



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

**ALCANCE DE LA “DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO”
DENTRO DEL CFDI Y SUS IMPLICACIONES FISCALES**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Eduardo García Ruiz

Director de Tesis

Manuel Andreu Galvez

Ciudad de México

2019.

ÍNDICE

	<i>Págs.</i>
I. Introducción	
<i>Antecedentes generales del uso de la factura en México</i>	4
<i>Características y ventajas de la facturación electrónica</i>	4
<i>Migración de la factura en papel a la factura electrónica</i>	7
<i>Situación actual de la factura electrónica y retos</i>	9
<i>Relación entre contexto en México y tesis que se analiza</i>	11
II. Desarrollo	
<i>Marco normativo actual aplicable a CFDIs</i>	12
<i>Requisito consistente en descripción del servicio</i>	17
<i>Tesis Segunda Sala SCJN</i>	19
<i>Contradicción de tesis y ejecutoria</i>	20
<i>Tesis que se propone en el presente trabajo</i>	26
<i>Primer argumento: marco fiscal mexicano no especifica qué debe incluir “descripción del servicio”</i>	26
<i>Segundo argumento: cuando la ley quiso pedir más detalle, así lo hizo</i>	27
<i>Tercer argumento: “describir” implica dar una idea general</i>	28
<i>Cuarto argumento: contar con documento adicional no prueba estricta indispensabilidad, pero sí sirve para entender concepto CFDI</i>	29

<i>Quinto argumento: alcance de término “descripción” no puede ser a discreción de la autoridad, ya que provocaría inseguridad jurídica</i>	30
<i>Sexto argumento: otros casos y criterios en el mismo sentido</i>	32
<i>Séptimo argumento: prevalencia de fondo sobre forma, conforme a juicio de resolución exclusiva de fondo</i>	48
III. Conclusiones	50
IV. Bibliografía	
<i>Legislación y disposiciones fiscales consultadas</i>	54
<i>Obras y otras publicaciones consultadas</i>	54

I. Introducción

Antecedentes generales del uso de la factura en México

La implementación de la factura en México, e incluso de su versión más moderna bajo la forma de la factura electrónica (hoy día Comprobante Fiscal Digital por Internet o CFDI) se ha venido dando desde hace varios años, y su origen o razón de ser obedece a diversos factores.

No hay que olvidar que el sistema tributario mexicano, como el de la gran mayoría de los países, está construido sobre una serie de reglas basadas en la autodeterminación de las contribuciones por parte de los propios contribuyentes.

Partiendo de un sistema de este tipo, México se ha caracterizado por ser un país sumamente formalista en materia fiscal. Y este formalismo por supuesto deriva del contexto histórico-social que se ha dado a lo largo de la historia de nuestro país.

Como consecuencia de lo anterior, el uso obligatorio de facturas ha servido como un medio a través del cual las autoridades fiscales han tratado de regular ciertos efectos que se generan para los contribuyentes dentro del marco fiscal mexicano, como es el caso de la deducción de gastos en materia de impuesto sobre la renta y del acreditamiento para fines del impuesto al valor agregado.

Durante muchos años, la forma en que operó el mecanismo de facturación en México fue a través de la impresión de facturas en papel por parte de impresores autorizados, con números de folio seriados y previamente aprobados por las autoridades fiscales.

No obstante, con el paso de los años este tipo de control demostró no ser suficiente. Prueba de ello fue la constante práctica abusiva (y evidentemente contraria a ley) de compra de facturas, mismas que cumplían con todas las formalidades y requisitos previstos en ley, pero que evidentemente correspondían a operaciones completamente inexistentes. De acuerdo con El Economista (2014), entre 2007 y 2009 el gobierno mexicano perdió \$3,400 millones de pesos, en gran parte debido a lo que llamó facturación apócrifa.

Derivado de lo anterior, a fin de ejercer un control mucho mayor sobre este tipo de prácticas, y con la supuesta finalidad de ir simplificando el proceso de emisión de facturas, el mecanismo tradicional de facturación en papel fue migrando paulatinamente a un esquema de facturación electrónica.

