal y la complejidad de trámites, por otra parte, imponen costos irracionales al contribuyente, disminuyendo la competitividad del aparato productivo, erosionando el bienestar y desalentando el cumplimiento de las obligaciones fiscales...Una mayor simplicidad de las disposiciones fiscales mejora la actitud hacia el cumplimiento por parte de los contribuyentes, al tiempo que les otorga mayor seguridad jurídica, y reduce sus costos administrativos...Medidas adicionales de simplificación que se proponen...d) Se libera a los contribuyentes de la obligación de expedir facturas impresas en talleres autorizados, cuando sus clientes utilicen los estados de cuenta bancarios para efectos de comprobar sus deducciones... La estructura del sistema tributario mexicano contiene mecanismos de autofiscalización, que gravitan en torno a la expedición y recepción de comprobantes que amparan las operaciones efectuadas. Así, el primer paso para evitar el pago de impuestos federales es la no expedición de los comprobantes citados. Es por ello que el Código Fiscal de la Federación establece una estricta regulación en materia de expedición y recepción de comprobantes fiscales. Dicha regulación, en ciertos casos, genera una carga administrativa adicional a los contribuyentes cumplidos.”

Los cambios notables de dicha reforma fueron: (i) la alternativa que el comprobante fiscal fuera el estado de cuenta original; (ii) la opción de emitir comprobantes fiscales electrónicos; y (iii) la expedición de comprobantes simplificados.

El 28 de junio de 2006 se publicó una reforma al Código Fiscal de la Federación en la cual se adicionaron algunas medidas de control de los comprobantes fiscales con la intención de eliminar el fraude y la evasión fiscal y simplificar las operaciones¹⁷.

Posteriormente, el 7 de diciembre de 2009 se publicaron nuevamente una serie de modificaciones al Código Fiscal de la Federación, con la intención de simplificar, en una nueva ocasión, los procesos y trámites fiscales que debían realizar los contribuyentes y buscando evitar la evasión y defraudación fiscal. Así, el poder Ejecutivo refirió lo siguiente:

¹⁶ Reforma integrada por once iniciativas, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, número 8, jueves 5 de abril de 2001.

¹⁷ “...Para eliminar la vía más importante del fraude y la evasión fiscal, es necesario que las operaciones que pretenden deducir los contribuyentes puedan vincularse con erogaciones reales y verificables, por lo que se propone que la evidencia documental del pago de las mismas sea a través del sistema financiero. Esta propuesta también simplifica las operaciones, al permitir que el estado de cuenta bancario sea el comprobante de las operaciones realizadas, toda vez que permitirá conocer y determinar la situación fiscal de los contribuyentes, incluso cuando las mismas no se hubieran registrado en la contabilidad...” Iniciativa presentada por el diputado Luis Antonio González Roldán, del grupo parlamentario del Partido Verde Ecologista de México, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, número 10, 18 de febrero de 2004.

“...Con objeto de establecer medidas de simplificación administrativa que además apoyen la recaudación, se propone fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal para obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes son reales y correctos, y con ello procurar evitar la evasión y la defraudación fiscal. Lo anterior obedece a que el esquema actual de comprobación fiscal no ha permitido evitar las diferentes formas de evasión que impactan de manera considerable en la recaudación del erario federal...En la actualidad, existen tres formas de comprobación fiscal que pueden utilizarse de manera simultánea: (i) el comprobante fiscal en papel...; (ii) el comprobante fiscal digital...y (iii) el estado de cuenta bancario como comprobante optativo para soportar erogaciones pagadas con cheque, tarjeta de crédito o de débito o traspaso electrónico entre cuentas bancarias...se plantea instrumentar un nuevo esquema que conlleve el fortalecimiento de los mecanismos de comprobación fiscal a efecto de disminuir la evasión fiscal, al evitar la falsificación y comercialización indebida de comprobantes fiscales, sin dejar de lado la simplificación administrativa que se impulsaría a través de la utilización de las nuevas herramientas tecnológicas, como el Internet...”

Con motivo de dicha reforma, los comprobantes fiscales digitales se tornaron la regla general de emisión de los comprobantes fiscales y los impresos, la excepción (para operaciones menores a dos mil pesos). La implementación de dicho cambio sustancial entró en vigor hasta el 2011. Por otro lado, para que el receptor de los comprobantes diera efectos fiscales a los comprobantes, debía verificar, además de lo solicitado en reformas previas, la validez del dispositivo de seguridad.

El 12 de diciembre de 2011 se realizó un cambio trascendental en las consecuencias aplicables al receptor de los comprobantes fiscales, puesto que, por primera vez, se limitó la deducibilidad y acreditamiento de las cantidades amparadas si el comprobante no cumplía con los requisitos previstos en las disposiciones fiscales aplicables y no sólo en lo previsto por el Código Fiscal. Es decir, en lugar de exigir la verificación de algunos requisitos, indirectamente se exigió que el comprobante fiscal cumpliera con todos los requisitos con independencia de si pueden o no verificarse por el receptor de los comprobantes.

Adicionalmente, en dicha reforma se adicionaron requisitos a los comprobantes fiscales para que fuesen cumplidos por ciertos contribuyentes (enajenantes de lentes óptico-graduados, servicio de transportación escolar, etc.).

Dicha reforma fue motivada de acuerdo a lo siguiente¹⁸:

“...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

¹⁸ Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, Año III, primer periodo 13 de septiembre de 2011).

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...Cabe destacar que acorde con lo establecido en el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012, específicamente en el Eje 1. "Estado de Derecho y Seguridad", el 30 de junio de 2010 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el "Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria", a través del cual se eliminaron para los contribuyentes diversas obligaciones de carácter formal... Si bien lo anterior ha significado un gran avance para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, resulta conveniente continuar con una política de simplificación que se traduzca en un marco normativo tributario claro, sencillo y de fácil cumplimiento... En materia de comprobantes fiscales, del análisis a la legislación tributaria vigente se observa que los requisitos de los mismos se encuentran dispersos en diversas disposiciones tributarias tales como leyes, reglamentos, resolución miscelánea fiscal, reglas de carácter general en materia de comercio exterior y facilidades administrativas, situación que genera una carga administrativa para los contribuyentes, dada la complejidad para el cumplimiento de sus obligaciones en la materia..."

Así, a pesar que la intención de la reforma era simplificar los trámites y procesos para los contribuyentes y proporcionar seguridad jurídica, con esta reforma se impuso una carga a los receptores de los comprobantes para verificar que los mismos cumplieran con todos los requisitos previstos en las disposiciones fiscales; esto a pesar que, el propio Poder Ejecutivo reconoció que existían "158 requisitos de comprobantes fiscales, los cuales se encuentran dispersos en 27 artículos y 24 reglas".¹⁹

Con posterioridad, el Código Fiscal de la Federación tuvo otras reformas en materia de comprobantes fiscales²⁰, pero en ninguna de estas se modificaron las consecuencias aplicables para el receptor de los comprobantes fiscales. En adición a lo anterior, a partir del año 2017, los requisitos de los comprobantes fiscales se han incrementado exponencialmente, como se desprende en el siguiente capítulo, puesto que ya no sólo resultan aplicables los requisitos contenidos en el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento, la Resolución Miscelánea Fiscal y los complementos publicados por la autoridad en su portal, sino que los comprobantes fiscales deben de estar de acuerdo con las guías de llenado e incluso con las preguntas frecuentes, publicadas por el Servicio de Administración Tributaria en su portal de internet.

¹⁹ Idem.

²⁰ Las más relevantes fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, 30 de noviembre de 2016 y 1° de junio de 2018. Se hace notar que la reforma del 2018 exhibió la falta de claridad de cuándo deben emitirse los comprobantes fiscales, pues se reconoce que existen casos en los cuales no se está obligado a la emisión de estos, al incorporarse que el Servicio de Administración Tributaria definirá las características de los documentos digitales que deberán emitirse en dichos casos.

ii. Requisitos actuales

En la actualidad, el Código Fiscal de la Federación contempla como requisitos de los comprobantes fiscales, los siguientes: (i) sello digital del emisor y del Servicio de Administración Tributaria; (ii) folio; (iii) que cumplan con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general; (iv) la clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida; (v) régimen fiscal del emisor; (vi) domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales; (vii) el lugar y fecha de expedición; (viii) la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida o en su caso la clave genérica; (ix) la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen; (x) los expedidos a personas físicas que cumplan por conducto del coordinado, se deberá identificar el vehículo que les corresponda; (xi) en caso de que amparen donativos deducibles, se deberá señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente y cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible; (xii) los expedidos por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable; (xiii) los que se expidan por contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados, se deberá especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados; (xiv) los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil; (xv) el valor unitario consignado en número; (xvi) los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto; (xvii) los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto; (xviii) los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones; (xix) el importe total consignado en número o letra; (xx) distinción de si el pago se realizó en una sola exhibición o de manera diferida; (xxi) forma de pago; (xxii) para el caso de mercancía de importación: a) el número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano y b) en importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor

extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.²¹

Adicionalmente, entre el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2018 existen setenta y siete reglas que amplían los requisitos previstos por el Código Fiscal de la Federación o que regulan o detallan los requisitos previamente descritos por el Código.

