



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Derecho
Posgrado en Derecho

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

La validez de los comprobantes fiscales y el procedimiento previsto en el
artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Tesis que para obtener el grado de

Maestra en Derecho Fiscal

Presenta la

Lic. Bertha Elisa Meza Chávez

Director de Tesis

Doctor Manuel Andreu Gálvez

ÍNDICE

Introducción	3
Capítulo I Comprobantes fiscales	5
Capítulo II Análisis de la ejecutoria	29
Capítulo III La validez de los comprobantes fiscales y el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.	50
Conclusión	63
Bibliografía	64

INTRODUCCIÓN

En la actualidad, la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica ha evolucionado la forma de efectuar la fiscalización a los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales.

Así, es de suma importancia que los contribuyentes cumplan con todos los requisitos y especificaciones técnicas establecidas en las disposiciones fiscales vigentes.

Lo anterior, con la finalidad de evitar que las autoridades fiscales rechacen las deducciones en materia de impuesto sobre la renta o el acreditamiento del impuesto al valor agregado.

Uno de los requisitos más cuestionados por las autoridades fiscales es el relativo a la descripción del servicio o uso o goce.

Al respecto, es criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dicho requisito se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades.

Posteriormente, esa Segunda Sala determinó que, en atención a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto.

El criterio antes mencionado se encuentra contenido en la jurisprudencia 2a./J. 161/2017, la cual es materia de análisis en esta tesis.

Asimismo, en el presente trabajo de investigación se pretende demostrar que los contribuyentes no cuentan con una herramienta, procedimiento o título jurídico que permita a las autoridades fiscales desconocer la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales cuando éstos no cumplan con los requisitos previstos en las leyes.

En tal virtud, la presente tesis puede considerarse una investigación de carácter analítica, ya que tiene como finalidad tratar de demostrar, desde una óptica general, que, si bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido ya diversos criterios referentes a los requisitos de los comprobantes fiscales, todavía no existen los criterios o procedimientos adecuados que permitan desconocer a las autoridades fiscales las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, cuando éstos no cumplan con los requisitos legales.

Para ello, esta investigación se divide en tres capítulos: en el primero, se desarrollará la evolución de los comprobantes fiscales hasta la actual versión 3.3 de

los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet; en el segundo, se analizará la ejecutoria que derivó en la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, en el tercero, se intentará demostrar la violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica, ya que los contribuyentes no cuentan con una herramienta, procedimiento o título jurídico que permita a las autoridades fiscales desconocer la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales cuando éstos no cumplan con los requisitos previstos en las leyes.

CAPÍTULO I

Comprobantes fiscales

1. La humanidad ha requerido siempre de información sobre los recursos materiales que posee y que le son necesarios para su subsistencia y el logro de sus fines.

Dicha información, como ocurre hasta nuestros días, fue necesaria al hombre para decidir sobre el destino de su patrimonio y ejercer un control sobre el mismo.

La historia de la contabilidad y de su técnica está ligada al desarrollo del comercio, la agricultura y la industrialización como actividades económicas.

Desde su comienzo, se buscó la manera de conservar el registro de las transacciones y de los resultados obtenidos en la actividad comercial.

Los arqueólogos han encontrado en las civilizaciones del Imperio Inca, del Antiguo Egipto y de Roma, variadas manifestaciones de registros contables, que de una manera básica constituyen un registro de las entradas y salidas de productos comercializados, así como del dinero.

La utilización de la moneda fue importante para el desarrollo de la contabilidad, ya que no había una evolución semejante en una economía de trueque.

Como prueba de lo anterior, han quedado testimonios en diversas culturas, dentro de los cuales destacan¹:

- A)** Babilonia (2123 a 2081 a.C.): se han encontrado registros de operaciones.
- B)** China (2206 a 256 a.C.): se utilizaron vocablos equivalentes a contabilidad, informes financieros y auditoría. Durante la dinastía Shang surge la moneda.
- C)** Grecia (434 a 325 a.C.): En Atenas, el Partenón muestra en una estela de mármol un extracto del costo de construcción. En Eleusis, se localizó un bloque de mármol con las cuentas públicas.
- D)** Egipto (356 a 323 a.C.): Aparece en un rollo de papiro la primera inscripción en forma bilateral: *Tabulae Acceptum* (lado del Debe) *Tabulae Expesum* (lado del Haber).
- E)** Roma 27 A.C. a 476 d.C.: Las personas dedicadas a la actividad contable dejaron testimonio escrito en los *Tesserae consulare*, tablillas de marfil o de otro hueso de animal de forma oblonga con inscripciones que muestran el nombre de

1 Elizondo López, Arturo, *Proceso Contable*, 12ª edición, México. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V., 2000, p. 73.

algún esclavo o liberto, de su amo o patrón y la fecha, así como la anotación *Spectavit*, es decir, “Revisado por”.

Como fehaciente testimonio del año 85 a.C., se encontraron unas tabillas de las cuales, una de ellas señalaba textualmente lo siguiente: “Revisado por Coecero, esclavo de Fafinio”. Con certeza se sabe que durante la República y en el Imperio, la contabilidad fue llevada por plebeyos.

En resumen, los romanos llevaron una contabilidad que constaba de dos libros el “*Adversaria*” y el “*Codex*”.

Sin embargo, hasta entonces la información financiera no presentaba las características de formalidad que ostenta el día de hoy.

Los libros primitivos llevados por los comerciantes de la Edad Media, tenían la forma de un diario de acontecimientos ocurridos al que denominaban *ricordanze* y en el que se mezclaban hechos comerciales, familiares y políticos.

Por otra parte, los negocios de importancia no tenían el carácter de continuidad como en nuestros tiempos.

Se fletaba un barco para un viaje comercial determinado y una vez finiquitado el viaje y liquidado el producto del mismo, quedaba terminado el negocio hasta que se emprendiera otro.

Las operaciones de hecho eran mínimas y la información respecto de ellas era rudimentaria, cuando no dejada a la simple memoria.

El comerciante establecía su precio de venta, mas no le interesaba conocer su costo ni gasto, pues la utilidad estaba ampliamente asegurada por la escasez de competencia.

No obstante, con el paso del tiempo, el comerciante advierte la necesidad de contar con información que le permita controlar ya no únicamente factores elementales como el valor de las ventas y la utilidad que éstas producen, sino otros factores importantes como la adquisición de mobiliario y el consiguiente demérito.

Esto es, los reglones que antes controlaba en forma sencilla, como las mercancías, o que no controlaba, como los costos y gastos, exigen ahora información precisa, pues la competencia se deja sentir reduciendo el margen de utilidad al mismo tiempo que se multiplica la producción de mercancías.

Lo que hasta ahora se manejaba por un dueño resulta gigantesco, lo que provoca la contratación de una persona dedicada a regir el destino del negocio.

Precisamente para satisfacer la necesidad de información y conocer en cualquier momento cuánto se tiene en monedas y a cuánto asciende la inversión en bienes; cuánto se adeuda a terceras personas y cuánto se adeuda a la propia entidad; para

saber con exactitud lo que se ha vendido y a cuánto asciende su valor así como el costo incurrido para su adquisición, para determinar sus gastos de operación que le permitan medir el alcance de su utilidad y juzgar por medio de ésta el rendimiento de su inversión, el hombre crea un conjunto de técnicas que le permiten obtener información de las operaciones que realiza.

Así, surge la contabilidad, la cual tuvo su origen en Italia, siendo un producto del comercio, en virtud de que las ciudades de Génova, Florencia y Venecia, constituían el centro de las actividades mercantiles de aquella época.

Si bien la contabilidad puede ser llevada mediante la Partida Simple, como ocurría en sus orígenes, no existe contabilidad propiamente dicha sin la Partida Doble.

La Partida Doble, es el fundamento técnico de la contabilidad hasta nuestros días. Se le atribuye al monje italiano Fray Luca Pacciolo², quien la presenta en un tratado de matemáticas titulado "*Summa de arithmetica, geometrica, poportioni e proportionalita*".

La Partida Doble surge cuando Pacciolo observó que toda operación efectuada tiene una causa, que a su vez produce un efecto, existiendo una compensación numérica entre la una y la otra.

Fray Luca Pacciolo, en su obra "*Tractus XI*", ya no únicamente se refiere al sistema de registración por partida doble basado en el axioma: "No hay deudor sin acreedor", sino también a las prácticas comerciales concernientes a sociedades, ventas, intereses y letras de cambio. Con gran detalle, ingresa en el aspecto contable explicando el inventario, como una lista de activos y pasivos preparado por el propietario de la empresa antes que comience a operar.

Con el paso del tiempo la contabilidad deja de circunscribirse al procesamiento de transacciones y a la información limitada a los resultados de operación.

Hoy en día, la contabilidad incluye también las funciones relacionadas con el establecimiento de sistemas de información financiera, valuación y evaluación de transacciones y la inclusión en la información de una opinión profesional, así como recomendaciones para la adecuada toma de decisiones.

En ese sentido, la contabilidad ha evolucionado de ser un simple registro histórico hasta convertirse en un elemento imprescindible para la toma de decisiones sobre la marcha de las entidades económicas.

Con el uso de equipos electrónicos, la investigación de operaciones y las técnicas estadísticas, es fácil prever un avance mayor en el desarrollo de la contabilidad.

² Blanco, María Isabel et. al., *Introducción a la Contabilidad*, España, Prentice Hall Iberia S.R.L., 2000, p. 23.

Así, nos dice Arturo Elizondo López³, que es posible definir a la contabilidad, en un sentido amplio, como la rama de la contaduría que obtiene información financiera sobre las transacciones que celebran las entidades económicas.

En atención al proceso que sigue la contabilidad para el logro de su objetivo, puede definirse como la rama de la contaduría que sistematiza, valúa, procesa, evalúa e informa sobre transacciones financieras que celebran las entidades económicas.

Por su parte, Roberto Alfredo Muguillo⁴, nos dice que la contabilidad, como ciencia, se ocupa de recopilar, registrar e interpretar los datos referidos a la actividad del comerciante.

En consecuencia, la contabilidad constituye un cuerpo de conocimientos de tal manera organizados, que le confieren el carácter de disciplina científica.

Al nivel de cada una de las fases del proceso contable, es posible señalarle objetivos inmediatos. Dichos objetivos inmediatos o particulares son los siguientes:

- A)** Sistematización: que consiste en conocer la naturaleza de la entidad económica y diseñar e implementar el sistema de información financiera.
- B)** Valuación: el cual consiste en cuantificar en unidades monetarias las transacciones celebradas por la entidad económica.
- C)** Procesamiento: que consiste en captar, clasificar, registrar, calcular y sintetizar datos referentes a transacciones financieras, así como elaborar información financiera.
- D)** Evaluación: el cual consiste en analizar e interpretar información financiera.
- E)** Información: se refiere a comunicar información financiera.

La contabilidad satisface, a través de la información financiera que obtiene, necesidades concretas de las entidades económicas.

Dichas necesidades son la orientación para tomar decisiones y el control.

En cuanto a la orientación para tomar decisiones, la contabilidad a través de la información financiera, ofrece elementos de juicio a los responsables de tomar decisiones sobre las políticas que deben regir los destinos de la entidad económica.

En efecto, como consecuencia de celebrar operaciones diversas, las entidades económicas presentan al término de determinados periodos, una cierta situación financiera y obtienen un resultado de operaciones que puede ser favorable o no.

³ Elizondo López, Arturo, *op. cit.*, p. 75.

⁴ Muguillo, Roberto Alfredo, *Aspectos Contables para Abogados*, Argentina, AbeledoPerrot S.A., 2010, p. 5.

Dichos datos se consignan a través de la información financiera, la cual aporta elementos de juicio para sostener, modificar o adoptar políticas que ofrezcan perspectivas favorables para el desarrollo de la entidad.

Por lo que se refiere al control, la contabilidad también satisface, por medio de la información financiera, la necesidad de control en las entidades económicas.

En un sentido amplio, control significa el procedimiento establecido para verificar o comprobar algo.

Enfocado en particular hacia las entidades económicas, se afirma que existe control cuando se ejerce vigilancia sobre su patrimonio y sobre aquéllos de quienes depende su conservación e incremento.

De igual forma, control significa la posibilidad de efectuar una apreciación al resultado de la acción, es decir, poder comparar los resultados obtenidos con los planeados, con el fin de analizar las desviaciones, si las hubiere, efectuando las rectificaciones procedentes.

En síntesis y desde un punto de vista general, el objetivo fundamental de la contabilidad, como disciplina, es la obtención de información financiera, la cual en su conjunto se conoce como contabilidad.

2. El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 28, fracción I, nos indica cómo se integra la contabilidad para efectos fiscales.

Señala, que ésta se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes.

Así, las facturas, hoy llamados Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, forman parte de la contabilidad para efectos tributarios.

Para conocer el concepto de factura, a continuación se citan algunas definiciones:

Hugo Carrasco Iriarte⁵ define a la factura en su *Diccionario de Derecho Fiscal*, como el documento que contiene una cuenta detallada por número, peso, medida, clase o calidad y precio de los artículos o productos de una operación mercantil.

⁵ Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, 3ª edición, México, Oxford University Press México, 2008, p. 328.

El Diccionario Jurídico Mexicano⁶ del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, señala que la factura es un documento privado, no negociable, de carácter exclusivamente probatorio, expedido por empresarios, en el cual se hace constar la mercancía o mercancías que han sido objeto de una operación comercial y su importe. Precisa que en la actualidad se facturan también servicios.

Continúa señalando, que contablemente es una cuenta que describe la operación y muestra el importe del adeudo creado por ésta; que el comprador o quien recibe el servicio, comprueban el pago y el gasto correspondiente cuando tiene en su poder la factura firmada.