Características y ventajas de la facturación electrónica

En términos generales, la factura electrónica corresponde a un archivo o documento que se genera de manera digital, mismo que, como se explica más adelante, durante el periodo de transición de la desaparición de la factura en papel

e introducción de la propia factura electrónica, tuvo la misma validez que la de una factura en físico generada por un impresor autorizado.

Autores como Nieves (2011) señalan que la factura electrónica es un mecanismo de comprobación fiscal que aprovecha los medios electrónicos para la generación, procesamiento, transmisión y resguardo de los documentos fiscales. En otras palabras, la factura electrónica es un comprobante que consiste en un mecanismo alternativo de comprobación de ingresos y egresos, que utiliza tecnología digital en su generación, proceso, transmisión y almacenamiento de datos, y que maneja estándares de seguridad internacionalmente reconocidos que garantizan que el comprobante es auténtico, único y que será aceptado igual que el comprobante fiscal impreso.

Así, tal como sucedía con la factura tradicional, el objetivo primordial de una factura electrónica siempre ha sido el de comprobar la realización de operaciones entre dos partes (como pudiera ser la venta de un bien, la prestación de un servicio o el otorgamiento de un bien en arrendamiento).

Dicha factura, además de amparar la contraprestación pactada en la operación respectiva, también ha tenido como objetivo el servir como un medio de comprobación de gastos (para fines de su deducción en materia de impuesto sobre la renta), así como de traslado y pago del impuesto al valor agregado correspondiente (para fines de su acreditamiento en materia de dicho impuesto).

Para efectos fiscales, al igual que sucedía con la factura en papel, una factura electrónica debe cumplir con ciertos requisitos establecidos en ley, particularmente, en el Código Fiscal de la Federación (además de otros requisitos o formalidades de forma establecidos por el Servicio de Administración Tributaria, en su carácter de autoridad fiscalizadora y recaudatoria).

Como parte de los requisitos primordiales que caracterizan a una factura digital (y que la distinguen de una en papel) es la necesidad de contar con una Firma Electrónica Avanzada y de incluir un "sello digital" (a fin de comprobar la autoría en la emisión de dicha factura) no sólo por parte del emisor y/o proveedor autorizado, sino de la propia autoridad fiscal (a fin de confirmar la recepción de dicha factura por parte de esta última), lo que ha facilitado enormemente al fisco la identificación y rastreo de las facturas que se emiten a lo largo del país y los efectos fiscales que se producen a través de las mismas.

Hoy en día la factura electrónica (CFDI) es enviada, archivada y transmitida por medios electrónicos, pero también se puede imprimir bajo ciertas especificaciones que da el Servicio de Administración Tributaria. El contenido de dicha factura impresa está reflejado de la manera tradicional (en oposición a lo que sucede con el lenguaje informático utilizado por la factura electrónica, el cual corresponde al formato *Extended Markup Language* o XML).

No obstante, dicha representación impresa al día de hoy no tiene ningún valor por sí misma, sino que todos los requisitos se cumplen (y todos los efectos se producen) a través del propio archivo XML, el cual utiliza un lenguaje informático muy particular; dicho archivo electrónico es el único que tiene validez en cuestión de revisiones por parte del Servicio de Administración Tributaria o de cualquier autoridad.

Según ha sido señalado por las propias autoridades fiscales y por otros organismos, algunas de las ventajas que representa la implementación de un sistema de facturación electrónica son:

- Simplificación del proceso de generación de facturas;
- Menores costos administrativos;
- Mayor transparencia y seguridad;
- Automatización del proceso de emisión y entrega y consecuentemente mayor agilidad en la interacción entre clientes y proveedores;
- Reducción de tiempos en procesos administrativos;
- Homologación de la información incluida en las facturas, mejorando la precisión y utilidad de dicha información;
- Disminución de la posibilidad de falsificación;
- Integración automática y segura a la contabilidad;
- Reducción del uso de papel y responsabilidad ecológica;
- Liberación de espacios físicos dentro de las empresas;
- Eliminación de la posibilidad de pérdida o extravío;
- Mayor rapidez en la comprobación de la veracidad de las operaciones y de las propias facturas;
- Posibilidad de consultar la factura desde cualquier navegador de Internet;
- Mayor eficiencia en los procedimientos de auditoría;
- Eliminación paulatina de otras obligaciones fiscales que irán resultando innecesarias;
- Confidencialidad en el manejo, envío y resguardo de facturas;
- Incremento en el comercio electrónico; y
- Entre otros.