En adición a todo lo anterior, en la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2012²² se establecieron complementos para la incorporación de los requisitos fiscales de los comprobantes fiscales digitales. Dichos complementos se publicaron en el portal del Servicio de Administración Tributaria, siendo obligatorios, pasados treinta días naturales, contados a partir de su publicación en la citada página, salvo disposición en contrario. Asimismo, a partir del 2017, se impuso la obligación de atender las guías de llenado publicadas en el portal del Servicio de Administración Tributaria para el registro de los datos solicitados en los referidos complementos²³.

Durante el 2017, se publicaron las guías referidas en el párrafo anterior en el portal de internet de la autoridad hacendaria y se fueron complementando con catálogos, anexos y preguntas frecuentes. Así, al mes de mayo de 2018, existían cuatro guías de llenado publicadas en el portal de la autoridad: (i) la guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet; (ii) la guía de llenado del comprobante del recibo de pago de nómina y su complemento; (iii) la guía de llenado del comprobante al que se le incorpore el complemento para comercio exterior; y (iv) la guía de llenado del comprobante al que se le incorpore el complemento para recepción de pagos.

La extensión promedio de estas guías es, al mes de mayo de 2018, de cincuenta y siete fojas y en cada una de estas guías se detalló exactamente como se debe llenar cada uno de los comprobantes fiscales indicando cómo se deben asentar los datos, qué se debe omitir, qué se debe relacionar, qué se debe ignorar y en qué circunstancias.

Como se refirió con anterioridad, asimismo fueron publicados catálogos limitativos con los datos que debían incluirse en los comprobantes fiscales, existiendo catálogos de (i) aduana, (ii) clave de unidad, (iii) clave de producto de servicio, (iv) códigos postales, (v) formas de pago, (vi) impuestos, (vii) método de pago, (viii) moneda, (ix) número de pedimento aduanero, (x) país, (xi) patente aduanal, (xii) régimen fiscal, (xiii) tasa o cuota, (xiv) tipo de comprobante, (xv) tipo de factor, (xvi) tipo de relación y (xvii) uso de comprobante fiscal.

²¹ Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

²² Regla I.2.7.1.11 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2012 y a partir de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2014 la regla se modificó a la regla I.2.7.1.14.

²³ Regla 2.7.1.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2017 y 2018.

Adicionalmente, sumando a la complejidad e inseguridad jurídica, al mes de mayo de 2018 se habían realizado a las guías un sinnúmero de modificaciones²⁴ las cuales resultaba difícil seguir en el tiempo, puesto que como se refirió con anterioridad, la publicación de las guías se realizaba en el portal de internet del Servicio de Administración Tributaria. Inseguridad jurídica, que se incrementó con la modificación que sufrió el portal del Servicio de Administración Tributaria en el mes de junio de 2018, ya que se eliminaron del mismo todas las guías y referencias a las mismas, dejando así a los contribuyentes en total incertidumbre, en virtud de lo efímero del portal de internet.²⁵

Es el caso que, los comprobantes fiscales digitales emitidos por los contribuyentes, en la actualidad deben cumplir con todos y cada una de las referencias antes citadas para que: (i) al emisor no se le imponga una multa, la cual puede oscilar entre \$1,330 pesos a \$87,350 pesos e incluso clausura preventiva de entre tres a quince días y revocación de autorización para recibir donativos deducibles, de ser el caso²⁶; y (ii) al receptor no se le rechacen las deducciones y acreditamiento de impuestos, cuyo monto puede ser tan grande como lo es el concepto amparado en el comprobante en cuestión, puesto que el párrafo tercero del artículo 29-A establece:

“...Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente...”

Se hace notar que, el cumplimiento de los requisitos fiscales no es suficiente para que la autoridad fiscal tenga por ciertas las actividades que fueron amparadas en los comprobantes fiscales, ya que, en virtud de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ésta puede continuar rechazando la deducibilidad y el acreditamiento de los impuestos si no se acreditan y verifican otras circunstancias con otros medios. Dicha situación ha sido confirmada por diversos tribunales como se refleja en los precedentes “COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ESTOS SE PRETENDE”²⁷ “COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS

²⁴ Es el caso que la autoridad fiscal publicó calendarios de revisión para la modificación de dichas guías de manera constante.

²⁵ Dichas guías fueron rehabilitadas en el portal del Servicio de Administración Tributaria hasta el 28 de junio de 2018.

²⁶ Artículos 81-84 del Código Fiscal de la Federación.

²⁷ Tesis VIII-P-1aS-367 de la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD”²⁸29
“COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON
IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A
LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD”.³⁰

La anterior regulación resulta en aras de proteger a la potestad tributaria del Estado, en prevalencia de los derechos fundamentales del contribuyente de seguridad jurídica y el derecho a la proporcionalidad tributaria, siendo este resultado contradictorio a lo referido en las exposiciones de motivos de las diversas modificaciones a la regulación de los comprobantes fiscales, tal y como se señaló en el capítulo previo. Esta situación que merece ser analizada y ponderada.

²⁸ Tesis VIII-P-SS-222, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año III, No. 23., junio de 2018, p.50.

²⁹ Que, sin embargo, el no cumplimiento de los requisitos fiscales no puede dar lugar a desconocer la materialidad de los hechos, tal y como se estableció por el Pleno en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito en la Tesis PC.XVI.A. J/20 A (10a.) “COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES, POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUÉLLOS. Al otorgar los artículos 22 y 42 del Código Fiscal de la Federación facultades de verificación a través de requerimientos de información, datos y documentos, así como de comprobación mediante la práctica de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete al contribuyente solicitante o a terceros relacionados con éste, para que las autoridades hacendarias constaten si efectivamente se materializaron las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales exhibidos con una solicitud de devolución de contribuciones, también las autoriza para demostrar la inexistencia de dichas transacciones y, en consecuencia, negar la devolución solicitada con apoyo en los medios de prueba previstos legalmente, entre los cuales se encuentran las presunciones que pueden configurarse con los hechos conocidos a partir de los expedientes en su poder o sus bases de datos, o incluso, del despliegue de sus facultades de fiscalización, pudiendo ser esos hechos de naturaleza positiva -un hacer- o negativa -un no hacer-, pero no deben consistir en circunstancias relativas a las inconsistencias o a los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte de terceros, al tratarse de aspectos no atribuibles al contribuyente solicitante, además de que tampoco se encuentra prevista legalmente como consecuencia de aquéllas, la ineficacia de las facturas fiscales, conforme a la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2a./J. 87/2013 (10a.), de título y subtítulo: “COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)].”; por ende, las inconsistencias de ese tipo, consideradas aisladamente, son insuficientes para generar una presunción válida sobre la inexistencia de las operaciones referidas.” Tesis PC.XVI.A. J/20 A (10ª.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II. Septiembre de 2017, p. 999.

³⁰ Tesis 2a./J. 113/2014 (10a.) *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I., diciembre de 2014, p. 339.

C. Principio de la máxima proporcionalidad

i. Teoría de Robert Alexy

El principio de proporcionalidad tiene sus orígenes en el derecho prusiano, mismo que emergió como un límite a las facultades policiales del Poder Ejecutivo para impedir las actuaciones excesivas³¹, pero su desarrollo primordial provino después de la segunda guerra mundial, particularmente en Alemania, en donde alcanzó rango constitucional.³²

En este contexto, Robert Alexy ha sido uno de los principales filósofos del derecho que han desarrollado en mayor medida dicho principio, tomándolo como bandera icónica de su teoría de los derechos fundamentales, dentro del contexto de la clasificación de las normas como principios y reglas y como parte del análisis de los principios como mandatos de optimización.³³

De acuerdo a la teoría de Robert Alexy, el principio de proporcionalidad, a su vez, se compone de tres “máximas parciales”³⁴: de la adecuación, necesidad y de la proporcionalidad en sentido estricto o el postulado de la ponderación.³⁵ Los primeros dos subprincipios están basados en la lógica de que los principios son mandatos de optimización con relación a las posibilidades fácticas, mientras que el último de los principios se basa en la óptica de que los principios son mandatos de optimización con relación a las posibilidades jurídicas.³⁶

1. Adecuación

El principio de adecuación implica un análisis individual de la medida a implementarse en contra del principio objeto de análisis, en donde se determina si la intervención es legítima e idónea para lograr el fin perseguido.³⁷ Es decir, el presente subprincipio tiende a identificar aquellas medidas que no logran el objetivo materia de la intervención, calificándose, en consecuencia, a dicha medida como simplemente caprichosa e ilegal. En el estudio preliminar del texto de Matthias Klatt y Meister Mortiz, Rubén Sánchez Gil resalta que esta idoneidad no debe lograr el

³¹ Arnold, Rainer, et. al, “Estudios Constitucionales”, *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional*, Chile, No. 10, https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-52002012000100003&script=sci_arttext.

³² Klatt, Matthias y Meister Mortiz, *La proporcionalidad como principio constitucional universal*, 1ª. ed. Trad. y estudio preliminar Sánchez Gil, Rubén, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017, p.p. XV y XVI.

³³ Atienza, Manuel, *Entrevista a Robert Alexy*, Doxa N.24, 2001, Universidad de Alicante, p. 675.

³⁴ Consideradas por el propio Robert Alexy como reglas. Vease Alexy, Robert, *Ibidem*, p. 112

³⁵ Alexy, Robert, *Teoría de los derechos...*, p. 112

³⁶ *Idem*.