Otra definición de factura nos dice que es un documento comercial o comprobante que permite individualizar correctamente una operación de venta de un bien o la prestación de un servicio, de uso habitual en las actividades del sujeto emisor del mismo y fuente de registración, sea por una compra o por una venta⁷.

La misma fuente indica que es un documento comercial mediante el cual el vendedor detalla los efectos vendidos y sus condiciones de pago y cuya entrega es fijada como una obligación por el Servicio de Administración Tributaria, debiendo contener los datos exigidos por dicho órgano.

Por su parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido su definición de comprobantes fiscales en la tesis aislada 1a. CLXXX/2013 (10a).⁸

⁶ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, Editorial Porrúa S.A. de C.V., 1993, p. 1404.

⁷ *Diccionario de Finanzas*, Argentina, Valleta Ediciones S.R.L., 2004, p. 136.

⁸ Tesis Aislada: 1a. CLXXX/2013 (10a.) Número de registro: 2003506, Instancia: Primera Sala. Época: Décima Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XX, mayo de 2013, tomo 1, página 524. "COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES. Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular."

El Comprobante Fiscal Digital por Internet es el equivalente digital y evolución de la tradicional factura en papel.

La factura electrónica es hoy un archivo en formato XML, que podemos manejar desde nuestra computadora.

La facturación electrónica en México, forma parte de una tendencia global de Europa, América del Norte y Asia Pacífico, estas tres áreas del mundo han tenido mayor actividad y crecimiento en la categoría de factura electrónica.

El origen de la factura electrónica se remonta a 1974, como el resultado del desarrollo de estándares de numeración realizado por un organismo constituido por doce países europeos.

Entre los países que actualmente regulan la factura electrónica, se encuentran los siguientes:

A) España

Las facturas, en general, y las facturas electrónicas, en particular, se encuentran reguladas por el Real Decreto 1619/2012, por el que se aprobó el Reglamento que regula las obligaciones de facturación.

Este Reglamento establece las normas que deben cumplir obligatoriamente las facturas, tanto en papel como electrónicas. Asimismo, regula aspectos como:

- La obligación de expedir factura.
- Tipos de facturas: completa u ordinaria y simplificada.
- Expedición por terceros.
- Contenido de la factura.
- Requisitos de las facturas: legibilidad, autenticidad e integridad.
- Especificidades de la factura electrónica.
- Plazos.
- Otras facturas: recapitulativa, duplicados, rectificativas.
- Regímenes especiales.
- Conservación.
- Legibilidad, autenticidad e integridad.

En este país tienen dos tipos fundamentales de factura electrónica: la factura electrónica con formato estructurado y la factura electrónica con formato no estructurado.

Ambas son documentos electrónicos susceptibles de ser transmitidos mediante redes de comunicaciones electrónicas, a través de Internet. La diferencia estriba en que el formato estructurado facilita su tratamiento automatizado mientras que el no estructurado lo dificulta.

B) Chile

El uso de la tecnología de firma digital fue iniciado por el Servicio de Impuestos Internos en febrero del año 2001, mediante la emisión de la Resolución SII Exenta N° 09, que establece las normas que regulan el uso de la firma electrónica en el ámbito tributario, fundamentado en diversas normas tributarias legales, reglamentarias y administrativas que facultan al Director del Servicio de Impuestos Internos a autorizar el intercambio de mensajes mediante el uso de diferentes sistemas tecnológicos en reemplazo de la emisión de documentos tributarios en papel, considerándose los requisitos necesarios que resguarden debidamente el interés fiscal.

La promulgación de la Ley 19.799 sobre firmas y documentos electrónicos, en febrero del año 2002, reafirmó lo establecido previamente por el Servicio de Impuestos Internos y permitió que la factura, así como otros actos y contratos firmados por este mecanismo, sean legalmente válidos y tengan el mismo efecto que los celebrados por escrito, con la ventaja adicional de la reducción del costo de transacción y la garantía de mayor eficiencia y productividad.

En septiembre de 2003, el Servicio de Impuestos Internos declaró abierto el proceso de masificación de la factura electrónica para todos los contribuyentes. A partir de ese momento, los contribuyentes pudieron postularse y certificarse como emisores y receptores de factura electrónica a través de Internet y obtener la resolución del Servicio de Impuestos Internos que los autoriza a operar con documentos tributarios electrónicos.

C) Colombia

Por medio del Decreto 1929 del 29 de mayo de 2007, el Departamento Administrativo de la Función Pública reglamentó el artículo 616-1 del Estatuto Tributario referente a la aplicación de la factura electrónica, y el artículo 26 de la Ley 962 de 2005 sobre Racionalización de Trámites.

Dicho Decreto faculta a los empresarios a expedir la factura electrónica como un documento equivalente a la factura física que soporta transacciones de venta de bienes o servicios.

No fue hasta el 1 de enero de 2018, que todas las empresas de este país se encuentran obligadas a implementar la facturación electrónica como única forma de su registro contable de transacciones.

D) Perú

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, creó en el año 2010, la emisión de la factura electrónica, que establece la forma de emitir facturas, boletas, notas de crédito, notas de débito y otros documentos de forma electrónica en línea y la conservación en medios electrónicos de las facturas y otros documentos emitidos originalmente en papel.

Para la realización de estos procesos de facturación electrónica es preciso el uso de certificados digitales, la emisión de estos certificados, debe ser reconocida por el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual.

En Perú, la emisión se realiza desde los sistemas desarrollados por el contribuyente, por lo que no necesita ingresar al portal de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Sin embargo, la autenticidad de los documentos electrónicos emitidos desde los sistemas del contribuyente, sí se puede consultar en el portal de la Superintendencia.

E) Uruguay

La principal norma que regula la facturación electrónica en Uruguay, es la resolución 798/2012 de la Dirección General Impositiva.

Técnicamente se estableció como formato el archivo XML firmado electrónicamente, con una estructura definida en este documento de intercambio entre emisor electrónico y receptor electrónico (proveedor - cliente).

En los casos en que el receptor no es emisor electrónico, se mantiene la vigencia de la representación impresa en papel o archivo con formato PDF.

En ese país, cualquiera sea el caso, cuando hay mercadería involucrada en la transacción, se debe generar siempre una representación impresa.

El primer comprobante electrónico fue emitido en agosto de 2012, y desde entonces, ha habido un desarrollo escalonado del régimen, llegando a más de 13.000 empresas emisoras hasta abril de 2018.

El plan vigente de la Dirección General Impositiva establece que, todas las empresas del país serán emisoras electrónicas a mediados del año 2020, quedando exceptuadas únicamente aquellas con una facturación anual menor.

F) Argentina

La Administración Federal de Ingresos Públicos es el organismo fiscal encargado de la gestión y control del sistema de facturación electrónica vigente en Argentina.

El esquema de factura electrónica definido por esa Administración, se basa en la declaración de un archivo XML, con una serie de datos fiscales obligatorios, y la implementación de mecanismos de firma electrónica que garanticen la integridad y autenticidad del documento.

El código de autorización electrónico que otorga la Administración Federal de Ingresos Públicos a cada documento para darle validez, es el C.A.E..

La factura electrónica en Argentina es un modelo obligatorio para determinados grupos de empresas.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de diferentes resoluciones generales, ha implantado un calendario de incorporación progresiva al sistema electrónico de facturación, que se inició el 1 de abril de 2007.

G) México

En 1997, la iniciativa privada en México previniendo la necesidad de una factura electrónica, fue en busca de un esquema legal que permitiera su uso, para lo cual se instituyó un Comité de Factura Electrónica, formado por alrededor de 45 empresas⁹.

Dicho Comité diseñó un modelo y varias pruebas piloto, aplicables a la realidad que se buscaba. Ese trabajo permitió identificar los requerimientos de modificaciones a las leyes para establecer un marco jurídico que llevara a la implementación de la factura digital.

El 5 de enero de 2004, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en el cual se modificó el artículo 29¹⁰ para regular por primera vez la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales, la cual, para este momento, era optativa.

La fecha en la cual las empresas mexicanas podrían comenzar a emitir Comprobantes Fiscales Digitales usando el esquema 1.0, fue en enero de 2005 y se emitieron 139,509 transacciones. Estos comprobantes se podrían realizar

⁹ Benavides, Casa Saba, Cemex, Chedraui, Chrysler, Colgate Palmolive, Comercial Mexicana, Danone, Estafeta, Gigante, Grupo Gamesa, HEB, Jugos del Valle, Jumex, La Costeña, Liverpool, Palacio de Hierro, Procter & Gamble, Sigma Alimentos, Nadro, Nestlé, Unilever, Volkswagen, Wal Mart, entre otras.

¹⁰ "Artículo 29. Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales (énfasis añadido), siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes."

mediante sus propios medios o a través de proveedores autorizados de Comprobantes Fiscales Digitales.

Para el año 2009, la popularidad y uso del comprobante digital aumentó, por lo que el 7 de diciembre de 2009 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, una reforma que convirtió en obligatoria la emisión de los comprobantes fiscales de manera digital.

Dicha reforma entraría en vigor a partir del 1 de enero de 2011, sin embargo, fue prorrogada en diversas ocasiones, por lo que, fue hasta el 1 de abril de 2014, que la emisión digital de los comprobantes fiscales ya fue obligatoria para todos los contribuyentes.

La reforma para 2009, tuvo por objeto establecer medidas de simplificación administrativa, que además apoyaran la recaudación fiscal mediante el fortalecimiento de los mecanismos de comprobación para obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes, son reales y correctos, y con ello evitar la evasión y defraudación fiscal.

Lo anterior obedeció a que el esquema de comprobación fiscal vigente en su momento no había permitido evitar las diferentes formas de evasión que impactaban de manera considerable en la recaudación del erario público federal.

Una de las principales conductas de evasión fiscal identificadas se originaba, en su mayoría, en los comprobantes fiscales emitidos en papel, lo que daba lugar a la aplicación de deducciones soportadas con facturas apócrifas o provenientes de operaciones inexistentes, derivadas de la reproducción, falsificación y comercialización ilegal de ese tipo de comprobantes fiscales, lo cual disminuye de manera significativa la base gravable del impuesto y en algunos casos, originaba la devolución indebida de impuestos.

Esta situación se agudizó por diversas razones, como la insuficiencia de elementos de seguridad en los comprobantes fiscales emitidos en papel, la facilidad de acceso a instrumentos tecnológicos para su reproducción y falsificación, así como la dificultad con que contaba la autoridad para controlar y rastrear ese tipo de comprobantes.

Dentro de los beneficios que se obtendrían con la implementación de estos esquemas se encuentra la considerable disminución en costos administrativos para el contribuyente y la oportunidad de salvaguardar su información y documentación ante cualquier contingencia, así como un impacto favorable en la conservación del medio ambiente derivado de la disminución del uso de papel.

La creación del Comprobante Fiscal Digital por Internet, se anunció el 14 de septiembre de 2010, junto con la implementación de los proveedores autorizados de certificación que serían necesarios para poder facturar de manera electrónica.

En el año de 2011, se estableció la versión 2.0 de los Comprobantes Fiscales Digitales, que a partir de este momento, ya serían conocidos como Comprobantes Fiscales Digitales por Internet.

En ese año, se sustituyen los comprobantes fiscales impresos y, como ya se mencionó, se vuelve obligatorio el uso de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet para los contribuyentes que generaran facturas mayores a 4 millones de pesos anuales y para los contribuyentes que generaran menos de esa cantidad, se les dio la opción de utilizar el Código de Barras Bidimensional.

Las facturas impresas quedaron sin validez entre el año 2012 y 2013, dejando como única opción el Comprobante Fiscal Digital por Internet.

Como previamente se mencionó a partir del 1 de abril de 2014, se volvió obligatorio para todos los contribuyentes realizar Comprobantes Fiscales Digitales por Internet.

Posteriormente, el 23 de diciembre de 2016, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, en la cual se implementa la versión 3.3 de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, la cual entró en vigor el pasado 1 de enero de 2018.

Toda vez que esta versión es la que se encuentra en vigor, considero oportuno y necesario conocer sus principales modificaciones, las cuales son las siguientes:

- (a) Se validará que el registro federal de contribuyentes del receptor del Comprobante Fiscal Digital por Internet se encuentre registrado ante el Servicio de Administración Tributaria.
- (b) No se permite la modalidad de números negativos.
- (c) No se permite de manera parcial el registro de conceptos con valor en cero.
- (d) Se cuenta con un nodo llamado CfdiRelacionados, el cual permitirá informar de la relación existente entre el Comprobante Fiscal Digital por Internet que se genera y los que previamente se expidieron.
- (e) Bastará con señalar el código fiscal del lugar de expedición, en lugar de la dirección completa.
- (f) A cada concepto referido en el Comprobante Fiscal Digital por Internet, se le deberá añadir la información adicional relacionada con los impuestos trasladados y retenidos.

A partir de esta nueva versión, se generó la existencia de diversos tipos de comprobantes:

- (a) Comprobante de Ingreso.

Se emiten por los ingresos que obtienen los contribuyentes, ejemplo: prestación de servicios, arrendamiento, honorarios, donativos recibidos, enajenación de bienes y mercancías, incluyendo la enajenación que se realiza en operaciones de comercio exterior, entre otros.

(b) Comprobante de Egreso.

Amparan devoluciones, descuentos y bonificaciones para efectos de deducibilidad y también puede utilizarse para corregir o restar un comprobante de ingresos en cuanto a los montos que documenta, como la aplicación de anticipos. Este comprobante es conocido como nota de crédito.

(c) Comprobante de Traslado.