Entre las características positivas del comprobante electrónico se encuentran las siguientes:

1. Íntegro, al garantizar que la información contenida queda protegida y no puede ser manipulada o modificada;
2. Auténtico, ya que permite verificar la identidad del emisor y el receptor del comprobante;
3. Verificable, dado que la persona que emita el comprobante no podrá negar haberlo generado; y
4. Único, por virtud de que garantiza no ser violado, falsificado o repetido.

Migración de la factura en papel a la factura electrónica

A fin de implementar la facturación electrónica, México tomó base algunos países que ya contaban con algún esquema similar de comprobación fiscal, como es el caso de España y Chile. De estos países se tomó la idea de utilizar una Firma Electrónica Avanzada como medio de comprobación de la autoría en la emisión de los comprobantes electrónicos, así como el uso del formato XML como formato válido de los mismos.

De manera específica, hacia finales de la década de los 90's se dieron los primeros intentos de diseñar e implementar un sistema de facturación electrónica, lo cual sin lugar a dudas se vio fuertemente impulsado por los avances importantes en materia de equipos y herramientas computacionales, incluyendo el Internet (cuyo uso se masificó de manera importante durante estos años).

Desde aquel entonces se empezó a trabajar en el diseño de un marco legal que permitiera el uso de la factura electrónica, para lo cual primeramente se instituyó el denominado Comité de Factura Electrónica (formado por alrededor de 45 empresas pertenecientes a la Asociación Mexicana de Comercio Electrónico).

Ese trabajo inicial permitió identificar las modificaciones y adecuaciones que se necesitaban hacer a las leyes tributarias en México, a fin de sentar la base de un marco jurídico que permitiera llevar a la práctica la utilización de un sistema de facturación electrónica.

Así fue como en 2004 se aprobó por primera vez la emisión y uso de la factura electrónica (concretamente, del entonces llamado Comprobante Fiscal Digital o CFD) como un medio de comprobación fiscal, siguiendo el modelo previamente aprobado por el Comité de Factura Electrónica. En congruencia con lo anterior, otros cambios que fueron realizados a nuestro marco jurídico tributario a partir de 2004 fue el establecimiento del uso de la Firma Electrónica Avanzada para la realización de trámites ante las autoridades fiscales.

De esta forma, a partir de 2005, la factura electrónica coexistió a lo largo de varios años con la factura en papel. Si bien en este año la utilización de la factura electrónica no resultaba obligatoria y su uso era prácticamente nulo en comparación con la factura tradicional, desde ese entonces comenzaron a sentarse las bases de lo que hoy en día es una realidad. Según la AMEXIPAC (2014), en 2005 se llevaron a cabo alrededor de 140,000 transacciones mediante factura electrónica, frente a las más de 3,000 millones que se realizaron en 2013.

En 2009 se da otro cambio importante, consistente en la posibilidad de emitir las facturas electrónicas a través de medios propios o a través de terceros. La utilización de facturas en papel se comienza a limitar a operaciones de bajo importe.

Siguiendo con esta tendencia, durante 2010 se introdujeron ajustes adicionales importantes al sistema de facturación, algunos de los cuales resultaron cruciales para lograr una migración definitiva al uso obligatorio de facturas electrónicas que se daría en los siguientes años.

Por una parte, se incorporó a las facturas tradicionales un código de barras, el cual permitió a las autoridades fiscales tener un mejor control y monitoreo de las facturas que eran emitidas en aquel entonces; dicho código de barras se descargaba a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y se incluía en el comprobante al momento de su impresión.