³⁷ Klatt, Matthias, *Ibidem*, p. XXIV

objetivo en su totalidad, pues debe calificarse como adecuada si ésta contribuyó a la causa.³⁸

2. Necesidad

El presente subprincipio tiende a calificar y determinar si la restricción sufrida en el principio materia de análisis se da en un grado estrictamente indispensable. Es decir, si la medida esta en el justo medio, de acuerdo a dos posibilidades: (i) ya sea porque es la única existente para contribuir al objetivo o (ii) porque entre diferentes medidas que logran el objetivo, es la menos perjudicial.³⁹

3. El juicio de ponderación/principio de proporcionalidad en sentido estricto

El tercero de los elementos de la máxima de proporcionalidad es el juicio de ponderación o el principio de proporcionalidad en sentido estricto. Este subprincipio, resulta ser un elemento (junto con el de adecuación y necesidad) para llegar a un principio mucho más extensivo: el principio de proporcionalidad. En palabras de Robert Alexy, el juicio de ponderación se resume como “*Cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de un derecho o principio, tanto mayor debe ser la importancia de la satisfacción del otro*”.⁴⁰

Así, como ocurre con la máxima de proporcionalidad, el juicio de ponderación se integra por tres etapas o análisis. La primera faceta tiene como objetivo el determinar el grado de la no satisfacción o afectación de uno de los principios afectados (intensidad de la intervención). El segundo nivel del juicio de ponderación se dirige a determinar la importancia de satisfacer el segundo principio que entra a competir con el primero (importancia de la satisfacción del segundo principio). Finalmente, la tercera etapa pretende determinar si la importancia de satisfacción del último principio valida la afectación o la no satisfacción del primero (correlación entre afectación e importancia – fórmula de peso).⁴¹

³⁸ Idem.

³⁹ Idem.

⁴⁰ Alexy Robert, “Revista Pensamiento Jurídico” *Sobre la ponderación y la subsunción una comparación estructural*, Trad. de Córdoba, Johanna, No. 16, Junio-Julio 2006, Universidad Nacional de Colombia, 2006, p. 97

⁴¹ Idem.

El juicio racional⁴² de ponderación, se compone a través de una escala tríadica, en donde las variables a analizarse se miden por lo general⁴³, mediante tres grados: leve, moderado y grave, como señaló Robert Alexy en los siguientes términos:

“La gradación en términos de leve, moderado o grave es ya con frecuencia suficientemente difícil tal como es. En algunos casos apenas se puede distinguir leve de grave y en otros casos incluso esto parece imposible. Por eso, las escalas jurídicas sólo pueden operar con divisiones relativamente toscas y esto ni siquiera en todos los casos. En última, es la naturaleza del derecho constitucional la que le pone límites a la sutileza de la gradación y excluye por completo la aplicabilidad de cualquier escala infinitesimal.”⁴⁴

Así, los objetos que se evalúan como leve (l), moderado (m) o grave (s) son, entre otros, el grado de no satisfacción o de afectación de un principio y la importancia de satisfacer otro.

- Intensidad de la intervención

El objeto de la primera fase es identificar la intensidad de la intervención, pudiendo ser ésta, de acuerdo con la escala tríadica, como leve, moderada o grave. Robert Alexy manifiesta que las intervenciones, son siempre concretas, es decir, con independencia del peso abstracto del principio en cuestión, pero en correlación con el resto de los principios.

Robert Alexy considera que los principios sujetos al juicio de ponderación deben tener pesos abstractos iguales, diferenciándose sólo en cuánto al peso en concreto que se le otorga y en correlación a la situación objeto de análisis (es decir, en comparación con el otro principio en colisión). Ante dicha lógica, Robert Alexy refiere que el derecho a la vida, como principio con peso abstracto superior al resto de los principios merece otra forma de análisis, como se verá con la fórmula de peso.⁴⁵

Como ejemplos de dicha medición de intensidad en la intervención, Robert Alexy emplea el caso de la industria cigarrera:

⁴² Robert Alexy defiende el juicio de ponderación, ante las críticas de otros filósofos como Habermas, quienes alegan que el juicio de ponderación resulta ser producto de una conducta irreflexiva (como si se tratará de un análisis ex post de la decisión previamente tomada), puesto que Alexy considera que el sustento del juicio se encuentra en la argumentación: “... Es cierto que los criterios siguen una línea de precedencia (experiencias sociales previas). Pero hablar de “criterios acostumbrados” sólo se justificaría si la existencia del precedente fuera el único asunto relevante para la decisión y no su corrección. Además, sólo se podría hablar de aplicación “irreflexiva” si esta aplicación no se diera con base en una argumentación, pues los argumentos son la expresión de la reflexión...” Ibidem, p. 100.

⁴³ Robert Alexy, como se prevé más adelante, prevé la posibilidad de una evaluación a través de una escala di-tríadica.

⁴⁴ Ibidem, p. 107.

⁴⁵ Ibidem, p. 101.

“...La Corte (Corte Constitucional Federal Alemana) califica el deber de los productores de tabaco de poner etiquetas de advertencia sobre los efectos nocivos de fumar como una intervención relativamente menor o leve en la libertad de ejercer una profesión u oficio...Una prohibición total de la venta de productos de tabaco se catalogaría, en cambio, como una intervención grave. En medio de estos casos menores y graves, se pueden ubicar otros casos en los cuales la intensidad de la intervención es moderada. De esta manera, se puede formar una escala con los grados “leve”, “moderado” y “grave”. También podemos hacer un análisis del mismo tipo de las razones que se oponen a que no haya una intervención en la libertad de profesión de los productores de tabaco. Los riesgos para la salud que se corren por fumar son altos. Las razones que justifican la intervención, por lo tanto, tienen gran peso. Si de este modo se establece la intensidad de la intervención como menor y el grado de importancia de las razones que justifican la intervención como alto, entonces, el resultado de la ponderación puede ser descrito correctamente como “evidente”...”⁴⁶

Asimismo, dicho análisis de intensidad en la intervención lo describe Alexy, en virtud de una determinación de la Corte Alemana, en la que se ponderó la libertad de expresión en oposición al derecho a la honra. Supuesto en el que la Corte calificó como predominante el derecho de expresión con motivo de una publicación en la que se aludía a una persona discapacitada como “asesino nato”, pues consideró que la indemnización impuesta a la revista por dicha expresión implicó una afectación grave al derecho de libertad de expresión contra una afectación leve a la honra de la persona en cuestión. Por el contrario, respecto al término “tullido” expresado por la misma revista, la Corte Alemana calificó como de afectación grave el denominarle así a una persona discapacitada.⁴⁷

- Importancia de satisfacción del segundo principio

El segundo análisis del juicio de ponderación implica la determinación de la importancia de satisfacción del segundo principio. En palabras de Robert Alexy, este segundo análisis se resume de la siguiente manera: *“la importancia concreta de Pj (Principio 2) es igual a la intensidad con la cual Pj (Principio 2) se ve afectado si no se realiza la intervención en Pi (Principio 1). Es muestra que el concepto de importancia concreta de Pj (Principio 2) es idéntico al concepto de intensidad de la intervención en Pi (Principio 1) en caso de que se omita la intervención en Pi (Principio 1)”*.⁴⁸

De tal forma que, en esta segunda etapa, se requiere un análisis correlacionado de la intensidad de una intervención real con la intensidad de una intervención hipotética.

⁴⁶ Ibidem, p. 98.

⁴⁷ Ibidem, p.p. 98-100.

⁴⁸ Idem.

Robert Alexy ejemplifica este segundo nivel de la escala tríadica con el caso del discapacitado antes referido, en el cual la Corte Alemana se hubiese preguntado cuál sería la intensidad de la intervención (indemnización y prohibición de la palabra tullido) que está afectando, para realizar un ejercicio retrospectivo de cuál sería el impacto en el derecho a la honra, si no se hubiese afectado el derecho de libertad de expresión, siendo éste el costo de beneficiar el derecho de libertad de expresión.⁴⁹

- Correlación entre afectación e importancia – Fórmula de peso

Con los dos primeros pasos, Robert Alexy identifica cuál es el nivel de no satisfacción o afectación del primer principio y cuál es la importancia del segundo principio. Por lo que el tercer paso de la escala tríadica implica determinar si la importancia del segundo de los principios es lógicamente justificable respecto a la afectación o no satisfacción del primer principio.

Lo importante, no es que los principios se comparen directamente, sino que su comparación se haga teniendo como referente la Constitución, permitiéndose así la comparabilidad indirecta.⁵⁰ Así, conforme a la teoría de la ponderación de Alexy, pueden existir tres resultados diferentes ante la comparación de nueve escenarios posibles. Los resultados pueden ser: (i) prevalencia del principio 1 (P1) sobre el principio 2 (P2); prevalencia de P2 sobre P1, o (iii) empate entre P1 y P2. En estas condiciones, prevalecerá P1 sobre P2 cuando ocurra lo siguiente:

1. P1:s; P2:l
2. P1:s; P2:m
3. P1:m; P2:l

Por su parte prevalecerá P2 en los siguientes escenarios:

4. P2:s; P1:l
5. P2:s; P1:m
6. P2:m; P1:l

Y habrá equivalencia de valor entre P1 y P2 ante los siguientes supuestos:

1. P1:l; P2:l
2. P1:m; P2:m
3. P1:s; P1:s

En caso que, ante la existencia de equivalencia de resultado del juicio de ponderación, la decisión quedará a la discreción del operador (del poder judicial y legislativo).⁵¹

⁴⁹ Ibidem, p. 101.