Sirve para acreditar la tenencia o posesión legal de las mercancías objeto del transporte durante su trayecto. Se da la emisión del Comprobante Fiscal Digital por Internet de traslado por el propietario de las mercancías, cuando las transporte el mismo o por el transportista, siempre que el propietario de las mercancías contrate los servicios de transportación.

(d) Comprobante de Recepción de pagos.

Es un Comprobante Fiscal Digital por Internet que incorpora un complemento para recepción de pagos, el cual debe emitirse en los casos de operaciones con pago en parcialidades o cuando al momento de expedir el Comprobante Fiscal Digital por Internet no reciban el pago de la contraprestación y facilita la conciliación de las facturas contra pagos.

La entrada en vigor de este tipo de comprobante fue prorrogada en diversas ocasiones, sin embargo, entró en vigor el pasado 1 de septiembre de 2018.

(e) Comprobante de Nómina.

Es un Comprobante Fiscal Digital por Internet al que se incorpora el complemento del recibo de pago de nómina, el cual debe emitirse por los pagos realizados por concepto de remuneraciones de sueldos, salarios y asimilados a estos, es una especie de una factura de egresos.

(f) Comprobante de Retenciones e Información de pagos.

Se expiden en las operaciones en las cuales se informa de la realización de retenciones de impuestos, incluyendo el caso de pagos realizados a residentes para efectos fiscales en el extranjero y las retenciones que se les realicen.

Esta nueva versión, incluyó muchos cambios en los campos de datos de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, tales como:

(a) Método de pago.

Se utilizará pago en una sola exhibición o pago en parcialidades o diferido. Se incorpora el complemento para recepción de pagos.

(b) Forma de pago.

Se prevén veinte claves con formas de pago (efectivo, transferencia, cheque, tarjeta de crédito / débito, monedero electrónico, dación, novación, compensación, confusión, novación, por definir (parcialidades o diferido)). Cuando hubiese más de una forma de pago, se utilizará aquella con la que se liquide la mayor cantidad.

(c) Tipo de comprobante.

Se trata del efecto que le dará el emisor del Comprobante Fiscal Digital por Internet: ingreso, egreso, traslado, nómina o pago (pago en parcialidades o diferido).

(d) Lugar de expedición.

Basta con señalar el código postal del lugar de expedición.

(e) Confirmación.

Se debe registrar la clave de confirmación única e irrepetible que entrega el proveedor de certificación de Comprobante Fiscal Digital por Internet o el Servicio de Administración Tributaria a los emisores (usuarios) para expedir el comprobante con importes o tipo de cambio fuera del rango establecido o en ambos casos.

(f) Comprobante Fiscal Digital por Internet relacionado.

Se utilizará cuando se deba expresar la información de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet relacionados con el que se esté generando, por ejemplo, notas de crédito o débito, devoluciones de mercancías, sustitución de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet previos, facturas de traslado. Se deberá manifestar el folio fiscal a 36 dígitos del Comprobante Fiscal Digital por Internet relacionado, contra el que se esté generando.

(g) Uso del Comprobante Fiscal Digital por Internet para el receptor.

Se deberá señalar obligatoriamente la clave correspondiente al uso que le dará el receptor del Comprobante Fiscal Digital por Internet, para ello, se elegirá del catálogo alguna de las 22 disponibles, tales como, gastos en general, adquisición de mercancías, construcciones, donativos, equipo de transporte, honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, entre otras.

(h) Uso del Comprobante Fiscal Digital por Internet para el receptor.

En caso de que se registre una clave, y esta finalmente resulte distinta a la que corresponda al uso del Comprobante Fiscal Digital por Internet que le dará el

receptor del comprobante, esto no será motivo de cancelación, así como tampoco afectará para su deducción o acreditamiento de impuestos.

(i) Conceptos.

Se debe expresar la clave del producto o del servicio descrito en el comprobante.

Para ellos se deberá usar una de las claves del catálogo, dichas claves se tomaron del catálogo de la ONU para homologar. La clasificación del catálogo se integra de acuerdo con las características comunes de los productos y servicios, y si están interrelacionados, la cual se estructura de la siguiente manera:

- Segmento: Se identifica por el primero y segundo dígito de la clave.
- Familia: Se identifica por el tercero y cuarto dígito de la clave.
- Clase: Se identifica por el quinto y sexto dígito de la clave.
- Producto: Se identifica por el séptimo y octavo dígito de la clave.

Asimismo, esta nueva versión incluye complementos que permiten a los contribuyentes de sectores o actividades específicas, incorporar requisitos fiscales en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que expidan.

Dichos complementos serán de uso obligatorio para los contribuyentes que les aplique, salvo cuando exista alguna facilidad o disposición que establezca un periodo diferente o los libere de su uso.

En ese sentido, tenemos que los complementos sirven para incluir información adicional de uso regulado por la autoridad ya sea para un sector o actividad específica, permitiendo que la información adicional sea protegida por el sello digital de la factura electrónica.

Alguno de los complementos establecidos, a la fecha del presente trabajo de investigación, por el Servicio de Administración Tributaria son los siguientes:

(a) Complemento certificado de destrucción.

Se utiliza para incorporar el certificado de destrucción a los vehículos que fueron destruidos por los centros autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

(b) Complemento donatarias.

Sirve para incluir la información requerida por el Servicio de Administración Tributaria a las organizaciones civiles o fideicomisos autorizados para recibir donativos, que permite hacer deducibles los Comprobantes Fiscales Digitales a los donantes.

(c) Complemento leyendas fiscales.

Se utiliza para incluir leyendas previstas en disposiciones fiscales, distintas a las contenidas en el estándar de Comprobante Fiscal Digital a través de Internet.

(d) Complemento de nómina.

Debe emitirse por los pagos realizados por concepto de remuneraciones de sueldos, salarios y asimilados.

(e) Complemento para pagos en especie.

Se utiliza cuando se realizan pagos en especie.

(f) Complemento recepción de pagos.

Este complemento debe emitirse en los casos de operaciones con pago en parcialidades o cuando al momento de expedir el Comprobante Fiscal Digital por Internet no reciban el pago de la contraprestación y facilita la conciliación de las facturas contra pagos.

(g) Complemento renovación y sustitución de vehículos.

Se utiliza para incorporar información por la renovación del parque vehicular del autotransporte y por el que se otorgan medidas para la sustitución de vehículos de autotransporte de pasaje y carga.

(h) Complemento impuestos locales.

Este complemento sirve para incluir impuestos locales en los comprobantes fiscales.

(i) Complemento INE.

Se utiliza para incluir los datos que identifiquen el tipo de proceso al que van dirigidos los gastos que realizan los partidos políticos o las asociaciones civiles.

Otra de las novedades establecidas en el Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada el 23 de diciembre de 2016, que considero de mayor importancia, es la relativa a la cancelación de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet.

La Regla 2.7.1.38. de esa Resolución Miscelánea, dispone que cuando el emisor de un Comprobante Fiscal Digital por Internet requiera cancelarlo, deberá enviar al receptor del mismo, una solicitud de cancelación a través de buzón tributario.

Esta nueva política de cancelación fiscal del Ejecutivo mexicano, tiene como finalidad acabar con la mala práctica de algunas empresas que cancelan sus facturas electrónicas sin conocimiento de sus clientes, lo que les permite eliminar ingresos que no quedan reflejados a efectos del impuesto sobre la renta.

En mi opinión, esta medida impone una carga innecesaria a los contribuyentes, ya que es alta la cantidad de comprobantes fiscales que se cancelan por errores en su emisión.

Para que proceda la cancelación del comprobante fiscal, el receptor del comprobante fiscal deberá manifestar a través del buzón tributario, a más tardar dentro de los tres días siguientes contados a partir de la recepción de la solicitud de cancelación del Comprobante Fiscal Digital por Internet, la aceptación o negación de la cancelación de ese comprobante.

El Servicio de Administración Tributaria considerará que el receptor acepta la cancelación del Comprobante Fiscal Digital por Internet si transcurrido el plazo aludido en el párrafo anterior, no se realiza manifestación alguna.

Para ejercer el derecho a la aceptación o negativa de la cancelación del Comprobante Fiscal Digital por Internet, el contribuyente tendrá que contar con buzón tributario.

A la fecha del presente trabajo de investigación, la entrada en vigor de esta regla se encuentra prorrogada al 1 de noviembre de 2018.

Que el Servicio de Administración Tributaria haya tenido que prorrogar en diversas ocasiones la entrada en vigor de esa regla, denota que no es una carga fácil y práctica para los contribuyentes.

Apoyan lo anterior, los casos por los que se permitía a los contribuyentes cancelar un Comprobante Fiscal Digital por Internet sin que se requiriera la aceptación del receptor vigentes al momento de la publicación de esa regla. Los casos eran los siguientes:

- (a) Que ampararan ingresos por un monto de hasta \$5,000.00 pesos.
- (b) Por concepto de nómina, egresos, traslado o ingresos expedidos a contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal.
- (c) Que fueran emitidos a través de la herramienta electrónica de "Mis cuentas" en el aplicativo "Factura fácil" del portal del Servicio de Administración Tributaria.
- (d) Que ampararan retenciones e información de pagos.
- (e) Que fueran expedidos en operaciones realizadas con el público en general.
- (f) Que fueran emitidos a residentes en el extranjero para efectos fiscales con registro federal de contribuyentes genérico.

- (g) Cuando la cancelación se realizara dentro de los tres días siguientes a su expedición.

Actualmente, la Regla 2.7.1.39. establece los supuestos que no requieren aceptación del receptor:

- (a) Por concepto de nómina.
- (b) Por concepto de egresos.
- (c) Por concepto de traslado.
- (d) Por concepto de ingresos, expedidos por contribuyentes que enajenen bienes, usen o gocen temporalmente bienes inmuebles, otorguen el uso, goce o afectación de un terreno, bien o derecho, incluyendo derechos reales, ejidales o comunales, así como los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras y que para su expedición hagan uso de los servicios de un proveedor de certificación de expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet a través de la persona moral que cuente con autorización para operar como proveedor de certificación y generación de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet para el sector primario.
- (e) Emitidos por los integrantes del sistema financiero.

3. El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes que emitan Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, las cuales son las siguientes:

- (a) Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.
- (b) Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.
- (c) Cumplir con los requisitos que establece el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.
- (d) Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el Comprobante Fiscal Digital por Internet, respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:
 - (i) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.
 - (ii) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

- (iii)** Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.
- (e)** Una vez que al Comprobante Fiscal Digital por Internet se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del proveedor de certificación de Comprobantes Fiscales Digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del Comprobante Fiscal Digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.
- (f)** Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

4. Finalmente, y para entrar a la materia del presente trabajo de investigación, se tiene que el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente a la fecha del presente trabajo, señala que los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet deben cumplir con los siguientes requisitos:

A) La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Específica el Código que tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

B) El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

C) El lugar y fecha de expedición.

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

Precisa, que cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Asimismo, detalla que tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria

mediante reglas de carácter general, deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero y del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

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

En este requisito, el ordenamiento precisa que los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

- (a)** Los que se expidan a las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 73, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹¹, deberán identificar el vehículo que les corresponda.
- (b)** Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.
- (c)** Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.
- (d)** Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios¹², deberán

¹¹ Artículo 73. ...Las personas físicas que hayan optado por pagar el impuesto individualmente podrán deducir los gastos realizados durante el ejercicio que correspondan al vehículo que administren, incluso cuando los comprobantes fiscales de los mismos se encuentre a nombre del coordinado, siempre que dicha documentación reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales e identifique al vehículo al que corresponda. ...

¹² "Artículo 19. Los contribuyentes a que se refiere esta Ley tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de la misma y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes:
...II. Expedir comprobantes fiscales, sin el traslado en forma expresa y por separado del impuesto establecido en esta Ley, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refieren los incisos A), D), F), G), I) y J) de la fracción I del artículo 2º de esta Ley, siempre que el adquirente sea a su vez contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite. ...

especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

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

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

Especifica el precepto que, para efectos de ese numeral, se entiende por automóvil la definición contenida en el artículo 5 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos¹³.

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

F) El valor unitario consignado en número.

En este requisito, la norma indica que los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

- (a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.
- (b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.
- (c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado¹⁴, deberán consignar la cantidad efectivamente

¹³ Artículo 5o.- Para efectos de esta Ley, se entiende por: a) Automóviles, los de transporte hasta de quince pasajeros, los camiones con capacidad de carga hasta de 4,250 kilogramos incluyendo los de tipo panel, así como los remolques y semirremolques tipo vivienda....

¹⁴ Artículo 1o.-C. ... Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, podrán optar por considerar que la contraprestación correspondiente a las actividades que dieron lugar a la emisión de los documentos mencionados, se percibe hasta que se cobren dichos documentos, siempre que se cumpla con lo siguiente: ... III. Los adquirentes de los documentos pendientes de cobro deberán entregar a los contribuyentes dentro de los primeros diez días naturales de cada mes, estados de cuenta mensuales en los que se asentarán las cantidades que se hayan cobrado en el mes inmediato anterior por los documentos pendientes de cobro que les hayan sido transmitidos, las fechas en las que se efectuaron los cobros, así como los descuentos, rebajas o bonificaciones que los adquirentes hayan otorgado a los deudores de los documentos pendientes de cobro. Los estados de cuenta

pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

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

- (a)** Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el Comprobante Fiscal Digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A), D), F), G), I) y J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

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

- (b)** Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un Comprobante Fiscal Digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un Comprobante Fiscal Digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del Comprobante Fiscal Digital por Internet emitido por el total de la operación, señalando además, el valor total de la operación, y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Adicionalmente, los contribuyentes deberán cumplir con las obligaciones generales que en materia de expedición de comprobantes establece esta Ley, respecto de los cobros que por los documentos cedidos les reporten los adquirentes, debiendo coincidir las fechas y montos contenidos en los citados comprobantes con los datos proporcionados por los adquirentes en los estados de cuenta mencionados.