De igual forma, hacia finales de dicho año de 2010, se crea de manera formal el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), el cual sigue sirviendo de base para el modelo de factura electrónica que conocemos hoy en día. Con motivo de la creación de este nuevo modelo, también se introduce por primera vez la figura de los Proveedores Autorizados de Certificación (o PACs), a quienes se encomienda la responsabilidad de validar la factura para su posterior envío al Servicio de Administración Tributaria.

De acuerdo con la AMEXICAP (2014), para poder ser Proveedor Autorizado de Certificación, se requiere pasar por una exhaustiva auditoría técnica que garantice la seguridad operativa y de infraestructura, y una vez obtenida la autorización, se requiere acreditar continuamente el cumplimiento de diversas obligaciones aplicables.

Para 2011 se contaba con 3 métodos de facturación: (i) el CFDI, cuyo uso resultaba obligatorio para todas las empresas con ingresos mayores a \$4 millones de pesos; (ii) el CFD, mismo que se generaba y emitía a través de medios propios (permitiéndose a las empresas que utilizaban esta forma de facturación y que obtuvieran ingresos mayores a la referida cantidad de \$4 millones de pesos, el poder seguirlo haciendo); y (iii) la factura impresa con código de barras bidimensional, la cual podía utilizarse tratándose de ingresos que no excedieran del monto de \$4 millones de pesos antes señalado.

A partir de 2014, el uso de la factura electrónica, concretamente, a través de su modelo CFDI, se volvió obligatorio para todos los contribuyentes, dejando atrás a la factura en papel que había sido utilizada durante muchos años.

Fue así como la utilización del CFDI se volvió obligatoria para todas las personas que tuvieran ingresos mayores a \$250 mil pesos al año, desapareciendo prácticamente en su totalidad la facturación a través del CFD o de comprobantes impresos con código de barras.

No obstante, debido a la complejidad de migrar de manera definitiva a un sistema de facturación electrónica, las autoridades otorgaron una facilidad para las personas físicas que en el último ejercicio declarado hubieran tenido ingresos anuales iguales o mayores a \$500 mil pesos y que emitían comprobantes

impresos o CFD, consistente en seguir facturando bajo estos esquemas hasta el 31 de marzo de 2014, siempre y cuando a partir del 1° de abril de dicho año migraran al esquema de CFDI.

Aun con esta facilidad, de acuerdo con El Economista (2014), entre enero y noviembre de 2014 la emisión de CFDIs creció un 160.9% en comparación con el mismo periodo de 2013, pasando de 1,733 millones a 4,521 millones.

El uso obligatorio del CFDI sin lugar a dudas representó un cambio muy importante dentro del sistema tributario mexicano. Las propias autoridades fiscales iniciaron una campaña muy fuerte para informar a los contribuyentes sobre esta migración obligatoria, señalando que el objetivo de la misma era la instrumentación de un esquema de comprobación fiscal que permitiera a los contribuyentes la emisión de comprobantes a través de documentos electrónicos con validez fiscal que vincularan a los emisores con los comprobantes que emiten, garantizando un mayor control y eficiencia de los recursos en la fiscalización.

En 2017 se comienza con la estandarización de la información contenida en los CFDIs, a través de la publicación de los llamados “catálogos”. Por otra forma, se comienza a hacer disponible a todos los usuarios la posibilidad de validar la información contenida en un determinado CFDI.

Situación actual de la factura electrónica y retos

En años recientes, el uso obligatorio de la factura electrónica se ha complementado con otras medidas que han sido adoptadas en ley, como es la obligación que existe para ciertos contribuyentes de llevar una contabilidad electrónica y de proporcionar periódicamente cierta información a las autoridades fiscales respecto a dicha contabilidad.

La utilización de la factura electrónica es una realidad en nuestro país, que si bien pone a México como pionero en este rubro, también trae consigo una serie de retos y desafíos adicionales tanto para los contribuyentes como para las propias autoridades fiscales, además de poner en evidencia el estricto formalismo que sigue aplicando en nuestro país (producto, en gran parte, de la desconfianza en los contribuyentes, a veces justificada por el mal actuar de varios, pero en otras ocasiones no), en comparación a otros países en los que el fondo tiene mucho más peso que la forma.