⁵⁰ Ibidem, p.103.

⁵¹ Ibidem, p.104.

Fórmula de peso

Con la finalidad de atribuir un peso específico a los principios, Alexy se auxilió de una fórmula para la identificación de dicho peso específico. No obstante que, a consideración de Robert Alexy, el peso específico no puede valorarse de manera numérica, sino de la manera más tosca posible (e.g. leve, moderado, grave) debido a la dificultad de identificar con precisión las diferencias entre los principios y dejando la argumentación sutil a la máxima del ordenamiento jurídico, la Constitución. Dicha fórmula requiere del análisis de las circunstancias del caso para poder determinar el peso concreto de los principios. La fórmula en cuestión es la siguiente:

$$W1.2.^{52} = \frac{l1;m1;s1}{l2;m2;s2}$$

La fórmula determina el cociente derivado de la intensidad de la intervención en el primer principio y la importancia concreta del principio opuesto, de acuerdo a la escala tríadica antes referida. Adicionalmente, Alexy, le atribuye valor a cada grado de afectación: leve (1), moderado (2), y grave (4)⁵³. Así, si el resultado del cociente es mayor a la unidad, el principio de análisis en cuestión tendrá mayor valor específico. Por el contrario, si el resultado es menor a la unidad, el principio en cuestión tiene menor peso específico. Finalmente, si es igual a la unidad, ambos principios tienen el mismo peso específico.⁵⁴

En el caso que los pesos abstractos de los principios sean diferentes, deberán de incluirse en la fórmula para poder considerarlos. La consideración de los pesos abstractos puede seguir la misma estructura que las gradaciones de las intervenciones (i.e., l, m, s ó 1, 2, 4).

Finalmente, como último elemento de la fórmula del peso, se encuentra el de la confiabilidad (ley de ponderación epistémica, en oposición a la ley de ponderación esencial en dónde se determina la importancia esencial de las razones que justifican la intervención) donde se analiza si la medida en cuestión es verdadera, plausible o no evidentemente falsa o incierta. Variable representada por la letra R y asumiendo los valores de 1, 1/2, o 1/4 según el nivel de gradación en el que se encuentre.

En tales condiciones, la fórmula del peso se reflejaría completa de la siguiente manera:

⁵² W1.2. hace alusión al peso específico de P1 y no al peso abstracto de P1 reflejado como W1. Ibidem, p. 107.

⁵³ Se hace notar que Robert Alexy propone también un esquema di-triádico, mediante el cual puede haber nueve grados de intervención: ll, lm, ls, ml, mm, ms, sl, sm, ss. Sin embargo, para los propósitos del presente análisis basta el modelo tríadico para ponderar los principios en colisión. Idem.

⁵⁴ Ibidem, p. 107.

$$W1.2.^{55} = \frac{I1, W1, R1}{I2, W2, R2}$$

Del resultado de dicha fórmula y atendiendo a la lógica antes referida, la prevalencia de P1 dependerá de si el cociente es mayor, igual o menor a la unidad.⁵⁶ Es el caso, que el resultado de dicha fórmula proporcionará la preponderancia de uno u otro de los principios.

En consecuencia, de acuerdo con la teoría de Robert Alexy, una medida implementada será válida en el ordenamiento jurídico, a pesar de la colisión en la que se encuentre respecto otros principios si ocurre lo siguiente: (i) la medida se implementa persiguiendo optimizar un mandato (total o parcialmente); (ii) la medida es necesaria, pues es la única medida posible para lograr el fin, o dentro de las medidas viables, es la que menos lesión causa a los principios opuestos; y (iii) es proporcional, ya que la intensidad de la intervención respecto de la importancia del principio afectado por la medida es menor, determinado a través de la fórmula de peso, cuyas variables a considerar son a) la intensidad de intervención en relación con la importancia del principio afectado, b) el peso abstracto del primer principio en relación con el peso abstracto del segundo principio; y c) la factibilidad de la medida respecto la factibilidad de la afectación.

⁵⁵ W1.2. hace alusión al peso específico de P1 y no al peso abstracto de P1 reflejado como W1. Idem.

⁵⁶Ibidem, p. 107-110.

ii. Teoría de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Durante el 2004, la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicó la tesis 1ª. CXXXII/2004⁵⁷, en la cual describió las etapas del principio de la máxima de proporcionalidad - adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, sin aludir expresamente a su nombre - para determinar la aplicación del derecho fundamental de igualdad, siendo ésta de las primeras resoluciones en las que se adopta el referido principio.

Dicha resolución fue posteriormente empleada en la ejecutoria del amparo en revisión 1629/2004 (una de las ejecutorias de la jurisprudencia por reiteración 1a./J. 55/2006⁵⁸). En el amparo en revisión en comento, la Primera Sala de Justicia de la Nación analizó si el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación y la exención prevista al impuesto al activo para pequeñas y medianas empresas resultaban constitucionales. En tales condiciones, nuestro máximo tribunal esbozó como debía realizarse el análisis entre la colisión de dos principios opuestos: por un lado, el derecho fundamental de igualdad y por el otro, la rectoría económica del Estado, delimitando el proceso de la siguiente manera:

“...es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella...”

Aunque expresamente, nuestro máximo Tribunal no indicaba que hacía uso del principio de la máxima de proporcionalidad, como lo describe Robert Alexy, para determinar la prevalencia del principio en colisión, es notorio que implícitamente hacía uso de él. No obstante, las tres etapas descritas por la Corte no son exactamente coincidentes con la lógica de Alexy, pues: (i) el principio de necesidad

⁵⁷ “IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL Tesis 1ª. CXXXII/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX. Diciembre de 2004, p. 362.

⁵⁸ “IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Tesis 1a./J. 55/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV. septiembre de 2006, p. 75.

queda incompleto; y (ii) no atiende en su totalidad el principio de proporcionalidad en sentido estricto.

El principio de necesidad queda incompleto, porque de acuerdo a la teoría de Alexy, en la segunda fase debe analizarse si la restricción impuesta es estrictamente indispensable en dos posibles vertientes: porque es la única que contribuye al objeto o porque es la menos lesiva. Finalmente, ni en las ejecutorias ni en la tesis se dibuja el juicio de ponderación (intensidad de la intervención, importancia de satisfacción del segundo principio y correlación entre afectación e importancia) de manera completa, simplemente se realiza el análisis de manera superficial.

En el 2007, nuestro máximo Tribunal mediante la tesis de jurisprudencia 2a./J. 31/2007⁵⁹ hace nuevamente uso de la máxima de proporcionalidad para analizar el principio de la equidad tributaria en oposición al derecho de la potestad tributaria del Estado, pero sin reconocerlo expresamente. El análisis es en lo general idéntico a la jurisprudencia del 2006, salvo por el hecho que involucra dentro de las reglas del principio de proporcionalidad, una regla para el análisis particular del derecho fundamental de equidad (que en su caso debiera contenerse subsumido en la primera etapa: finalidad legítima) e indica que, ante la falta de cumplimiento de cualquiera de las etapas de análisis realizadas de manera lineal, se debiera determinar la medida como inconstitucional.

Posteriormente, durante el 2007 el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis P./J. 130/2007⁶⁰ mediante la cual se le denominó a la máxima de proporcionalidad como “el principio de razonabilidad y proporcionalidad jurídica”, mismo que se determinó que provenía del principio de legalidad.

En dicho precedente, se desdibujaron las etapas, que hasta antes de ese momento, habían sido relativamente consistentes con la teoría de Robert Alexy, apartándose de la lógica doctrinal. Esto, ya que (i) no refiere que en la primera etapa la medida debiera ser objetivamente válida, además de constitucionalmente válida; (ii) no alude al juicio de ponderación; y (iii) el último de los pasos, justificación en razones constitucionales, es reiterativo el primer paso indicado (perseguir una finalidad constitucionalmente legítima). Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que las etapas serían:

“...a) perseguir una finalidad constitucionalmente legítima; b) ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; c) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga

⁵⁹ “EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Tesis: 2a./J. 31/2007 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV. marzo de 2007, p. 334.

⁶⁰ “GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA. Tesis P./J. 130/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI. Diciembre de 2007, p. 8.

desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado; y, d) estar justificada en razones constitucionales...

Durante el 2012, se publicó la tesis aislada 1a. LIII/2012 (10a.)⁶¹ de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la cual se redefinió a la máxima de proporcionalidad como el *Test de Proporcionalidad*, haciendo uso del proceso jurisprudencial delimitado durante el 2006.

En esta nueva faceta de la máxima de proporcionalidad por parte de la Corte, el *Test de Proporcionalidad* se vio limitado en materia tributaria y en atención a la jurisprudencia 1a./J. 84/2006⁶²:

*“...la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democráticos y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo...”*⁶³

En consecuencia, visto a la luz de la teoría de los derechos fundamentales de Robert Alexy, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que los principios tributarios tendrían un peso abstracto superior al resto de los principios constitucionales, bajo el argumento de que el Constituyente así lo determinó al otorgar al legislador un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria.