- (c)** Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.
- H)** Tratándose de mercancías de importación:
 - (a)** El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.
 - (b)** En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.
- I)** Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

No pasa desapercibido que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las reglas de carácter general, como la Resolución Miscelánea Fiscal, contienen diversas especificaciones relativas a cada uno de los requisitos antes descritos, sin embargo, ello no resulta relevante para el presente trabajo de investigación.

Para efectos del presente trabajo de investigación, únicamente resulta importante tener presente el requisito contenido en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce, pues es la porción normativa interpretada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que se analiza en el segundo capítulo del presente trabajo.

CAPÍTULO II

Análisis de la ejecutoria

En el presente capítulo se analizará la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) de rubro: “COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.”

La ejecutoria en comento corresponde a la resolución de los autos relativos a la contradicción de tesis número 232/2017, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de quien fue Ponente el Ministro Alberto Pérez Dayán.

La contradicción de tesis se suscitó entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

La Segunda Sala precisa en la ejecutoria que nos ocupa, que los ejercicios interpretativos realizados por los Tribunales Colegiados contendientes giran en torno a la cuestión jurídica consistente en determinar lo siguiente:

i. ¿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?

ii. ¿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?

1. El criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito fue el siguiente:

A) Los comprobantes fiscales deben ser analizados en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivan, concluyendo que no existe justificación legal para que la autoridad fiscal haya rechazado las deducciones solicitadas con tales facturas y que de su contenido se advierte el concepto que amparan.

B) En los comprobantes fiscales se consigna el monto que se permite deducir en el caso del impuesto sobre la renta o acreditar en el caso del impuesto al valor agregado, para que de esa forma quien realiza la erogación correspondiente tribute conforme a su real capacidad contributiva.

C) No todos los gastos son deducibles o acreditables, pues en principio deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, por

lo que la descripción del servicio a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, debe ser lo suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada era estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, pues de lo contrario el gasto no sería deducible o acreditable.

D) Consideró infundado el agravio de la autoridad por el que, pretendió la no deducibilidad de los gastos que amparan las facturas que exhibió la contribuyente, al estimar que no eran gastos estrictamente indispensables, por no describir que fueron por la prestación de servicios profesionales de almacenaje, concepto que comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, pues dichas facturas describen únicamente servicios de almacenaje, unas, y almacenaje, otras.

E) Que el origen de las facturas se encuentra en el contrato de prestación de servicios que celebró con otra persona moral, específicamente en el apartado relativo al objeto del contrato, por lo que es posible advertir la relación existente entre las facturas y el citado contrato.

2. La postura del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito fue la siguiente:

A) La descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en un documento distinto, como lo sería el contrato de prestación de servicios.

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

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

D) La locución empleada por el legislador consistente en “descripción del servicio o del uso o goce que ampare”, alude al servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiario, de tal manera que dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido, ya que ello no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen los artículos 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

E) El emisor del comprobante tiene que pormenorizar el motivo del servicio, es decir, detallar en qué consiste éste, considerando sus características esenciales, lo que debe entenderse como la necesidad de precisar en qué consiste el servicio consignado en el documento.

F) No puede llegarse al extremo de exigirse la incorporación en el comprobante fiscal de elementos ajenos, por ejemplo, en el caso del servicio de capacitación, el señalamiento del concepto no implicaría el pormenorizar en el comprobante, el personal capacitado, el lugar en el que se llevó a cabo, las listas de asistencia, entre otros aspectos, sino la referencia del servicio únicamente debe de contener los datos suficientes que informen claramente el servicio que se prestó.

G) La imprecisión del concepto consignado en las facturas no permite conocer el tipo de servicios brindados, así como, si tal actividad fue indispensable para sus fines empresariales, por lo que no es factible considerar que contienen erogaciones estrictamente indispensables.

H) La descripción de los servicios prestados debe contenerse solo en el comprobante fiscal y en modo alguno en documento anexo, por ejemplo, en un contrato.

3. La ejecutoria que se analiza en el presente asunto, deriva de una contradicción de tesis entre dos Tribunales Colegiados de Circuito, motivo por el cual para salvaguardar la seguridad jurídica de los gobernados en la interpretación del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, la Suprema Corte de Justicia de la Nación debía resolver la divergencia de criterios sostenidos entre esos Tribunales.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó lo siguiente:

A) La pregunta ¿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? ya ha sido contestada por esa Sala al resolver otros asuntos, en los que concluyó que el requisito consistente en la descripción del servicio prestado que debe contenerse en el comprobante fiscal, se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades, de manera que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo se tiene que cumplir el requisito de mérito en el respectivo comprobante fiscal.

B) La descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, implica que sea de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo importante es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

C) 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.

D) No cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

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

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

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

H) Corroborar lo expuesto que con la reforma al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2012, el Ejecutivo Federal buscó simplificar los requisitos de los comprobantes fiscales con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, tal como se advierte de la exposición de motivos respectiva.

4. Desde este momento manifiesto que en mi opinión la decisión de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es correcta, lo cual será analizado a lo largo de los siguientes incisos.

El precepto analizado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, establecía los requisitos que debían contener los comprobantes fiscales.

La fracción V, de la disposición antes mencionada, imponía como requisito que los comprobantes indicarán la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

El 12 de diciembre de 2011, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la reforma a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, por lo que, dicha porción normativa en 2012 preveía como requisito de los comprobantes el señalar, además de la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen, la unidad de medida y la descripción del uso o goce que amparen.

Así, tenemos que los requisitos previstos en el artículo en comento son señalar: (i) la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes, (ii) la cantidad, unidad de medida y clase de las mercancías, (iii) descripción del servicio y (iv) descripción del uso o goce que amparen.

En el caso que nos ocupa, la ejecutoria que se analiza refiere únicamente a la descripción de los servicios o del uso o goce que amparen.

Actualmente, las autoridades fiscales rechazan un sinnúmero de comprobantes fiscales al considerar que no cumplen con el requisito de la descripción del servicio que amparen.

Al respecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han emitido sus criterios respecto a cómo se cumple con el requisito referente a la descripción del servicio o uso o goce.

A) Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El 17 de febrero de 2017, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente emitió el acuerdo de recomendación 04/2017, a través del cual recomendó al Titular de la Coordinación Ejecutiva de Auditoría Fiscal y al Titular de la Procuraduría Fiscal, ambos de la Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora que dejaran sin efectos la determinación de un crédito fiscal y reconocieran los comprobantes que amparan las deducciones que el contribuyente aplicó.

En el asunto analizado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la autoridad fiscal rechazó diversas deducciones, al considerar que los comprobantes fiscales no cumplieron con los requisitos legales, tales como contener la descripción, lugar y tiempo de los servicios que amparaban, impidiéndose con ello identificar si esos servicios fueron estrictamente indispensables para la consecución de la actividad de dicha persona moral o la obtención de sus ingresos.

El Ombudsman fiscal consideró que, en el caso en estudio, no podían prevalecer los fundamentos y motivos aportados por la autoridad, ya que si bien ésta última afirma que las facturas que fueron expedidas a la contribuyente no cumplen con el requisito de señalar el concepto específico que describa con claridad el tipo de servicio prestado, de conformidad con el artículo 29-A, primer párrafo, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, tratándose de servicios bastará con que el comprobante fiscal que los ampare señale el concepto específico que describa con claridad el tipo de servicio prestado y para ello es suficiente dar una idea general y clara y de la operación realizada.

Toda vez que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se trata de un organismo no jurisdiccional de protección de derechos fundamentales, las recomendaciones que ésta emita no tendrán carácter imperativo para las autoridades¹.

En la especie, la recomendación en comento no fue aceptada por el Titular de la Coordinación Ejecutiva de Auditoría Fiscal, ni por el Titular de la Procuraduría Fiscal, ambos de la Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora.

Posteriormente, en la Primera Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente celebrada el 24 de febrero de 2017, este organismo emitió el criterio sustantivo 2/201/CTN/CS-SPDC de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. CASO EN QUE NO PROCEDE QUE LA AUTORIDAD CONSIDERE QUE SE INCUMPLE CON EL REQUISITO DE ESPECIFICAR EL SERVICIO QUE AMPARAN POR NO CONTENER UNA DESCRIPCIÓN DETALLADA DEL MISMO".

En el citado criterio, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece que no puede considerarse que la fracción V del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación se refiera a pormenorizar el motivo del servicio, es decir, detallar en qué consisten las características esenciales.

Cabe mencionar que los criterios sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, son aquéllos que derivan de las recomendaciones, respuestas a las consultas especializadas o de algún otro acto que lleven a cabo las diversas unidades administrativas de la Procuraduría en el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, sin que éstos tengan algún tipo de obligatoriedad para las autoridades fiscales.

¹ Artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En la Segunda Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente celebrada el 24 de marzo de 2017, ese Comité hizo público el criterio jurisdiccional 31/2017 de rubro: “COMPROBANTES FISCALES. A CRITERIO DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL, CUMPLEN CON EL REQUISITO DE CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO CUANDO EN ELLOS SE SEÑALAN “SERVICIOS CONTABLES” Y “SERVICIOS DE PERSONAL”, LO QUE PERMITE CONOCER EL TIPO DE SERVICIO PRESTADO.”

Los criterios jurisdiccionales son aquellos que son realizados por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en su carácter de abogada defensora de los contribuyentes, en el ejercicio de la atribución que le confiere el artículo 5, fracción II de su Ley Orgánica, y que trascienden en beneficio de los derechos de los contribuyentes.

El criterio que nos ocupa deriva de un juicio contencioso administrativo resuelto por la Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

A juicio del órgano jurisdiccional, la descripción del servicio o uso o goce se cumple con el hecho de que en los comprobantes fiscales se señale “servicios contables” y “servicios de personal”, ya que tales conceptos bastan para que la autoridad se encuentre en aptitud de conocer qué tipo de servicio se prestó y posteriormente, a través del análisis del resto de los demás requisitos que deben contener los comprobantes, dilucidar si es procedente el acreditamiento del impuesto al valor agregado trasladado, sin que deba obligarse al contribuyente receptor del comprobante a verificar que la descripción sea demasiado detallada ya que se traduciría en un rigorismo excesivo, pues al tratarse de intangibles, evidentemente no pueden medirse ni cuantificarse en la misma forma que las mercancías o bienes con unidades de medida o cantidades.

B) Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En sesión de 18 de junio de 2014, el Pleno de la Sala Superior del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resolvió la contradicción de sentencias número 3394/11-07-01-4/695/12-S2-07-04/YOTROS2/284/14-PL-10-01.

De ese asunto, derivó la jurisprudencia VII-J-SS-169, publicada en la revista del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Año V, número 42, enero 2015, página 21, de rubro: ‘COMPROBANTES FISCALES. ANÁLISIS DEL REQUISITO LEGAL PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LA DESCRIPCIÓN DE LOS SERVICIOS QUE AMPARAN’.

El criterio de ese órgano jurisdiccional es que la descripción del servicio prestado debe comprender un acercamiento a las diversas cualidades o circunstancias del servicio, de manera tal, que contenga los elementos suficientes que permitan, tanto a las personas a favor de quienes se expidan, a los terceros con ellos relacionados y a las autoridades, formarse una idea del servicio que ampara, pues solo de esta

manera sería apto para que el contribuyente acredite algún beneficio fiscal y la autoridad revise la procedencia del mismo con base en el documento exhibido.

En términos del artículo 79 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, las Salas que integran el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se encuentran obligadas a aplicar la jurisprudencia emitida por ese Tribunal, salvo que ésta contravenga jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación.

C) Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2014, en sesiones de 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016, bajo la ponencia de los Ministros José Fernando Franco González Salas y Margarita Beatriz Luna Ramos respectivamente, se pronunciaron respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación de 2008 y 2013.

La Segunda Sala concluyó que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, consistente en la descripción del servicio prestado que debe contenerse en el comprobante fiscal, se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades, de manera que el citado precepto y porción normativa no genera inseguridad jurídica, dado que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo se tiene que cumplir el requisito de mérito en el comprobante fiscal.

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

De conformidad con el artículo 217 de la Ley de Amparo, la jurisprudencia emitida por las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es obligatoria para los Plenos de Circuito, los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, los Juzgados de Distrito, Tribunales Militares y Judiciales del orden común de las entidades federativas y de la Ciudad de México, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

Así, tenemos que, a la fecha de elaboración del presente trabajo, el criterio obligatorio respecto al requisito establecido en el artículo 29, fracción V del Código Fiscal de la Federación es el emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2014.

5. El criterio sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito que contendió en la contradicción de tesis

232/2017 cuya resolución se analiza, radicaba en que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto.

Me resulta importante precisar, que en mi opinión, existió un razonamiento contradictorio en la resolución de ese Tribunal Colegiado de Circuito.

Cuando la Segunda Sala analiza la existencia de la contradicción de criterios, señala que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito indicó lo siguiente:

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

A mi consideración, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, reconoció que para que un gasto sea deducible o acreditable es necesario la concatenación del comprobante fiscal y de los documentos que soporten tal gasto.

Así, estimo que, si bien el referido Tribunal Colegiado de Circuito concluyó que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto, en su análisis incurrió en una contradicción que coincide con el criterio que fijó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la resolución que se analiza.