Algunos han seguido buscando la manera de defraudar a la ley aun bajo el sistema de facturación electrónica actual. Un ejemplo de esto es la creación de empresas que cumplen con todas las formalidades para hacerse pasar como empresas reales, con todos los requisitos aplicables para la emisión de facturas electrónicas y con todas sus obligaciones fiscales. El “pequeño” detalle de estas empresas es que las operaciones que éstas llevan a cabo son simuladas o completamente inexistentes, mientras que los “clientes” que recurren a este tipo

de empresas evidentemente dan efectos fiscales (de deducción y acreditamiento) a los CFDIs que reciben de las mismas.

Lo anterior evidentemente encendió las alarmas de las autoridades fiscales, quienes presionaron para que a través del debido proceso legislativo se incorporaran desde hace algunos años (y lo lograron) una serie de disposiciones en el Código Fiscal de la Federación para desincentivar la realización de operaciones inexistentes.

Tal es el caso del artículo 69-B de dicho ordenamiento, el cual prevé que cuando la autoridad fiscal detecte que el contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para realizar sus operaciones, o bien, que dicho contribuyente se encuentra no localizado, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes y, por tanto, que dichas operaciones no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

En términos generales, una vez hecha la presunción por parte de las autoridades fiscales y después de cierto proceso en que los contribuyentes tienen la posibilidad de desvirtuar dicha presunción, dichas autoridades proceden a la publicación de un listado (a través del Diario Oficial de la Federación) de aquellos contribuyentes que a su consideración no lograron desvirtuar la imputación.

Si bien medidas como la anterior han logrado combatir de cierta forma el que se sigan cometiendo este tipo de prácticas abusivas por parte de los contribuyentes, la realidad es que también ha provocado ciertos efectos colaterales indeseados. Por ejemplo, existen algunas empresas de las que han llegado a ser incluidas en el listado cuyas operaciones son completamente reales; si bien más adelante dichas empresas han sido eliminadas del mismo, no es difícil imaginarse el daño reputacional que les ocasionó el haber formado parte del referido listado en algún momento. Asimismo, el hecho de que a los clientes que celebraron operaciones reales con estas empresas se les niegue la posibilidad de darle efectos fiscales a dichas operaciones, a todas luces resulta algo injusto.

Otro de los retos que ha traído consigo la facturación electrónica es que, no obstante el objetivo de traer mayor simplicidad a los contribuyentes, la realidad ha demostrado todo lo contrario, al menos durante el proceso de transición y a raíz de los constantes cambios y obligaciones que las autoridades fiscales han ido introduciendo a lo largo de los últimos años.

Un reflejo de lo antes señalado son los diversos complementos que se han ido añadiendo a los CFDIs en el último par de años (como es el caso del complemento de nómina o del más reciente complemento de pagos), cuya fecha de entrada en vigor ha sido postergada por las propias autoridades en diversas ocasiones, reconociendo lo complicado que es para los contribuyentes mantenerse al día respecto a sus obligaciones de este tipo.

Y es que el poder cumplir hoy en día con todas las obligaciones que resultan aplicables en materia de CFDIs (no sólo tratándose de la típica factura, sino también de otro tipo de documentos cuya emisión ha sido “homologada” bajo el formato de CFDIs, como es el caso de los recibos de nómina o de las constancias de pagos y retenciones) verdaderamente ha probado ser todo un reto para los contribuyentes, en especial para las empresas, quienes constantemente se han visto obligados a actualizar sus sistemas de facturación, a capacitar más y más a su personal por el grado de especialización requerido, a invertir en sistemas y en nuevos equipos de cómputo y *software* y en general a destinar mayores esfuerzos y recursos, con el único objetivo de cumplir con dichas obligaciones fiscales a tiempo.

Y ya no hablar del caso de empresas pequeñas o medianas, muchas de las cuales no cuentan con la preparación, conocimientos y recursos suficientes para poder emprender un reto como el que representa el uso obligatorio de este tipo de comprobantes electrónicos. Por tal motivo, sería conveniente que las autoridades fiscales establecieran programas de capacitación para esta clase de contribuyentes, a fin de hacerlos sentir más cómodos en cuanto al uso de facturas electrónicas, de mantenerlos informados sobre nuevas actualizaciones al marco jurídico aplicable y de que éstos puedan seguir cumpliendo en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias.