Es hasta el 2016 que el test de proporcionalidad se desarrolló con mayor aproximación y detalle a la teoría de Robert Alexy, ante la colisión del derecho de libertad y el derecho a la salud por el consumo lúdico de la marihuana. Con motivo de dicho análisis, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió diversas tesis (Tesis: 1a. CCLXV/2016 (10a.), Tesis: 1a. CCLXVIII/2016 (10a.), Tesis: 1a. CCLXX/2016 (10a.) y Tesis: 1a. CCLXXII/2016 (10a.))⁶⁴ que pretenden explicar el

⁶¹ “TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN. Tesis 1a. LIII/2012 (10a.) *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. VII. abril de 2012, p. 882

⁶² “ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES. Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: “IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS). Tesis 1a./J. 84/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV. Noviembre de 2006, p. 29.

⁶³ Tesis 1a. LIII/2012 (10a.) de la Primera...cit.

⁶⁴ “PRIMERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. IDENTIFICACIÓN DE UNA FINALIDAD CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA. “SEGUNDA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA IDONEIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA Tesis: 1a. CCLXVIII/2016 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II. noviembre de 2016, p. 911. “TERCERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA NECESIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA. Tesis: 1a. CCLXX/2016 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II. noviembre de 2016, p. 914. “CUARTA

principio al test de proporcionalidad, como una derivación de los artículos 1, 14 y 16 Constitucionales. Así, nuestro máximo tribunal consideró que el siguiente análisis debía realizarse ante la colisión de principios:

1. Verificación de existencia de colisión entre principios.
2. Adecuación. Determinación de si la medida legislativa persigue una finalidad constitucionalmente válida, si logra en algún grado la consecución de su fin y no limita de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión; asimismo, determina si la medida impugnada tiende a alcanzar en algún grado los fines perseguidos por el legislador.
3. Necesidad. Determinación de si existen otros medios igualmente idóneos para lograr los fines que se persiguen y, en segundo lugar, determinar si estas alternativas intervienen con menor intensidad el derecho fundamental afectado.
4. Juicio de ponderación. Comparación del grado de intervención en el derecho fundamental que supone la medida legislativa examinada, frente al grado de realización del fin perseguido por ésta (relación costo/beneficio).

En esta tesitura, la máxima de proporcionalidad o test de proporcionalidad se ha consolidado en México para incorporarse como un principio con rango constitucional a la luz de los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Test ampliamente usado para la determinación de constitucionalidad de más de un precepto tributario, con la característica ya referida con anterioridad: el peso abstracto de las disposiciones tributaria es superior al resto de los principios. Ejemplo del uso del test de proporcionalidad en materia fiscal están

ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO DE LA MEDIDA LEGISLATIVA Tesis: 1a. CCLXXII/2016 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II. noviembre de 2016, p. 894.

las resoluciones jurisprudenciales recientemente emitidas en materia de contabilidad electrónica⁶⁵, deducibilidad parcial de gastos exentos⁶⁶, entre otros.⁶⁷

En estas condiciones, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió su más reciente expresión del test de proporcionalidad en materia fiscal, la tesis 2a./J. 11/2018 (10a.)⁶⁸ mediante la cual se resalta la laxitud con la que se debe analizar la constitucionalidad de normas tributarias. Señalando que, para dicho caso, la elección del medio sólo requiere ser idóneo, sin que implique un análisis entre el resto de los medios disponibles y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables. Esta conclusión es similar a la que ya había arribado con anterioridad.

En conclusión, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha implementado en el ordenamiento jurídico Mexicano la máxima de proporcionalidad, con variantes importantes. La más relevante de las variantes, es la que precisamente impacta en materia tributaria, pues con un análisis laxo del test de proporcionalidad, la Corte le atribuye un peso abstracto superior al principio de la potestad tributaria sobre al resto de los principios.

Cabe decir que, en virtud de esta atribución de peso abstracto superior a la potestad tributaria del Estado, nuestro máximo Tribunal distorsiona el procedimiento, apartándose con ello de la teoría racional y consistente que Robert Alexy formuló. Ya que, en lugar de emplear la fórmula de peso⁶⁹, de manera apriorística, nuestro máximo Tribunal impone nuevas reglas como disminuir las exigencias de los subprincipios de adecuación y necesidad.

⁶⁵ "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA OBLIGACIÓN DE INGRESAR LA INFORMACIÓN CONTABLE A TRAVÉS DE LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN LA FORMA Y TÉRMINOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EN LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, ES PROPORCIONAL CON EL FIN PERSEGUIDO POR EL LEGISLADOR. Tesis 2a./J.147/2016(10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I. octubre de 2016, p. 707.

⁶⁶ "RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS EROGACIONES QUE A SU VEZ CONSTITUYAN INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis 2a./J. 189/2016 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I. diciembre de 2016, p. 684.

⁶⁷ Tal como el análisis de la constitucionalidad del impuesto especial sobre producción y servicios en alimentos no básico y bebidas saborizadas.

⁶⁸ "TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN. Tesis: 2a./J. 11/2018 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I. febrero de 2018, p. 510.

⁶⁹ En donde si se pueden considerar principios con pesos abstractos diferenciados.

En términos de lo anterior, se puede afirmar que, dicho test de proporcionalidad conforme lo diseñó la Corte en materia fiscal, sólo sirve como medio “técnico” legitimador de que la conclusión a favor de la hacienda pública a la que suelen arribar nuestros Tribunales es válida, jurídica y lógica, pues siguió un método “reflexivo”. Es decir, la distorsión a modo al principio de la máxima de proporcionalidad pareciera ser demostrativa de que: (i) nuestros Tribunales arriban a una conclusión previa al ejercicio mental argumentativo, y (ii) el procedimiento de análisis a modo, sólo sirve para soportar lo que apriorísticamente se había decidido.

Por lo anterior, se considera que la lógica de la máxima de proporcionalidad que la Corte ha dibujado a lo largo de los años no es de utilidad para intentar resolver la colisión de los principios derivados por el exceso de requisitos en los comprobantes fiscales digitales y las injerencias en los derechos fundamentales⁷⁰ de los contribuyentes. En consecuencia, para poder efectivamente llegar a un resultado lógico y con sustento verdaderamente en la argumentación jurídica, se considera que se debe emplear la máxima de proporcionalidad que originalmente detalló Robert Alexy y dejar de lado la tropicalización que nuestro máximo Tribunal ha realizado.

⁷⁰ Como mandatos de optimización y como derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar. Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías – La Ley del más débil–*, 5ª. ed., Ed. Trotta, Madrid, 2006, p.37.

D. Aplicación de la máxima de proporcionalidad en relación con los comprobantes fiscales digitales.

Como se refirió con anterioridad, la falta de requisitos en los comprobantes fiscales digitales puede derivar en diversas consecuencias, dependiendo de si se trata del sujeto emisor o del sujeto receptor de los comprobantes fiscales.

Los contribuyentes emisores que no emitan comprobantes fiscales digitales con los requisitos previstos en la legislación fiscal Mexicana pueden ser sujetos de una multa, la cual puede oscilar entre \$1,330 pesos a \$87,350 pesos e incluso clausura preventiva de entre tres a quince días y revocación de autorización para recibir donativos deducibles, de ser el caso⁷¹.

Para el caso del receptor, la consecuencia de no hacerse llegar de comprobantes fiscales que cumplan los requisitos previstos por la legislación fiscal Mexicana, será el rechazo de las deducciones y acreditamiento de impuestos, cuyo monto puede ser tan grande como lo es el concepto amparado en el comprobante en cuestión.

La referida regulación se estableció en aras de proteger la potestad tributaria del Estado, en prevalencia de los derechos fundamentales del contribuyente de seguridad jurídica y derecho a la propiedad.

Por lo anterior, a continuación, se pretende ponderar los principios en colisión con la finalidad de determinar si las medidas impuestas por el legislador en materia de comprobantes fiscales digitales son constitucionalmente válidas, de acuerdo con el principio de proporcionalidad de Robert Alexy y en particular al juicio de ponderación – subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto –.

- i. Colisión de principios respecto las consecuencias aplicables al receptor de los comprobantes fiscales digitales.

La medida aplicable tiene la finalidad de maximizar el principio de la potestad tributaria del Estado. La potestad tributaria⁷² se ve maximizada en el caso en concreto, en dos aspectos: (i) evitar directamente la evasión fiscal; y (ii) facilitar la auditoría por parte de las autoridades fiscales.

Evitar la evasión fiscal, como se desprende de las diversas exposiciones de motivos que dieron lugar a las reformas en materia de comprobantes fiscales, pues

⁷¹ Artículos 81-84 del Código Fiscal de la Federación.

⁷² "...Recibe el nombre de Poder Fiscal o Tributario la facultad del Estado por virtud del cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas. El Poder Fiscal tiene un carácter consustancial al Estado, pues por su naturaleza misma el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida..." De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1976, p.p. 212 y 213.

la sanción aplicada promueve que el receptor se asegure que los comprobantes fiscales digitales cumplan con aquellos requisitos que permitan válidamente presumir la existencia de la operación y evitar en mayor medida la realización de operaciones simuladas o inexistentes. Así, las autoridades Mexicanas mediante la exigencia de que los comprobantes cuenten con fecha y lugar, descripción detallada de los productos o servicios en cuestión, clave del Registro Federal de Contribuyentes del receptor y del emisor, cuenta con sello digital y folio limitan la posibilidad de que (i) en un momento posterior a la celebración del hecho o acto jurídico, se modifiquen las características de la operación, o (ii) que los contribuyentes emitan comprobantes respecto de hechos que no ocurrieron en el pasado.