Por otra parte, cuando la Segunda Sala analiza la existencia de la contradicción de criterios, señala que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito manifestó lo siguiente:

“ ...
En otras palabras, el emisor del comprobante tiene que pormenorizar el motivo del servicio, es decir, detallar en qué consiste éste, considerando sus características esenciales, lo que debe entenderse como la necesidad de precisar en qué consiste el servicio consignado en el documento.

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

...”

A mi estimación, el Tribunal Colegiado de Circuito no se apartaba del todo del criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues de los párrafos antes transcritos, se desprende que este órgano jurisdiccional reconoció que no se puede llegar al extremo de exigirse una descripción detallada del servicio prestado, sino que es suficiente que la referencia del servicio únicamente contenga los datos suficientes que informen claramente el servicio que se prestó.

Lo anterior tiene como única finalidad indicar que el criterio sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito no es del todo contrario a lo que resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

6. Principios involucrados en la ejecutoria.

Robert Alexy nos dice que la base de la teoría de los principios es la distinción que la teoría de las normas establece entre reglas y principios².

Así, indica que los principios son mandatos de optimización, los cuales exigen que algo se realice en la mayor medida posible dentro de las posibilidades jurídicas y fácticas y, que su forma de aplicación es la ponderación.

Señala, que la teoría de los principios es el sistema construido a partir de las implicaciones de la distinción entre los principios y las reglas; implicaciones que afectan a todos los ámbitos del Derecho, incluso al concepto de Derecho: el equilibrio correcto entre los principios de seguridad jurídica y justicia exige allí que la extrema injusticia no pueda ser Derecho, si bien, por debajo del umbral de la injusticia extrema, la injusticia no elimina el carácter jurídico o la validez jurídica.

Alexy precisa que la teoría de los principios desempeña su papel principal en el campo de los derechos fundamentales.

En la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017, que se analiza en el presente capítulo, la Segunda Sala debía determinar si el cumplimiento de la descripción del servicio previsto, únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto.

El artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, vulnera los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad o prohibición al exceso.

A) Legalidad.

² Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, 2ª edición, trad. C. Bernal Pulido, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, pp. 67-68.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra la garantía de legalidad, es decir, la obligación de la autoridad a constreñirse y ajustarse a las leyes que definen los alcances de su actividad frente al gobernado.

Así, tenemos que el Poder Judicial Federal, define al principio de legalidad como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica³.

Al respecto, cabe señalar que el principio de legalidad obedece a un doble enunciado. El primero atañe al fisco, en tanto que el segundo se refiere a los particulares. Así tenemos que:

- (a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- (b) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

En concreto, se viola el principio de legalidad tributaria, cuando la aplicación de la norma da lugar a que la autoridad que la aplica realice interpretaciones extensivas de lo que dispone, mismas que sólo encuentran límite en el criterio y discreción de quien la aplica, dando lugar por ello a un tratamiento subjetivo para el particular.

En ese contexto, tenemos que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, viola el principio de legalidad, ya que no se encuentra redactado de tal forma, que impida que, al momento de su aplicación, la autoridad tributaria o jurisdiccional no tenga margen para actuar con discreción y arbitrariedad, sino que, por el contrario, les permitía realizar interpretaciones extensivas de lo que el propio artículo y fracción disponen, porque pueden dilucidar a su criterio y discreción los elementos que debe contener una descripción para considerarse suficiente para satisfacer el requisito formal previsto en dicho precepto.

En el caso que se dilucidó en la ejecutoria que se analiza, se vulneraba el principio de legalidad, pues el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación

³ Tipo de Tesis: Aislada (Común). Época: Octava Época. Registro: 217539. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, tomo XI, enero de 1993, página: 263. "GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR. La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad.

permitía que las autoridades actúen de forma arbitraria o caprichosa al fijar a su discreción y arbitrio los parámetros o límites para considerar una descripción suficiente para tener por satisfecho el requisito previsto en el propio precepto; lo que genera que el gobernado quede en total estado de indefensión, al desconocer cuáles son los elementos que la autoridad a quien corresponda valorar la descripción considerará necesarios y suficientes para tener por satisfecho el requisito de describir el servicio en el comprobante fiscal.

La Segunda Sala al resolver la contradicción de tesis 232/2017 y emitir un criterio, cesó la violación al principio de legalidad, puesto que fijó el parámetro para que las autoridades fiscales tengan por satisfecho el requisito correspondiente a la descripción del servicio o del uso o goce.

B) Seguridad jurídica.

Las personas anhelan la seguridad y ello adquiere especial relieve en el mundo moderno y, si habremos de referirnos a la seguridad jurídica, se debe pensar en el anhelo de las personas en que el Derecho sea idóneo para tener el conocimiento sobre a qué debe atenderse.

La seguridad jurídica es aquel estado de cosas que permite el desarrollo normal de la vida individual y colectiva que, sin embargo, puede verse afectada por la renuncia de hecho que el poder público realiza de la responsabilidad que le incumben.

Así, se desprende que la seguridad jurídica no surge de manera espontánea, ni tiene sentido e identidad en los distintos sistemas normativos, sino que depende de las luchas políticas y la cultural de cada sociedad.

En un Estado de Derecho, la seguridad jurídica constituye presupuesto del Derecho, en tanto que emerge de los derechos fundamentales consagrados en el orden constitucional y, además constituye una función del Derecho, en tanto que asegura la realización de las libertades; es decir, la seguridad jurídica se convierte en un valor jurídico para el logro de los valores constitucionales.

La expresión seguridad jurídica se encuentra definida de modo siguiente en el Diccionario Jurídico Mexicano⁴: *“...la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente.”*

Es así que, la seguridad jurídica, en sentido estricto, se manifiesta como una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e instituciones; y, en sentido amplio, que representa su lado

⁴ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas Universidad Nacional Autónoma de México, México, Editorial Porrúa S.A. de C.V, 1993, p. 2885.

subjetivo, se presenta como certeza del Derecho, es decir, como proyección en las situaciones personales de la seguridad objetiva⁵.

En cuanto a la primera acepción, es válido inferir que el sujeto de un ordenamiento jurídico debe estar en condiciones de saber, a título garantista, con claridad y de antemano aquello que le está permitido o prohibido, porque en función de ese conocimiento, pueden desarrollarse en el ámbito del Estado de Derecho y prever cualquier consecuencia a su actuación jurídica futura.

Por el contrario, la seguridad subjetiva consiste en la previsibilidad jurídica, entendida como el cálculo jurídico futuro en orden a los efectos jurídicos que acarrearán las conductas u omisiones, en confiar que el derecho tendrá una respuesta determinada en relación con la acción u omisión o, a su vez, relevarse de la situación jurídica que cada uno ocupa en términos de derechos y deberes.

Es decir, la seguridad jurídica puede considerarse como un valor atribuido a los ordenamientos jurídicos que, garantiza su propia consistencia como sistema normativo para sus destinatarios y operadores, ya que la previsión de la actuación estatal asegura a los ciudadanos la confianza que instauran las condiciones psicológicas necesarias para el trabajo, el desarrollo, la afirmación y la expansión de la personalidad.

Debe garantizarse el conocimiento del Derecho, de manera que éste sea comprensible para que el ciudadano pueda, material e intelectualmente, conocer las pautas que aseguren la vigencia, la claridad y el contenido de las normas que debe obedecer, con el fin de prever cualquier efecto que pueda surgir como respuesta de sus actos.

Sin embargo, el derecho tiene impacto en el tiempo y el conocimiento de las normas jurídicas, de esta manera, determina cuáles son los ideales que deben garantizarse para asegurar los derechos del ciudadano y, con ello, pueda servirle de instrumento de protección.

De esta forma, el ordenamiento jurídico debe ser confiable y calculable: confiable en tanto que el destinatario de las normas jurídicas debe estar en aptitud de conocer cuáles son los cambios que pueden realizarse y cuáles no, evitando la afectación a sus derechos y calculable para que el sujeto de las normas pueda saber cómo pueden realizarse los cambios y cuándo se llevarán a cabo, impidiendo con ello que se vea sorprendido pues, solo a partir de ese ejercicio de calculabilidad, se pueden prever los efectos que el Derecho le va a atribuir.

Dicho principio, se encuentra establecido en el texto de los artículos 14 y 16 constitucionales, en virtud del cual nadie puede ser privado o molestado en sus derechos sin que con anterioridad haya sido substanciado un procedimiento

⁵ Pérez Luño, Antonio Enrique, *La Seguridad Jurídica*, Barcelona, Editorial Ariel, 1994, pp. 29-30.

debidamente regulado, que desemboque en una resolución fundada y motivada por una autoridad competente para ello.

En términos generales, para que exista seguridad jurídica es necesaria la presencia en el orden jurídico de normas que regulen las conductas de los individuos y de las autoridades, que se cumplan mediante procedimientos previamente establecidos y que sean respetadas tanto por esos individuos como por dichas autoridades.

En materia tributaria, el principio de seguridad jurídica implica que el contribuyente esté en posibilidad de conocer con certeza tanto los límites de las facultades conferidas a las autoridades como los que le son propios en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones, con base en el contenido de las disposiciones legales preexistentes.

En síntesis, el contribuyente debe saber a qué atenerse frente a las actuaciones de las autoridades hacendarias.

También el principio referido se traduce en que toda atribución asignada por los preceptos legales a las autoridades fiscales conlleva un derecho correlativo para los particulares, oponible al poder público. En ese sentido, cualquier actuación oficial de índole tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule, para así dar certeza a los contribuyentes y proscribir conductas arbitrarias de parte de las autoridades.

Por ello, el principio de seguridad jurídica se complementa con el de legalidad, conforme al cual las autoridades tributarias exclusivamente pueden ejercer sus atribuciones con arreglo a las disposiciones aplicables.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis de jurisprudencia 1a./J. 139/2012, en la que fijó el concepto de seguridad jurídica en materia tributaria⁶.

⁶ Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.). Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Época: Décima Época. Registro: 2002649. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XVI, enero de 2013, tomo 1, página: 437. "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios

En el asunto que se decidió en la ejecutoria que se analiza, se vulneraba el principio de seguridad jurídica puesto que los contribuyentes no tenían certeza de a qué atenerse frente al cumplimiento del requisito previsto en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, situación que los dejaba en total estado de indefensión e inseguridad jurídica.

Lo anterior es así, porque el citado precepto establece como requisito de los comprobantes fiscales que contengan la descripción del servicio que ampare, sin otorgar mayores elementos que diluciden cuando se tendrá por cumplido dicho requisito, o los elementos que debe reunir una descripción para considerarse suficiente para cumplir el requisito legal aludido, o bien, si pueden tomarse en cuenta otros documentos para demostrar el servicio que se prestó.

El hecho de no tener certeza respecto a que los pormenores de la descripción del servicio pueden constar en un documento distinto, permitía que las autoridades fiscales o jurisdiccionales otorgaran alcances distintos a lo que describir el servicio implica, por lo que se dejaba en total estado de indefensión e inseguridad jurídica, pues no sabían a qué atender, al permitir el citado artículo y fracción la existencia de una pluralidad de criterios relativos a cómo cumplir con ese requisito.

La resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación generó que se colme la violación al principio de seguridad jurídica, pues los contribuyentes ahora tienen certeza de cómo pueden cumplir con el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

C) Interdicción de la arbitrariedad o prohibición al exceso.

El principio de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, consiste en hacer mesurable la actuación pública, buscando que cada medida que se adopte en el ejercicio del poder estatal sea equilibrada y razonable, libre de todo capricho o abuso.

En ese sentido, dicho principio impone la justicia en la medición de los medios que se dispongan en relación con un fin determinado, una adaptabilidad que transforme el efecto de la actividad impositiva pública objeto de esa actividad.

Es una regla de equilibrio de la acción impositiva del Estado dirigida a un objeto determinado, es decir, vincula la medida de comparación a un objeto justificador de la imposición, colectivamente relevante, valorando las consecuencias de la imposición según sus efectos, atendiendo al objeto de aquélla.

jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

El artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, pues no garantiza un trato objetivo de todos ante la ley, al permitir la coexistencia de diversas conclusiones de lo que debe considerarse suficiente para tener por descrito el servicio.

Asimismo, se vulnera el referido principio ante la ausencia de parámetros objetivos de que determinen lo que resultará suficiente para tener por descrito el servicio que permite que las autoridades a su arbitrio y discreción esto es, permite a la autoridad administrativa o jurisdiccional, al momento de analizar los comprobantes fiscales, fijar, a su discreción y arbitrio, los parámetros o límites para considerar una descripción suficiente para tener por satisfecho el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Con el criterio que fijó en la resolución que se analiza, se dejó de vulnerar el principio de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, ya que las autoridades fiscales no podrán actuar de forma arbitraria, y tendrán que considerar otros documentos para tener por satisfecho el requisito relativo a la descripción del servicio o uso o goce.

7. Reglas involucradas en la ejecutoria.

Robert Alexy señala que las reglas son normas que ordenan, prohíben o permiten algo definitivamente, en ese sentido son mandatos definitivos y su forma de aplicación es la subsunción.

Las reglas suelen poseer un alto grado de precisión y se limitan a exigir un comportamiento concreto y determinado. En su mayoría, ordenan algo para el caso de que se satisfagan determinadas condiciones, por ello, son normas condicionadas.

Sin embargo, las reglas pueden revestir también una forma categórica, un ejemplo de ello sería una prohibición absoluta de tortura; lo decisivo es, entonces, que si una regla tiene validez y es aplicable, es un mandato definitivo, y debe hacerse exactamente lo que ella exige, si esto se hace, entonces la regla se cumple, si no se hace, la regla se incumple. Como consecuencia, las reglas son normas que siempre pueden cumplirse o incumplirse.