Por otro lado, la medida en cuestión también maximiza la potestad tributaria del Estado, al facilitar la tarea del Poder Ejecutivo en la comprobación del pago de las contribuciones. En este tenor, la medida incentiva que el receptor del comprobante fiscal se cerciore que el comprobante fiscal digital cuente con ciertos datos que permiten a la autoridad fiscal identificar de antemano los posibles efectos que deben reconocer los contribuyentes, generando información interconectada por los propios contribuyentes. De tal forma que, la autoridad fiscal pueda detectar potenciales riesgos en la captación de recursos tributarios mediante sistemas inteligentes, en donde se reflejen las redes autogeneradas por los propios contribuyentes.

La gran mayoría de sobrerregulación por parte de la autoridad fiscal, se enfoca en atender esta segunda arista, en su gran mayoría prevista en la Resolución Miscelánea Fiscal, en las guías de llenado, preguntas frecuentes y catálogos.⁷³ En esta tesitura, la autoridad exige al receptor de los comprobantes fiscales que se asegure que, por ejemplo, la clave de la forma de pago (e.g., transferencia bancaria, efectivo, dación en pago), la clave de uso del comprobante fiscal por parte del receptor (e.g., adquisición de mercancías, construcciones, mobiliario y equipo de oficina), la clave del producto o servicio (e.g., animales, operaciones financieras derivadas, etc.), el método de pago (e.g., en una exhibición o en parcialidades o diferido) sean correctas; asimismo, exige que se emitan comprobantes fiscales en determinada forma, dependiendo, por ejemplo, de si se trata de un anticipo⁷⁴, de un factoraje financiero, si el pago es diferido o en una exhibición, etc.⁷⁵

Lo anterior, se considera que va en contra de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria.

⁷³ Aunque también algunos contenidos en el propio Código Fiscal de la Federación.

⁷⁴ Entendido como tal no en su sentido técnico jurídico, sino como aquel pago realizado cuando se desconoce la cantidad total del precio o el bien.

⁷⁵ De acuerdo con los catálogos y las guías de llenado publicadas por la autoridad hacendaria en su portal.

Se opone al principio de seguridad jurídica⁷⁶, puesto que el contribuyente receptor de los comprobantes fiscales, ante el exceso de requisitos y la falta de sistematización y publicidad de estos, está en incertidumbre de cuales son todos los requisitos que debe cumplir el comprobante fiscal, para que éste pueda deducir o acreditar los impuestos relativos.

Asimismo, la medida impuesta afecta al derecho de proporcionalidad tributaria, puesto que las deducciones y el acreditamiento⁷⁷ son medidas que permiten valorar la efectiva capacidad contributiva, la cual se distorsiona si el contribuyente en cuestión no cuenta con los comprobantes fiscales que cumplan con todos los requisitos previstos por la legislación fiscal.

Bajo las anteriores premisas, es que se aplica el principio de proporcionalidad para resolver qué principio debe prevalecer en las condiciones específicas del sujeto receptor del comprobante fiscal.

- *Adecuación*

El subprincipio de adecuación pretende determinar si la intervención es legítima e idónea para lograr el fin perseguido. En esas condiciones, la medida impuesta atiende a un fin legítimo objetiva y constitucionalmente, pues contribuye al principio de la potestad tributaria del Estado, como se dijo con anterioridad.

- *Necesidad*

Como se dijo con anterioridad, el subprincipio de necesidad tiende a calificar y determinar si la restricción sufrida en el principio materia de análisis se da en un grado estrictamente indispensable. Es decir, si la medida está en el justo medio, de acuerdo con dos posibilidades: (i) ya sea porque es la única existente para contribuir al objetivo, o (ii) porque entre diferentes medidas que logran el objetivo, es la menos perjudicial.

En estas condiciones, la exigencia al receptor de los comprobantes fiscales digitales de verificar todos y cada uno de los requisitos para poder darle efectos fiscales, con la finalidad de maximizar la potestad tributaria del Estado, no parece cumplir con el principio de necesidad. Pues, existen otras medidas que pueden ser menos lesivas para lograr el objetivo de maximizar la potestad tributaria del Estado,

⁷⁶“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.SUS ALCANCES. Tesis: 2a./J. 144/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV. Octubre de 2006, p. 351.

⁷⁷“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Tesis: 2a./J. 25/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. RENTA. EL CONCEPTO DE NECESARIA VINCULACIÓN DE LAS EROGACIONES CON LA GENERACIÓN DEL INGRESO Y LA CLASIFICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES, SON APLICABLES PARA PERSONAS FÍSICAS Y MORALES CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO. Tesis: 2a./J. 56/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII. mayo de 2006, p. 298.

en ambos objetivos señalados: (i) prevenir la evasión fiscal y (ii) autogeneración de información. Dentro de estas medidas se encontrarían: (i) sancionar de manera más severa al emisor del comprobante fiscal en caso de que no cumpla los requisitos fiscales, suponiendo sin conceder, que estos fueran claros, públicos y ciertos; (ii) la exigencia de declaraciones informativas para generar las bases de datos deseadas, con multas más graves al receptor de los comprobantes fiscales, en caso de que no realicen dichas declaraciones; o (iii) incrementar la sofisticación e inteligencia de las bases de datos de las autoridades fiscales, para la generación de información de manera interconectada con los datos que proporcionen los contribuyentes en sus declaraciones.

- *Juicio de ponderación*

Suponiendo sin conceder que la medida fuese efectivamente necesaria, el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, para este caso, debiera valorar si la medida que se impone a los receptores de los comprobantes fiscales digitales es proporcional, determinando la intensidad de la intervención respecto de la importancia del principio afectado por la medida.

La medida en cuestión tiene una intensidad en la intervención moderada, pues el objetivo de esta medida pretende evitar la evasión fiscal y generar bases de datos para facilitar la facultad de comprobación de las autoridades fiscales. Es decir, es una labor preventiva, para asegurar la recaudación de mayores impuestos. Pero la medida en si misma, no pretende recaudar mayores ingresos, ni sancionar a quien haya omitido el pago de las contribuciones que le corresponden.

Respecto a la importancia de los principios afectados, se calificaría como grave, pues la medida impone la obligación a los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales de identificar y tener claros los requisitos previstos por el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento, más de setenta y cinco reglas, cuatro guías de llenado con más de cincuenta fojas promedio, diversas preguntas frecuentes y más de diez catálogos, todos ellos en constante cambio y con publicidad deficiente, para permitir la deducibilidad y acreditamiento de los impuestos, respecto de cada operación comercial que hagan, afectando con ello: la seguridad jurídica y la proporcionalidad tributaria.

En este tenor, al correlacionar la intensidad de la intervención y la importancia del principio afectado, se concluye que la medida es desproporcionada. Tal y como se refleja a continuación:

P2:s; P1:m⁷⁸

⁷⁸ P2 es igual a seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria. P1 es igual a la potestad tributaria del Estado.

Finalmente, con la intención de tener el peso concreto del principio de la potestad tributaria (P1) se debe aplicar la fórmula del peso. Para tales efectos, se debe definir el peso abstracto de los principios en colisión y la factibilidad de la medida.

Por cuanto hace al peso abstracto, como se refirió con anterioridad, nuestros máximos Tribunales han considerado, indirectamente, que las potestades tributarias del Estado tienen valor superior que el resto de los principios previstos por nuestra Constitución. Tan es así, que el test de proporcionalidad se debe realizar de manera mucho más laxa respecto al resto de los principios.⁷⁹ Asumiendo, que dicha situación es cierta y correcta, el peso abstracto de la potestad tributaria sería moderada (2), mientras que los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad tributaria tendrían un peso abstracto de leve (1).

Finalmente, en cuanto la factibilidad de la medida, se diría que es plausible (1/2) pues la evasión fiscal no radica o deriva directamente por la manera en cómo se llenan los comprobantes fiscales. Mientras que la afectación a los contribuyentes es verdadera (1): de no contar el comprobante fiscal con todos los requisitos, se perdería la deducibilidad o acreditamiento de los impuestos.

En consecuencia, la fórmula del peso se reflejaría de la siguiente manera:

$$W1.2. = \frac{(2), (2), 1/2}{(3), (1), (1)}$$

$$W1.2. = \frac{(4), 1/2}{5}$$

$$W1.2. = .9$$

Resultando, por ende, que la medida aplicable es desproporcional de acuerdo con la máxima de proporcionalidad, puesto que el cociente es menor a la unidad, incluso tomando en cuenta el peso abstracto superior de la potestad tributaria.

- ii. Colisión de principios respecto las consecuencias aplicables al emisor de los comprobantes fiscales digitales.

- *Adecuación*

⁷⁹ Véase la tesis: 2a./J. 11/2018 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En este escenario, la medida de sancionar con multa e incluso suspensión por algunos días al emisor de los comprobantes fiscales digitales atiende a un fin legítimo objetiva y constitucionalmente, pues contribuye al principio de la potestad tributaria del Estado.