En los Estados Unidos Mexicanos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación es el órgano de mayor jerarquía encargado de interpretar las leyes, por lo que, los criterios que emite constituyen reglas de aplicación obligatoria para todos los tribunales del país.

Derivado de lo anterior, esas reglas, indirectamente, son de aplicación obligatoria para las autoridades del país, pues en caso de que alguna autoridad llegue a dictar alguna resolución contraviniendo una de estas reglas, los gobernados pueden impugnarlo en el órgano correspondiente, quien deberá aplicar el criterio fijado por el Máximo Tribunal.

En la ejecutoria que se analiza, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece dos reglas respecto a la interpretación del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

La primera de ellas, si bien ya la había proporcionado al resolver los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, bajo la ponencia de los Ministros José Fernando Franco González Salas y Margarita Beatriz Luna Ramos, la reitera en la ejecutoria que nos ocupa.

Así, tenemos que la primera regla que se adoptó es la siguiente:

A) La descripción del servicio prestado que debe contenerse en el comprobante fiscal, se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades.

La regla respecto al requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 radica en que la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, implica que sea de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo importante es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

Así, tenemos que las autoridades fiscales deben considerar que el requisito relativo a la descripción del servicio, se cumple cuando se da a conocer la idea general servicio prestado.

La segunda regla se originó al resolver el punto central de la contradicción de tesis, siendo esta la siguiente:

B) Los pormenores de la descripción del servicio pueden contenerse en un documento distinto que tenga por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué sobre lo que se otorga el uso o goce.

En tal virtud, las autoridades fiscales para corroborar que un comprobante fiscal cumple con el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008 y 2012 deberán tomar en cuenta, además de la descripción del servicio contenida en el comprobante, otros elementos que lleven a demostrar el servicio que se prestó.

Las reglas fijadas por la Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación, son de suma importancia para los contribuyentes emisores y receptores de los comprobantes fiscales, al generar certeza de cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio o uso o goce.

8. Como ya había manifestado en líneas anteriores, coincido con el criterio adoptado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que, si bien el comprobante fiscal es el medio de convicción a través del cual los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos

fiscales, no deben dejarse de lado los demás documentos que, concatenados con dicho comprobante, demuestran el servicio que se llevó a cabo.

Como bien señala la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que derivó de la ejecutoria que se analiza: “*es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce*”.

Esto es, la Segunda Sala reconoce el valor que tienen todos los documentos que pueden llegar a demostrar la prestación del servicio.

En el caso de la prestación de servicios, los contratos celebrados entre los particulares son los documentos en los que se pormenoriza los servicios que serán prestados, motivo por el cual éstos son los elementos idóneos que pueden demostrar la prestación del servicio.

El hecho de que no se permitiera que los pormenores de la descripción del servicio consten en un documento distinto, sería tanto como desconocer los efectos y obligatoriedad de los contratos.

Los efectos del contrato son las consecuencias jurídicas que dimanar de éste, efectos que se producen ordinariamente al momento mismo en que se perfecciona el contrato (nacimiento o transmisión de obligaciones).

El primer efecto que produce el contrato consiste en su carácter obligatorio, es decir, que el acuerdo de voluntades de los contratantes tiene fuerza de ley entre las partes, ya que ninguna de las partes puede sustraerse al deber de observar dicho contrato.

De igual forma, el hecho de desconocer los documentos distintos en los que pueda constar la descripción del servicio o uso o goce, implicaría no tomar en cuenta elementos como los sistemas y registros contables y demás documentación soporte que forma parte de la contabilidad de los contribuyentes, misma que es la documentación idónea para que los contribuyentes demuestren la legalidad de sus deducciones.

El hecho de no reconocer el valor de los documentos con los que se puede acreditar la prestación del servicio sería tanto como desconocer el valor probatorio de ellos, el cual se encuentra contenido en el Código Federal de Procedimientos Civiles, mismo que es un ordenamiento de aplicación supletoria en materia fiscal.

Específicamente el artículo 202⁷ del Código Federal de Procedimientos Civiles, establece que los documentos públicos hacen prueba plena de los hechos legalmente afirmados por la autoridad por los que fueron emitidos.

⁷ Artículo 202. Los documentos públicos hacen prueba plena de los hechos legalmente afirmados por la autoridad de que aquéllos procedan; pero, si en ellos se contienen declaraciones de verdad o

Por su parte, el artículo 203⁸ de ese mismo ordenamiento señala el valor probatorio de los documentos privados, y el artículo 210-A⁹ del referido Código establece el valor probatorio de la documentación que conste en medios electrónicos, el cual actualmente resulta de mayor importancia en la materia fiscal debido a que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar su contabilidad de forma electrónica.

Así, coincido con el criterio fijado por la Segunda Sala al reconocer el debido valor de todos los documentos que pueden demostrar la prestación del servicio.

Por otra parte, en caso de que la Segunda Sala hubiera adoptado un criterio contrario, podría llegar a implicar que se impusiera una carga al contribuyente receptor del comprobante fiscal.

Lo anterior es así, ya que obligaría a que los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales, a estar pendientes de la forma en que se emitan los comprobantes fiscales, siendo que es criterio¹⁰ de esa misma Sala que la obligación

manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones; pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado. Las declaraciones o manifestaciones de que se trata prueban plenamente contra quienes las hicieron o asistieron al acto en que fueron hechas, y se manifestaron conformes con ellas. Pierden su valor en el caso de que judicialmente se declare su simulación. También harán prueba plena las certificaciones judiciales o notariales de las constancias de los libros parroquiales, relativos a las actas del estado civil de las personas, siempre que se refieran a época anterior al establecimiento del Registro Civil. Igual prueba harán cuando no existan los libros del registro, original y duplicado, y cuando, existiendo, estén rotas o borradas las hojas en que se encontraba el acta. En caso de estar contradicho su contenido por otras pruebas, su valor queda a la libre apreciación del tribunal.

⁸ Artículo 203. El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su coligante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas. El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202. Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado.

⁹ Artículo 210-A. Se reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología. Para valorar la fuerza probatoria de la información a que se refiere el párrafo anterior, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su ulterior consulta. Cuando la ley requiera que un documento sea conservado y presentado en su forma original, ese requisito quedará satisfecho si se acredita que la información generada, comunicada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, se ha mantenido íntegra e inalterada a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva y ésta pueda ser accesible para su ulterior consulta.

¹⁰ Tesis: 2a./J. 113/2014 (10a.). Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Época: Décima Época. Registro: 2008153. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 13, diciembre de 2014, tomo I, página: 339. "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD. Conforme a la línea argumentativa desarrollada por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la

de los contribuyentes en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, se limite a verificar que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos y que contengan impreso el número de folio, lugar y fechas de impresión y expedición, así como los datos del impresor autorizado.

En la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, se incluyó la regla 2.7.1.38., la cual señala que cuando el emisor de un comprobante fiscal requiera cancelarlo, tendrá que enviar al receptor del mismo una solicitud de cancelación a través del buzón tributario, a la fecha del presente trabajo, salvo prórroga en contrario de parte de las autoridades fiscales. Ésta regla entrará en vigor el 1 de noviembre de 2018.

Una vez que dicha regla entre en vigor, no será tan sencillo que un comprobante fiscal sea cancelado.

En tal virtud, en caso de que el receptor del comprobante fiscal considerara que la descripción del servicio o uso o goce no se encuentra debidamente detallada, va a implicar que se lleve a cabo el trámite de cancelación de comprobantes fiscales a través de buzón tributario, lo cual ocasionará una mayor carga a los particulares.

Incluso, como bien señala la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el hecho de que las autoridades fiscales consideren que los comprobantes exhibidos no amparan la transacción realizada, no restringe las facultades de comprobación de éstas para requerir la información necesaria.

En el caso concreto, si la autoridad fiscal considera que los comprobantes fiscales no cumplen con alguno de los requisitos legales, por ejemplo, la descripción de servicio o del uso o goce que amparan, se encuentra facultada para solicitar al contribuyente la exhibición de la documentación con la cual demuestre la debida prestación.

Es importante destacar que para emitir su criterio, la Segunda Sala tomó en consideración la reforma al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2012, en la cual el Ejecutivo Federal buscó simplificar los requisitos de los comprobantes fiscales con la finalidad de otorgar seguridad

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

jurídica a los contribuyentes, lo cual se advierte de la exposición de motivos respectiva.

Es decir, si el mismo Poder Ejecutivo Federal, aprobado por el Poder Legislativo coinciden en que los requisitos de los comprobantes fiscales deben ser más simplificados para los contribuyentes, es correcto que el criterio del Poder Judicial Federal, sea en el sentido de que la descripción del servicio únicamente debe delimitar el servicio, para que sea con un documento anexo con el que se demuestre plenamente la descripción del servicio prestado.

No debe pasar desapercibo, que el 2 de abril de 2014, se publicó el Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual en su artículo 40 señala que, para los efectos del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, los bienes o las mercancías de que se trate, deberán describirse detalladamente considerando sus características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otras, a fin de distinguirlas de otras similares.

Si bien el legislador, realizó una precisión para cumplir con el requisito del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, ésta no resulta aplicable a la interpretación realizada por la Segunda Sala en la ejecutoria que se analiza.

Ello es así, ya que si bien la porción normativa interpretada por la Segunda Sala es la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, correspondiente a los años 2008 y 2012, la precisión realizada por el legislador vigente a partir 3 del abril de 2014, se refiere a cómo debe ser la descripción de los bienes o mercancías, siendo que la interpretación realizada por la Sala corresponde a la descripción del servicio o uso o goce.

En síntesis, coincido con las reglas fijadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que se analiza, ya que, a raíz de ese criterio, los contribuyentes tienen certeza de que los pormenores de la descripción del servicio o uso o goce pueden constar en un documento distinto al comprobante fiscal, lo cual en consecuencia implica que se respete los principios de legalidad y seguridad jurídica a los contribuyentes.

CAPÍTULO III

La validez de los comprobantes fiscales y el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Derivado del ejercicio de las facultades de comprobación, algunas autoridades fiscales determinan rechazar la deducción de diversos gastos en materia del impuesto sobre la renta o el acreditamiento del impuesto al valor agregado, al considerar que los contribuyentes no comprueban que hubieran recibido los servicios efectuados, toda vez que la descripción del servicio en el comprobante fiscal no se realizó como dicha autoridad considera de forma correcta.

En materia de impuesto sobre la renta, el criterio de algunas de las autoridades fiscales del país es rechazar los gastos deducidos por los contribuyentes, con fundamento en el artículo 27, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹ en relación con el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación², al considerar que el hecho de que los comprobantes fiscales no cumplan con los requisitos establecidos en la ley, tales como la descripción del servicio, generan que no se demuestre que dichas operaciones se llevaron a cabo, por lo que no son estrictamente indispensables para el contribuyente.

En materia de impuesto al valor agregado, el criterio de algunas de las autoridades fiscales del país es rechazar el acreditamiento del impuesto, con fundamento en los artículos 5, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado³, en relación con los artículos 27, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, al considerar que el hecho de que los comprobantes fiscales no cumplan con los requisitos establecidos en la ley, tales como la descripción del servicio, genera que no se demuestre que dichas operaciones se llevaron a cabo, por lo que no son estrictamente indispensables para el contribuyente.

Derivado de lo anterior, el presente trabajo de investigación tiene como finalidad demostrar que los criterios de las autoridades fiscales antes mencionados, vulneran

¹ Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:
I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

² Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos: ...V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

³ Artículo 5. Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos: I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa del 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.

los principios de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes, los cuales ya fueron debidamente analizados en el capítulo inmediato anterior.

1. En este primer inciso se abordará lo relativo a la validez de los comprobantes fiscales.

En términos de lo dispuesto por el artículo 63, último párrafo del Código Fiscal de la Federación⁴, los comprobantes fiscales prueban el acto que amparan, gozando de la presunción de certidumbre.

Al respecto, resulta importante analizar las presunciones.

José Ovalle Favela cita a los autores De Pina y Castillo Larrañaga para indicar que, la presunción es una operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto⁵.

Así, tenemos que la presunción jurídica es un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, con apoyo en las máximas generales de experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden los acontecimientos.

La presunción se integra, en todo caso, de una afirmación base, una afirmación presumida y el enlace.

El primero de estos elementos se constituye en piedra angular sobre la que se erige la presunción, por lo que deberá acreditarse fehacientemente.

Por su parte, la afirmación presumida, es el producto novedoso con significado probatorio, establecido a partir del hecho base una vez verificado.

Finalmente, el enlace consiste en máximas de experiencia que fijan la relación precisa entre las afirmaciones base y presumida.

A pesar de que la presunción jurídica tuvo sus mejores exponentes en el derecho romano posclásico, indefectiblemente ella germinó en la retórica griega, la cual fue piedra angular en el desarrollo de esta institución al ofrecer una teoría y una clasificación de la prueba.

Otros antecedentes de la presunción se encuentran en las doctrinas de los glosadores y los canonistas.

⁴ "Artículo 63. Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.

⁵ Ovalle Favela, José, *Derecho Procesal Civil*, 9ª edición, México, Oxford University Press México S.A. de C.V., 2003, p. 175

Los primeros hicieron una clasificación cuatripartita, y los segundos, al jerarquizar las pruebas, colocaron las bases en las que se sustentarían los posteriores sistemas legales de las pruebas.

En el Renacimiento, también se preocuparon por desarrollar los estudios en torno a esta figura jurídica, destacando Le Duaren y las obras de Alciato y Menochius.

Posteriormente, enaltecen a la presunción autores como Pothier y Tancrède, hasta consagrarla en el Código napoleónico. Más tarde, la presunción se vuelve tema de reflexión de ilustres filósofos del derecho, como Gény, Ihering, entre otros.

En tiempos más recientes creció el interés por el análisis de tan importante figura entre procesalistas, privatistas, filósofos, penalistas, constitucionalistas y fiscalistas, lo que permite afirmar que la presunción tiene repercusión en todas las ramas del derecho.

El artículo 190 del Código Federal de Procedimientos Civiles, el cual es de aplicación supletoria a la materia fiscal, dispone que las presunciones son las que establece expresamente la ley y las que se deducen de hechos comprobados.

Las presunciones que establece la ley, se conocen como legales y las deducidas se conocen como humanas, ambas admiten prueba en contrario, salvo cuando para las primeras exista prohibición expresa de la ley⁶.

A su vez, las presunciones legales pueden ser relativas (*iuris tantum*) o absolutas (*iuris et de iure*), según admitan o no prueba en contrario, respectivamente.

No se admite prueba contra la presunción legal cuando la ley lo prohíbe expresamente y cuando el efecto de la presunción es anular un acto o negar una acción, salvo el caso en que la ley haya reservado el derecho de probar.

En nuestro país, la jurisprudencia ha considerado a la presunción como una prueba que se establece por medio de las consecuencias que sucesivamente se deduzcan de los hechos, los cuales deben estar en relación tan íntima que de los unos se llegue a los otros por medio de una conclusión muy natural; por lo que es necesaria la existencia de dos hechos, uno comprobado y otro no manifiesto aún y que se trate de demostrar racionalizando del hecho conocido al desconocido⁷.

⁶ Artículo 191 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

⁷ Tesis Aislada. Tercera Sala. Quinta Época. Número de registro: 808875. Semanario Judicial de la Federación, tomo LIII, página 860. "PRESUNCIONES HUMANAS, NATURALEZA DE LAS. La ley considera la presunción humana como una inferencia que el Juez deduce de un hecho conocido, para establecer la existencia de otro desconocido. La ley habla de una consecuencia y hay una ciencia que nos enseña a hacer correctas inferencias para deducir legítimas consecuencias, y esa ciencia, que es la lógica, tiene todo un sistema articulado de principios, de cánones que debemos observar para pensar bien. No toda consecuencia es una consecuencia lógica, y sólo las de esta clase que tiene fuerza demostrativa; constituyen presunciones humanas puesto que la presunción es un medio de prueba. Cuando el juzgador hace una inferencia, no por ser hecha por un Juez tiene valor probatorio, porque el Juez debe sujetarse a los principios lógicos para deducir rectas

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia en materia fiscal han subrayado el uso de las presunciones como instrumentos importantes en la lucha contra fenómenos tales como la defraudación, la elusión, el fraude a la ley y también para justipreciar con mayor exactitud la capacidad económica de los contribuyentes.

Asimismo, las presunciones en materia tributaria⁸, tienden a facilitar fundamentalmente la gestión de la recaudación tributaria y la aplicación de la norma fiscal, pues sirven de apoyo a las facultades de fiscalización y control por parte de las autoridades, ya que dichas actividades tienen la característica de ser regladas y apoyadas en presunciones de legitimidad. De ahí que hayan sido establecidas por necesidades técnico-jurídicas.

Las ficciones contenidas en norma jurídicas sustantivas, están frecuentemente sujetas a un análisis constitucional y se confrontan fundamentalmente con los principios de justicia material, de entre los cuales sobresalen los de capacidad contributiva o equidad tributaria y de legalidad.

En el caso concreto de los comprobantes fiscales, la información contenida en éstos, debe presumirse válida por parte de las autoridades fiscales, como expresamente dispone el artículo 63, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, los comprobantes fiscales de los contribuyentes prueban el acto que amparan y gozan de la presunción de certidumbre prevista en el mencionado

consecuencias. La ley, después de definir las presunciones, como consecuencia que la ley o el Juez deducen de un hecho conocido, señala los requisitos que las mismas deben contener, para considerarlas como pruebas, no dejando al libre arbitrio del Juez hacer su calificación, sino imponiéndole la obligación de calificarlas en justicia, observando los preceptos legales, por lo que tanto aquélla como las otras pruebas, pueden caer bajo la censura del tribunal de revisión, cuando el perjudicado con la mala apreciación de dicha prueba, demuestra que el juzgador, al hacer la inferencia que constituye la presunción humana, quebrantó los principios lógicos y por ende, los preceptos legales que, inspirados en esos principios, regulan el valor probatorio de las presunciones.”

⁸ Tesis Aislada. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Octava Época. Número de registro: 228874. Semanario Judicial de la Federación, tomo III, segunda parte-2, enero-junio de 1989, página 570. “PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACION DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA. En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (iuris et de iure) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria.”

artículo 63, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, de donde se sigue que son suficientes, idóneos y eficaces, junto con la demás documentación suministrada, para respaldar la existencia de las operaciones.

Lo anterior, es criterio sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenido en la jurisprudencia 1a./J. 89/2011⁹.

Hasta aquí, tenemos que la información contenida en los comprobantes fiscales goza de presunción de validez legal.

2. En el caso de las deducciones en materia de impuesto sobre la renta y los acreditamientos en materia de impuesto al valor agregado, los contribuyentes cuentan con una presunción legal relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, consistente en que las deducciones y los acreditamientos declarados son procedentes y legales.

El artículo 6, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

Dicho numeral precisa que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Así, tenemos que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si son las autoridades fiscales las que deban hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

⁹ Jurisprudencia: 1a./J. 89/2011. Número de registro: 161081. Instancia: Primera Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIV, septiembre de 2011, página: 463. "FACTURAS. VALOR PROBATORIO ENTRE QUIEN LAS EXPIDIÓ Y QUIEN ADQUIRIÓ LOS BIENES O SERVICIOS. La factura es un documento privado que se emplea como comprobante fiscal, de compraventa o prestación de servicios, y permite acreditar la relación comercial e intercambio de bienes en atención a las circunstancias o características de su contenido y del sujeto a quien se le hace valer. En este sentido, si la factura es considerada un documento privado, ésta hace prueba legal cuando no es objetada, ya sea como título ejecutivo, de conformidad con el artículo 1391, fracción VII, del Código de Comercio o por lo previsto en el artículo 1241 del mismo ordenamiento. No obstante lo anterior, cuando en un juicio entre un comerciante y el adquirente de los bienes o servicios, la factura es objetada, no son aplicables las reglas previstas en los citados artículos, ya que su mera refutación produce que su contenido no sea suficiente para acreditar la relación comercial. Por tales motivos, si las facturas adquieren distinto valor probatorio, lo consecuente es que a cada parte le corresponda probar los hechos de sus pretensiones, para que el juzgador logre adminicular la eficacia probatoria de cualquiera de los extremos planteados, resolviendo de acuerdo con las reglas de la lógica y su experiencia."

En el caso del impuesto sobre la renta y del impuesto al valor agregado no existe disposición en contrario, sino que son gravámenes que, por regla general, se determinan por los propios contribuyentes.

Al establecer que son los contribuyentes los que deben aplicar las deducciones y los acreditamientos en relación con los impuestos señalados, las leyes respectivas, en congruencia con lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, parten de un principio de buena fe, de modo que dichas determinaciones gozan de presunción de certidumbre y licitud.

Para que la presunción antes indicada sea destruida, se requiere que las autoridades fiscales, al ejercer sus facultades de comprobación, funden y motiven con todo cuidado las causas de su desconocimiento.

Esto es, cuando un contribuyente autodetermina una contribución (deduce gastos en materia de impuesto sobre la renta o acredita impuesto al valor agregado) las autoridades hacendarias se encuentran, a priori, constreñidas a admitir y reconocer la legalidad de esa acción y, para negarla o desconocerla, será necesario un acto debidamente fundado y motivado que con todo detalle justifique la negativa, con base en los preceptos jurídicos que resulten aplicables, asegurándose de que el caso concreto se ubique en los supuestos que invoque y exponiendo con toda precisión tales circunstancias en la resolución respectiva.

Aunado a ello, es menester resaltar que las actuaciones de los contribuyentes en todo caso se presumen de buena fe, según prescribe el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente¹⁰.

En ese sentido, las deducciones y los acreditamientos aplicados por los contribuyentes, por el simple hecho de haber sido autodeterminados, gozan de esta presunción de buena fe, certidumbre y licitud.

¹⁰ Artículo 21. En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Lo anterior, es un criterio que ha sido sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis aisladas 1a. CLXXXI/2012 (10a.)¹¹ y 1a. XLVII/2009¹².

Cuando una presunción de certidumbre es aplicable a favor de un contribuyente, para que las autoridades tributarias la desconozcan, se requiere un acto debidamente fundado y motivado, en el que se compruebe plenamente que la presunción legal no resulta cierta.

Así, es entonces carga procedimental de la autoridad fiscal, con base en el desconocimiento de la presunción legal que opera a favor de los contribuyentes, probar con toda certeza y plenitud que los gastos deducidos de impuesto sobre la

¹¹ Tesis Aislada 1a. CLXXXI/2012 (10a.). Instancia. Primera Sala. Décima Época. Número de registro: 161081. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XII, septiembre de 2012, tomo 1, página 506. "DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE OCTUBRE DE 2007, CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN LEGAL ESTATAL. La devolución de saldos a favor prevista en el citado numeral reviste la naturaleza jurídica de una obligación legal estatal cuyo origen, fundamentalmente, se sustenta en el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que si bien el Estado tiene derecho a obtener de los contribuyentes los tributos previstos en la ley, cuando éstos pagan en exceso conforme a lo ordenado legalmente, el citado principio exige que el fisco federal devuelva lo indebidamente percibido. En este sentido, la operación de determinación del tributo la lleva a cabo el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo del principio de buena fe, le permite conforme al indicado precepto constitucional calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias, lo cual goza de la presunción de certidumbre, es decir, del reconocimiento formal por dicho sujeto del nacimiento y determinación en cantidad líquida de una obligación preexistente, por lo que esa determinación atribuible al particular es válida jurídicamente y produce todos sus efectos legales, hasta en tanto no se demuestre lo contrario, ya sea por una rectificación del contribuyente o por una declaración de ilegalidad de aquéllas.

¹² Tesis Aislada: 1a. XLVII/2009. Instancia: Primera Sala. Novena Época. Número de registro: 167560. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIX, abril de 2009, página 577. "CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE. Las operaciones no prohibidas legalmente que lleven a cabo los contribuyentes -entre ellas, las inversiones en acciones- cuentan con presunción de licitud, si en ello coincide el que no se presentan como ajenas a la práctica comercial ordinaria. Por tanto, cuando se alegue que una determinada operación no revela la intención de realizar una inversión real, sino que tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente, la parte que propone tal argumento debe aportar los elementos que acrediten la ausencia de sustancia jurídica. Así, para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, debe argumentarse, por ejemplo, atendiendo a si: la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; existe una razón de negocios para la realización de la operación; al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien, la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control. Todo lo anterior, sin dejar de reconocer que el tema aludido resulta de particular complejidad, por lo que las cuestiones propuestas como elementos para la valoración de cada caso no son más que una aproximación que no pretende ser la guía rectora definitiva de los juicios que versen sobre el carácter artificioso o abusivo de una operación, o sobre su plena validez."

renta y los acreditamientos del impuesto al valor agregado son improcedentes e inválidos.

En tal virtud, si la autoridad fiscalizadora pretende rechazar las deducciones y los acreditamientos tomados por un particular afirmando que las operaciones de las que derivan no se realizaron, es su obligación fundar y motivar su negativa, justificándola y probándola de forma exhaustiva.

Lo anterior, derivado del principio de legalidad establecido en el artículo 16 constitucional y de la obligación de fundar y motivar los actos en materia fiscal que se establece en el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Lo antes mencionado tiene sustento en lo dispuesto por los artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles¹³, aplicables de manera supletoria a la materia fiscal de acuerdo con lo que estipula el artículo 5, último párrafo del Código Fiscal de la Federación¹⁴.

En ese contexto, para que resulte legal el rechazo de deducciones o acreditamientos, con base en una supuesta falta de prueba de los servicios prestados, es necesario que las autoridades fiscales desvirtúen la presunción legal de que las operaciones declaradas por los contribuyentes son ciertas.

Hasta aquí, tenemos que tanto la información contenida en los comprobantes fiscales como la determinación realizada por los contribuyentes de deducciones o acreditamientos tienen presunción de validez.

Es claro que en los criterios de las autoridades fiscales para rechazar la deducción o acreditamiento que se analizan en el presente capítulo, éstas han perdido de vista las presunciones antes mencionadas, lo cual vulnera los principios de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.

En ese estado de cosas, las únicas vías jurídicas para desconocer las operaciones realizadas en los comprobantes fiscales son: (i) la existencia de una disposición o presunción legal en ese sentido, o bien, (ii) un procedimiento reglado que tenga como resultado la privación de los efectos fiscales de esos comprobantes.

En este inciso ya han quedado debidamente analizadas las presunciones legales a favor de los contribuyentes referentes a que la información contenida en los

¹³ Artículo 81. El actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones. Artículo 82. El que niega sólo está obligado a probar: I. Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho; II. Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante...

¹⁴ Artículo 5. ... Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

comprobantes fiscales, así como la determinación realizada por éstos y su presunción de validez.

3. En cuanto al procedimiento reglado que tenga como resultado la privación de los efectos tributarios de los comprobantes fiscales, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 69-B¹⁵, prevé un procedimiento que puede tener como

¹⁵ Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior. Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución. Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente. Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento. Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código. En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación

consecuencia la privación de los efectos que en derecho corresponden a los comprobantes fiscales.