- *Necesidad*

En el caso en cuestión, la medida impuesta al emisor de los comprobantes es necesaria, pues resulta, dentro de las diversas alternativas la medida menos lesiva para lograr el objetivo de maximizar la potestad tributaria del Estado, en ambos objetivos señalados: (i) prevenir la evasión fiscal y (ii) autogeneración de información.

- *Juicio de ponderación*

La medida en cuestión tiene una intensidad en la intervención moderada, pues el objetivo de esta medida pretende evitar la evasión fiscal y generar bases de datos para facilitar la facultad de comprobación de las autoridades fiscales. Es decir, es una labor preventiva, para asegurar la recaudación de mayores impuestos. Pero la medida en sí misma, no pretende recaudar mayores ingresos, ni sancionar a quien haya omitido el pago de las contribuciones que le corresponden.

Respecto la importancia de los principios afectados se calificaría como leve, pues la medida impone sólo una multa o la suspensión por algunos días. En este tenor, al correlacionar la intensidad de la intervención y la importancia del principio afectado, se concluye que la medida es proporcional. Tal y como se refleja a continuación:

$$P1:m; P2:l^{80}$$

Finalmente, con la intención de tener el peso concreto del principio de la Potestad Tributaria (P1) se aplica la fórmula del peso. Considerándose un peso abstracto al principio de la potestad tributaria moderado (2), mientras que los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad tributaria tendrían un peso abstracto de leve (1).

Finalmente, en cuanto la factibilidad de la medida, se diría que es plausible (1/2), como se señaló arriba. Mientras que la afectación a los contribuyentes es verdadera (1) de no contarse con el comprobante fiscal con todos los requisitos.

En consecuencia, la fórmula del peso se reflejaría de la siguiente manera:

⁸⁰ P2 es igual a seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria. P1 es igual a la potestad tributaria del Estado.

$$W1.2. = \frac{(2), (2), 1/2}{(1), (1), (1)}$$

$$W1.2. = \frac{(4), 1/2}{3}$$

$$W1.2. = 1.5$$

Resultando, por ende, que la medida aplicable es proporcional de acuerdo con la máxima de proporcionalidad, puesto que el cociente es mayor a la unidad, incluso tomando en cuenta el peso abstracto superior de la potestad tributaria.

E. Propuesta legislativa sobre la medida desproporcional

La Corte Constitucional Colombiana validó la obligación del receptor de verificar mínimos requisitos de los comprobantes fiscales, para que éstos le puedan dar efectos fiscales a los gastos amparados en los mismos. Dentro de los principales argumentos de la Corte Colombiana, se estableció que la medida no era desproporcionada puesto que los requisitos eran mínimos, tales como: apellidos y nombres o razón social y NIT del vendedor o de quien presta el servicio y del adquirente de los bienes o servicios, junto con la *discriminación* del IVA pagado, la fecha de su expedición, la descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados, el valor total de la operación, y el número correspondiente aunque no sea consecutivo.⁸¹

En este contexto la Corte Constitucional Colombiana señaló qué medidas formalistas en materia tributaria se han tornado de relevancia, en la medida que las mismas fuesen proporcionales:

“..Aún así, no basta con la simple consagración de la obligación tributaria material, sino que es menester hacerla efectiva a fin de que se traduzca en un ingreso líquido para las arcas públicas. Por tal razón, para el cumplimiento de la obligación fiscal material el legislador ha previsto que las obligaciones tributarias formales señaladas en la ley o el reglamento han de ser cumplidas por los responsables directos del pago del tributo o los contribuyentes...esta concepción de los deberes formales en la tributación ha venido cambiando, para superar la creencia de que representan apenas un subproducto de la regulación sustantiva del tributo, un simple reflejo de poderes administrativos ajenos al campo de los derechos de los administrados y que solo compromete al sujeto pasivo del tributo. En efecto, el desarrollo y perfeccionamiento cada vez más creciente del sistema tributario y la gran preocupación por el control a la evasión tributaria y al contrabando, entre otros asuntos, han generado la necesidad de contar con herramientas de información sobre la realidad económica y personal de los contribuyentes. También ha coadyuvado el traslado de la gestión tributaria hacia nuevas fuentes de recaudación y obtención de datos con relevancia tributaria ...Cabe anotar que si bien esta facultad de configuración es lo suficientemente amplia, debe sin embargo ejercerse en el marco de la Constitución, en especial dentro de límites de razonabilidad y proporcionalidad...Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo.

España es coincidente con la posición de que los formalismos tributarios deben atender al principio de proporcionalidad al referir en el artículo 3° de la Ley

⁸¹ Sentencia C-733/03 de la Corte Constitucional Colombiana. <http://www.corteconstitucional.gov.co>

58/2003 de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria: 2. “...La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios...”.

En consistencia con lo anterior, la solución para que la medida sea necesaria (la alternativa menos lesiva dentro de las alternativas existentes) a la ausencia de necesidad y la desproporción de los comprobantes fiscales digitales respecto el receptor, no debe radicar en la eliminación de la medida, si no que la misma debe condicionarse a sólo aquellos estrictamente necesarios para optimizar el mandato de la potestad tributaria.

Por lo anterior, se sugiere que la medida impuesta al receptor de los comprobantes fiscales digitales, sólo se limite a la verificación de ciertos datos, como ocurría antes de la reforma del 12 de diciembre de 2011 y no a todo el ordenamiento jurídico. En consonancia con la anterior, la propuesta legislativa implicaría modificar el párrafo tercero del artículo 29-A para incluir sólo como requisitos fiscales verificables por el receptor los siguientes:

(i) Sello digital del emisor y del Servicio de Administración Tributaria; (ii) folio; (iii) la distinción de si el pago se realizó en una sola exhibición o de manera diferida; (iv) la clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida; (v) régimen fiscal del emisor; (vi) domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales; (vii) el lugar y fecha de expedición; (viii) la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida o en su caso la clave genérica; (ix) la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen (x) el valor unitario consignado en número; (xi) forma de pago; y (xii) el importe total consignado en número o letra.

Es decir, aquellos datos que efectivamente benefician a evitar la evasión fiscal, pero no a aquellos datos que pretenden ensanchar la base de datos informativa de la autoridad hacendaria.

En términos de lo anterior, se excluyen, por considerarse excesivos, los requisitos del Código Fiscal de la Federación referentes a (i) los expedidos a personas físicas que cumplan por conducto del coordinado, se deberá identificar el vehículo que les corresponda; (ii) en caso de que amparen donativos deducibles, se deberá señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente y cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible; (iii) los expedidos por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable; (iv) los que se expidan por contribuyentes sujetos al impuesto especial

sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados, se deberá especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarrillos enajenados; (v) los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil; (vi) los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto; (vii) los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transporte escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto; (viii) los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones; (ix) que cumplan con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general; (x) los referentes a la mercancía de importación: a) el número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano y b) en importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

Ante la exclusión de los requisitos anteriores, por mayoría de razón se excluirían también los previstos por en la Resolución Miscelánea Fiscal, las guías de llenado, los catálogos y las preguntas frecuentes.

Cabe mencionar, que la exclusión de dichas reglas para sancionar al receptor, no debieran beneficiar el emisor de los comprobantes fiscales digitales, pues la sanción que a él se le impone es proporcional. Esto, siempre y cuando dichas reglas generen certeza jurídica por publicarse en un medio oficial y perdurable.⁸²

Por lo anterior, se propone modificar el párrafo tercero del artículo 29-A para que establezca lo siguiente:

“...Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en las fracciones I, II, III, IV, V, pero excluyendo los incisos a), b), c), d) y e), y VI, pero excluyendo los incisos a) y b), de esta disposición o en el artículo 29 de este Código, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente...”

⁸² Debiéndose modificar la regla 2.7.1.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para que todos las guías y demás lineamientos sean publicables, no en el portal del Servicio de Administración Tributaria, sino en el Diario Oficial de la Federación. Dado que no es objeto del presente trabajo la crítica específica a dicha situación, no se profundiza más al respecto, ni tampoco se profundiza en el impacto económico por los excesivos requisitos a los comprobantes fiscales.

IV. Conclusiones

1. De la jurisprudencia por contradicción 2a./J. 161/2017 (10a.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de su ejecutoria se identificaron como reglas y principios los siguientes: (i) Reglas: las tesis IV.2o.A.132 A (10a.) del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, las ejecutorias de las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016 emitidas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2012; y (ii) Principios: los derechos fundamentales de seguridad jurídica, derecho de audiencia y la potestad tributaria del Estado.

2. La jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tuvo como finalidad resolver: (i) ¿cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?; y (ii) ¿la descripción del servicio puede ir en documento distinto a los comprobantes fiscales? Siendo el caso que dichas interrogantes las resuelve de la forma siguiente: (i) el requisito relativo a la descripción del comprobante fiscal se cumple en la medida que se señale en el mismo el servicio delimitando sus partes o propiedades de manera general; y (ii) por regla general, la descripción del servicio amparado en los comprobantes fiscales debe cumplirse describiendo el servicio prestado proporcionando los elementos esenciales de manera general del objeto descrito, aunque excepcionalmente y en virtud de la complejidad de los servicios en cuestión, es posible que los pormenores del servicio se encuentren en documento aparte al comprobante fiscal.