El citado artículo, adicionado al Código Fiscal de la Federación con motivo de las reformas para 2014, establece dos presunciones de inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales: los procedimientos para que los sujetos involucrados puedan desvirtuar esas presunciones, así como las consecuencias jurídicas en caso de no lograrlo.

Esa norma, en términos generales tiene como propósito dotar a las autoridades tributarias de más herramientas para combatir las prácticas evasivas derivadas de la utilización de comprobantes fiscales emitidos por entidades que, presuntamente, no tienen capacidad ni infraestructura para realizar las operaciones que amparan dichos documentos, según se advierte en la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de diputados del Congreso de la Unión¹⁶.

Debe recordarse que, de acuerdo con los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y las disposiciones correspondientes de las leyes tributarias especiales, quienes cuenten con comprobantes fiscales que satisfagan los requisitos legales, tienen derecho a deducir o acreditar fiscalmente con base en ellos.

Adicionalmente, la información contenida en esos documentos goza de presunción de certeza, tal como prescribe el artículo 63, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

En ese contexto, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, dispone lineamientos y procedimientos que pueden tener como consecuencia última la privación de los efectos que en derecho corresponden a los comprobantes fiscales, es decir, permitir a las autoridades desconocer las operaciones respaldadas en tales documentos y sus correlativos efectos fiscales, aun cuando reúnan los requisitos formales para su validez.

Es importante señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que el precepto de mérito es constitucional, en tanto que no contraviene los derechos fundamentales de audiencia, irretroactividad, libertad de trabajo, presunción de inocencia, privacidad y penas no excesivas ni trascendentales.

fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

¹⁶ Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, Gaceta Parlamentaria, año XVI, número 3857-C, 8 de septiembre de 2013, pp. CV a CX.

Ahora bien, de conformidad con el citado artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, las autoridades podrán presumir que son inexistentes las operaciones que consten en comprobantes fiscales, en dos supuestos:

- A)** Cuando detecten que el contribuyente de que se trate carezca de activos, personal, infraestructura o capacidad para efectuar las actividades por las que expidió los comprobantes fiscales.
- B)** Cuando el contribuyente emisor no se encuentre localizado.

Una vez que se les notifique, a los contribuyentes respectivos, que se ubican en alguna de las hipótesis mencionadas, tienen la prerrogativa de manifestar lo que a su derecho convenga y aportar las pruebas correspondientes ante las autoridades a fin de desvirtuar la presunción mencionada, dentro del plazo legal establecido para ese propósito.

Después del análisis y valoración de las pruebas ofrecidas, las autoridades procederán a publicar en los medios de difusión previstos en el artículo en comento, el listado de contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción de inexistencia de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expidieron.

Los efectos de la publicación referida serán considerar con efectos generales, que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Por tanto, las autoridades están atribuidas para determinar con alcances *erga omnes*, una vez agotado el procedimiento de ley, que no producen ni produjeron ningún efecto los comprobantes fiscales emitidos por contribuyentes que no destruyeron la presunción de no contar con activos, personal, infraestructura o capacidad para realizar actividades productivas o que no estén localizados.

Por otra parte, las personas que hayan dado efectos tributarios a los comprobantes expedidos por contribuyentes incluidos en el listado definitivo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, están en posibilidad de acreditar ante las autoridades, en el plazo respectivo, que adquirieron los bienes o recibieron los servicios que constan en los documentos, o bien, corregir su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias.

Las autoridades fincarán los créditos fiscales a que haya lugar cuando, en ejercicio de sus facultades, cuando adviertan que un contribuyente que hubiera dado efectos a comprobantes expedidos por personas que aparezcan en el listado a que se refiere el artículo 69-B, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, no acredite la efectiva prestación de servicios o la adquisición de bienes, o no corrija su situación fiscal en los términos del propio dispositivo legal.

Asimismo, las operaciones respaldadas en los comprobantes fiscales se reputarán actos o contratos simulados para fines de los delitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Como puede observarse, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tiene dos ámbitos personales de aplicación, pues se encuentra dirigido, por un lado, a los contribuyentes emisores de comprobantes fiscales presuntamente apócrifos y, por otro, a aquellos que dieron algún efecto fiscal a esos comprobantes, con repercusiones legales para cada una de estas categorías de sujetos.

En la práctica, coloquialmente hablando, a los primeros contribuyentes se les ha etiquetado con el nombre de "EFOS" (empresas facturadoras de operaciones simuladas), y a los segundos se les identifica como "EDOS" (empresas que deducen operaciones simuladas).

Ambas clases de contribuyentes, en lo que les concierne individualmente y a través de los procedimientos específicos, tendrán la carga de comprobar que las operaciones por las que se expidieron los comprobantes fiscales efectivamente se realizaron para, de ese modo, evidenciar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones impositivas, tal como ocurre con las demás presunciones establecidas en las disposiciones tributarias y que pueden ser empleadas por las autoridades en su labor fiscalizadora.

De lo anterior, tenemos que las autoridades tributarias se encuentran facultadas para determinar, una vez agotado el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que no producen ni produjeron ningún efecto los comprobantes fiscales expedidos por contribuyentes sin activos, personal, infraestructura o capacidad material para realizar actividades productivas o que no estén localizados.

En ese sentido, las autoridades hacendarias fincarán los créditos fiscales correspondientes, cuando en ejercicio de sus facultades adviertan que un contribuyente que haya dado efectos a comprobantes expedidos por personas que se incluyan en el listado previsto en el artículo 69-B, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, no acredite la efectiva prestación de servicios o la adquisición de bienes, o no corrija su situación fiscal en los términos del propio dispositivo legal.

Así, tenemos que la única forma en que las autoridades fiscales pueden desconocer las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, se da cuando se sigue el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

En tal virtud, para que las autoridades fiscales puedan objetar las deducciones en materia de impuesto sobre la renta o los acreditamientos del impuesto al valor agregado, sería necesario que existiera una herramienta, procedimiento o título jurídico que permita a la primera desconocer la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, debido a que estos no cumplen con los requisitos previstos en las leyes.

Entonces, el hecho de que las autoridades fiscales desconozcan la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales debido a que, a su consideración, éstos no cumplen con los requisitos previstos en las disposiciones legales, vulnera los principios de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.

El principio de legalidad se vulnera al no existir disposición legal que permita a las autoridades fiscales desconocer la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales por el hecho de que estos no cumplan con los requisitos legales.

Por su parte, se viola el principio de seguridad jurídica, toda vez que los contribuyentes desconocen que si los comprobantes fiscales no cumplen con los requisitos, puede ocasionar que se desconozca las operaciones amparadas en ellos.

En ese contexto, considero que debe existir un procedimiento específico para que las autoridades fiscales puedan desconocer la existencia de las operaciones cuando los comprobantes no cumplen con los requisitos, y de esta manera, los contribuyentes tengan garantía de audiencia y, al igual que en el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, puedan presentar las pruebas que avalen su dicho.

CONCLUSIÓN

Una vez que se ha concluido el presente trabajo de investigación que sustenta esta tesis, es posible proponer las siguientes conclusiones:

Primera. Es criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Nación, que el requisito de la descripción del servicio o uso o goce se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades.

Segunda. En atención a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Nación, ya fijó como criterio, que es posible que los pormenores de los servicios se contengan en un documento distinto.

Tercera. Aunque la evolución de los comprobantes fiscales en nuestro país ha alcanzado muy altos estándares de penetración y cobertura, además de entendimiento y participación por parte de los contribuyentes, y aun con todos los criterios que ya ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el exceso de requisitos formales sigue poniendo en riesgo los derechos básicos de éstos

Cuarta. Los contribuyentes no cuentan con una herramienta, procedimiento o título jurídico que permita a las autoridades fiscales desconocer la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales cuando éstos no cumplan con los requisitos previstos en las leyes.

Para evitar tan graves e injustas afectaciones a la situación fiscal de los contribuyentes, tales como el rechazo de deducciones en materia de impuesto sobre la renta o de acreditamientos del impuesto al valor agregado, así como la violación a diversos principios constitucionales, tales como legalidad y seguridad jurídica, sería deseable que el legislador estableciera un procedimiento para que la autoridad

fiscal pueda desconocer las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales cuando éstos no cumplan con los requisitos previstos en las disposiciones legales.

BIBLIOGRAFÍA

Referencias bibliográficas

Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. *La seguridad jurídica en la materia tributaria*. México. Editorial Themis, S.A. de C.V. 2009. 1ª edición.

Alexy, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, trad. Carlos Bernal Pulido. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 2007. 2ª edición.

Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. México. Editorial Themis, S.A. de C.V. 2006. 20ª edición.

Blanco, María Isabel y otros. *Introducción a la Contabilidad*. España. Prentice Hall Iberia, S.R.L. 2000. 1ª edición.

Carbonell Sánchez, Miguel. Coordinador. *Argumentación Jurídica. El juicio de ponderación y el principio de proporcionalidad*. México. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. 2011.

Carrasco Iriarte, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. México. Oxford University Press México, S.A. de C.V. 2008. 3ª edición.

Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. México. Oxford University Press México, S.A. de C.V. 2000. 4ª edición.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México. Limusa. 1992. 3ª edición.

Diccionario de Finanzas. Argentina. Valleta Ediciones S.R.L. 2004. 1ª edición.

Diccionario Jurídico Mexicano. México. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. 1993. 2ª edición.

Elizondo López, Arturo. *Proceso Contable 1*. México. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V. 2000. 2ª edición. 11ª reimpresión.

Finney, Harry Anson. *Contabilidad General*, trad. Felipe Zamarripa Velázquez de León. México. UTEHA, S.A. de C.V. 1979. 1ª edición.

Horngren, Charles T. *Contabilidad*. México. Pearson Educación de México, S.A. de C.V. 2010. 8ª edición.

Kirchhof, Paul. *La influencia de la constitución alemana en su legislación tributaria, en Garantías constitucionales del contribuyente*. España. Tirant lo Blanch. 1998.

Lozano Aragües, Ricardo y otra. *Guía Elemental de Contabilidad para juristas*. España. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 1997. 1ª edición.

Molina Aznar, Víctor E. *Contabilidad para no contadores*. México. Ediciones Fiscales ISEF, S.A. 2002. 1ª edición.

Moreno Fernández, Joaquín. *Contabilidad Básica*. México. Grupo Editorial Patria. 2012. 3ª edición.

Muguillo, Roberto Alfredo. *Aspectos Contables para Abogados*. Argentina. AbeledoPerrot, S.A. 2010. 1ª edición.

Ortega Carreón, Carlos Alberto. *Derecho Procesal Fiscal*. México. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. 2015. 3ª edición.

Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de Derecho Fiscal*. México. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. 2012. 2ª edición.

Ovalle Favela, José. *Derecho procesal civil*. Oxford University Press México, S.A. de C.V. 2003. 9ª edición.

Ovalle Favela, José. *Garantías Constitucionales del Proceso*. México. Mc Graw Gill Interamericana de México. 1996. 1ª edición.

Pérez Luño, Antonio Enrique. *La Seguridad Jurídica*. Editorial Ariel. Barcelona. 1994. 1ª edición.

Reyes Sánchez, Sinuhé. *Interpretación de las leyes fiscales*. México. Editorial Liber Iuris Novum, S. de R.L. de C.V. 2015. 1ª edición.

Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. México. Oxford University Press México, S.A. de C.V. 1998. 2ª edición.

Ruiz Torres, Humberto Enrique. *Curso general de amparo*. Oxford University Press México, S.A. de C.V. 2012. 7ª reimpresión.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Las garantías de seguridad jurídica*. Colección Garantías individuales, Núm. 2. México. 2005. 2ª edición.

Tena Ramírez, Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*. México. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. 1996. 30ª edición.

Tena Ramírez, Felipe. *Leyes Fundamentales de México*. México. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. 1985. 1ª edición.

Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*. México. Oxford University Press México, S.A. de C.V. 2012. 1ª edición. 3ª reimpresión.

Referencias hemerográficas

Arcos Sánchez, Juan José. *Implicaciones en el incumplimiento de los requisitos fiscales para la expedición de los CFDI*. Revista Puntos Finos. Número 267. Octubre, 2017. Dofiscal. Thomson Reuters.

Erreguerena Albaiteiro, José Miguel y otro. *Extemporaneidad de la resolución para contribuyentes que hayan dado efectos a comprobantes fiscales presuntamente apócrifos*. Revista Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial. Número 816. Enero, 2017. Tax Editores.

Manzanilla Vega, Jesús Fernando. *Implicaciones legales del CFDI versión 3.3*. Revista Puntos Finos. Número 267. Octubre, 2017. Dofiscal. Thomson Reuters.

Victorio Domínguez, Juan Carlos. *Factura global por operaciones con el público en general (nueva versión 3.3)*. Revista Puntos Finos. Número 265. Agosto, 2017. Dofiscal. Thomson Reuters.

Referencias normativas

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Código Fiscal de la Federación.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- Resolución Miscelánea Fiscal.

Referencias electrónicas

- Semanario Judicial de la Federación. Consultable en línea. <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>
- Página Oficial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. <https://www.scjn.gob.mx/>
- Consulta de sentencias de órganos jurisdiccionales. <http://sise.cjf.gob.mx/consultasvp/default.aspx>
- Sistema de consultas de tesis y jurisprudencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. <http://sctj.tfja.gob.mx/SCJI/>
- Página Oficial del Congreso de la Unión. <http://www.congreso.gob.mx/>
- Página Oficial del Diario Oficial de la Federación. <http://dof.gob.mx/>
- Página Oficial de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. <http://www.prodecon.gob.mx/>
- Diccionario de la Real Academia Española. Consultable en línea <http://www.rae.es/>