3. En consecuencia, del análisis de la contradicción en comento, nuestro máximo Tribunal ponderó y concluyó una prevalencia de los principios de seguridad jurídica y de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento. Sin embargo, la tesis y ejecutoria ya no resultan aplicables al día de hoy, puesto que está referida a la legislación aplicable del 2008 al 2012. Por ende, no considera las modificaciones legislativas y regulatorias vigentes actuales, donde los requisitos de los comprobantes fiscales, ahora digitales, tienen un peso específico indiscriminado para la validez de las deducciones y acreditamiento de impuestos de los contribuyentes.

4. La regulación sobre comprobantes fiscales ha sufrido muy diversas modificaciones desde que el Código Fiscal de la Federación se publicó en 1981. La gran mayoría de dichas modificaciones tuvo como objetivo: (i) evitar la evasión fiscal; y (ii) simplificar los procesos en beneficio a la seguridad jurídica.

5. El 12 de diciembre de 2011 se realizó un cambio trascendental en las consecuencias aplicables al receptor de los comprobantes fiscales, puesto que por primera vez se limitó la deducibilidad y acreditamiento de las cantidades amparadas si el comprobante no cumplía con los requisitos previstos en las disposiciones fiscales aplicables y no sólo en lo previsto por el Código Fiscal. Es decir, en lugar de exigir la verificación de algunos requisitos, indirectamente se exigió que el

comprobante fiscal cumpliera con todos los requisitos con independencia de si pueden o no verificarse por el receptor de los comprobantes.

6. Actualmente, para que los receptores de los comprobantes fiscales digitales, puedan deducir y acreditar los impuestos y para que los emisores de los comprobantes fiscales digitales no sean sujetos de una multa o suspensión breve o revocación de autorización para actuar como donataria autorizada, deben cerciorarse que los comprobantes fiscales digitales que emitan o reciban cumpla con (i) veintidós requisitos previstos por el Código Fiscal de la Federación, (ii) setenta y siete reglas, entre el Reglamento del Código y la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2018 que amplían los requisitos previstos por el Código Fiscal de la Federación o que regulan o detallan los requisitos previamente descritos por el Código, (iii) cuatro guías de llenado, (iv) catálogos, (v) anexos y (vi) preguntas frecuentes. Regulación impuesta con la finalidad de proteger a la potestad tributaria del Estado, en prevalencia de los derechos fundamentales del contribuyente de seguridad jurídica y el derecho a la proporcionalidad tributaria. Siendo este resultado contradictorio a lo referido por varias modificaciones a la regulación de los comprobantes fiscales.

7. De acuerdo con Robert Alexy, una medida implementada será válida en el ordenamiento jurídico, a pesar de la colisión en la que se encuentre respecto de otros principios si ocurre lo siguiente: (i) la medida se implementa persiguiendo optimizar un mandato (total o parcialmente); (ii) la medida es necesaria, pues es la única medida posible para lograr el fin, o dentro de las medidas viables, es la que menos lesión causa a los principios opuestos; y (iii) es proporcional, ya que la intensidad de la intervención respecto de la importancia del principio afectado es menor, determinado a través de la fórmula de peso, cuyas variables a considerar son: a) la intensidad de intervención en relación con la importancia del principio afectado; b) el peso abstracto del primer principio en relación con el peso abstracto del segundo principio; y c) la factibilidad de la medida respecto la factibilidad de la afectación.

8. La lógica de la máxima de proporcionalidad que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dibujado a lo largo de los años, no es de utilidad para intentar resolver la colisión de los principios derivados por el exceso de requisitos en los comprobantes fiscales digitales y las injerencias en los derechos fundamentales de los contribuyentes. En consecuencia, para poder efectivamente llegar a un resultado lógico y con sustento verdaderamente en la argumentación jurídica, se considera que se debe emplear la máxima de proporcionalidad que originalmente detalló Robert Alexy y dejar de lado la tropicalización que nuestro máximo Tribunal ha realizado de la referida teoría.

9. Respecto a la colisión de principios en relación con las consecuencias aplicables al receptor de los comprobantes fiscales digitales, la medida de no permitir el acreditamiento de impuestos y la deducción en caso que los

comprobantes fiscales digitales no cumplan con todos los requisitos (i) atiende a un fin legítimo objetiva y constitucionalmente, pues contribuye al principio de la potestad tributaria del Estado; (ii) no parece cumplir con el principio de necesidad, pues, existen otras medidas que pueden ser menos lesivas para lograr el objetivo de maximizar la potestad tributaria del Estado; y (iii) en el supuesto que la medida si fuese necesaria, la misma no sería proporcional pues la relación de la intensidad de la intervención respecto la importancia del principio afectado es menor a la unidad, incluso considerando un peso abstracto superior a la potestad tributaria y la ley de ponderación epistémica en la fórmula del peso.

10. Por cuanto hace a la colisión de principios respecto las consecuencias de multa, suspensión breve y revocación de autorización para actuar como donataria autorizada, aplicables al emisor de los comprobantes fiscales digitales que no los emita en cumplimiento de todos los requisitos: (i) atiende a un fin legítimo objetiva y constitucionalmente, pues contribuye al principio de la potestad tributaria del Estado; (ii) cumple con el principio de necesidad, ya que es la medida menos lesiva para lograr el objetivo de maximizar la potestad tributaria del Estado; y (iii) es proporcional pues la relación de la intensidad de la intervención respecto la importancia del principio afectado es mayor a la unidad.

11. En estas condiciones, con la finalidad de aplicar una medida necesaria y proporcional que logre el objetivo respecto de los receptores de los comprobantes fiscales, se sugiere que la medida impuesta sólo se limite a la verificación de ciertos datos, como ocurría antes de la reforma del 12 de diciembre de 2011 y no a todo el ordenamiento jurídico. Por lo que se propone modificar el párrafo tercero del artículo 29-A para que establezca lo siguiente:

“...Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en las fracciones I, II, III, IV, V, pero excluyendo los incisos a), b), c), d) y e), y VI, pero excluyendo los incisos a) y b), de esta disposición o en el artículo 29 de este Código, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente...”

V. Bibliografía

1. Alexy Robert, "Revista Pensamiento Jurídico" *Sobre la ponderación y la subsunción una comparación estructural*, Trad. de Córdoba, Johanna, No. 16, Junio-Julio 2006, Universidad Nacional de Colombia, 2006.
2. Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.
3. Arnold, Rainer, et. al, "Estudios Constitucionales", *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional*, Chile, No. 10, https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-52002012000100003&script=sci_arttext.
4. Atienza, Manuel, *Entrevista a Robert Alexy*, Doxa N.24, 2001, Universidad de Alicante.
5. Catálogos de (i) aduana, (ii) clave de unidad, (iii) clave de producto de servicio, (iv) códigos postales, (v) formas de pago, (vi) impuestos, (vii) método de pago, (viii) moneda, (ix) número de pedimento aduanero, (x) país, (xi) patente aduanal, (xii) régimen fiscal, (xiii) tasa o cuota, (xiv) tipo de comprobante, (xv) tipo de factor, (xvi) tipo de relación y (xvii) uso de comprobante fiscal.
6. Código Fiscal de la Federación.
7. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1976.
8. Ejecutoria de la tesis 2a./J. 161/2017 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 50, tomo I, Enero de 2018.
9. Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías – La Ley del más débil–*, 5ª. ed., Ed. Trotta, Madrid, 2006.
10. Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet.
11. Guía de llenado del comprobante del recibo de pago de nómina y su complemento.
12. Guía de llenado del comprobante al que se le incorpore el complemento para comercio exterior.
13. Guía de llenado del comprobante al que se le incorpore el complemento para recepción de pagos.
14. Iniciativa presentada por el Ejecutivo federal, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, número 40, martes 19 de noviembre de 1985.
15. Iniciativa presentada por el Ejecutivo federal, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, número 8, viernes 15 de noviembre de 1991.
16. Iniciativa presentada por el Ejecutivo federal, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, número 34, jueves 7 de diciembre de 2000.
17. Iniciativa presentada por el diputado Luis Antonio González Roldán, del grupo parlamentario del Partido Verde Ecologista de México, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, número 10, 18 de febrero de 2004.
18. Iniciativa presentada por el Ejecutivo federal, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, Año III, primer periodo 13 de septiembre de 2011).
19. Klatt, Matthias y Meister Mortiz, *La proporcionalidad como principio constitucional universal*, 1ª. ed. Trad. y estudio preliminar Sánchez Gil, Rubén, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017.
20. Ley Española 58/2003 de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria.

21. Reforma integrada por once iniciativas, *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados*, número 8, jueves 5 de abril de 2001.
22. Resolución Miscelánea Fiscal para el 2012.
23. Resolución Miscelánea Fiscal para el 2014.
24. Resolución Miscelánea Fiscal para el 2017.
25. Resolución Miscelánea Fiscal para el 2014.
26. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año III, No. 23., junio de 2018.
27. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX. diciembre de 2004.
28. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII. mayo de 2006, p. 298.
29. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV. septiembre de 2006.
30. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV. Octubre de 2006.
31. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV. Noviembre de 2006.
32. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI. Diciembre de 2007.
33. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. VII. abril de 2012.
34. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I., diciembre de 2014.
35. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I. octubre de 2016.
36. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II. noviembre de 2016.
37. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I. diciembre de 2016.
38. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II. Septiembre de 2017.
39. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 50, tomo I, Enero de 2018.
40. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I. febrero de 2018.