Por otra parte, si bien la mayor parte del marco jurídico que regula la emisión de CFDIs se encuentra contenido en ley, los constantes cambios que son efectuados por las autoridades fiscales (mediante la publicación de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal y a sus anexos, así como a sus guías explicativas y demás manuales informativos) y que aparentemente corresponden a simples ajustes de forma y no de fondo, contribuyen a la generación de una incertidumbre jurídica en los contribuyentes, quienes ante dichos cambios de manera recurrente se ven forzados a implementar nuevas medidas, sin ninguna garantía de que las reglas del juego no serán modificadas nuevamente por las autoridades fiscales en el corto plazo.

Relación entre contexto en México y tesis que se analiza

Como se explicará más adelante, la tesis que se analiza en el presente y por la cual se hace el planteamiento que abajo se detalla, consistente en una tesis de jurisprudencia, por contradicción de tesis, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme a la cual, en términos generales, se analizaron dos posturas previamente emitidas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

En términos generales, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito sostenía que la descripción de los servicios incluida en los comprobantes fiscales que revisó, era genérica y, por ende, insuficiente para

comprobar a qué se referían dichos servicios. De igual forma, dicho Segundo Tribunal consideró que la descripción de los servicios prestados debía realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto (como pudiera ser el caso del contrato de prestación de servicios respectivo), por lo que dicha descripción debía ser amplia. Si de dicha descripción no se podía constatar si los servicios respectivos habían resultado estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente, entonces procedía el rechazo del acreditamiento del impuesto al valor agregado asociado a los mismos.

Lo relevante de esta postura (misma que se analizará con mayor profundidad más adelante) está en que la misma radica en un excesivo formalismo por parte de la autoridad fiscal en el cumplimiento de requisitos, lo cual a su vez ha sido producto del contexto histórico-social que se ha dado en nuestro país a lo largo de décadas.

Reflejo de ese contexto son las diversas prácticas abusivas que han cometido diversos contribuyentes, a través de las cuales buscan mermar artificiosamente la base tributaria o generar beneficios completamente inexistentes. Por ello, no sorprende el que hoy en día tengamos una autoridad fiscal (y en ocasiones, algunos tribunales) temerosa de los posibles comportamientos fraudulentos por parte de los contribuyentes y la cual muchas veces trata de combatir dichos comportamientos a través de meras cuestiones de forma, sin siquiera entrar al fondo del asunto.

No obstante, como se analizará y sostendrá más adelante, dicha veneración desbordada hacia el formalismo es algo que poco a poco tiene que ir cambiando, ya que no resulta correcto que por el comportamiento ilegal de unos cuantos, la autoridad prejuzgue que todos los contribuyentes son “malos” y que, consecuentemente, a raíz de meros temas de forma, les ocasione un perjuicio.

Reflejo de este cambio gradual de mentalidad es la reciente incorporación a nuestro marco legal tributario del llamado juicio de resolución exclusiva de fondo, cuyas características principales se describirán más adelante, siendo lo relevante en este apartado el señalar que dicho juicio es un indicativo claro de la forma en que debieran de resolverse los juicios en el futuro, en situaciones en que la existencia de sustancia esté plenamente demostrada, pero no se haya cumplido con todos los requisitos de forma aplicables (teniendo mucho mayor peso e importancia el fondo y no la forma, a fin de que se concluya sobre la procedencia o no de determinados efectos fiscales).

II. Desarrollo

Marco normativo actual aplicable a CFDIs

Hoy en día, la emisión de CFDIs se encuentra soportada principalmente en las siguientes disposiciones (si bien existen ciertos artículos específicos tanto de la Ley del Impuesto sobre la Renta como de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

que hacen referencia a ciertas obligaciones y efectos asociados con dichos comprobantes):

- Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como algunos artículos del Capítulo Segundo (“De los Medios Electrónicos”) del Título I (“Disposiciones Generales”) de dicho ordenamiento, capítulo que comprende los artículos 17-C al 17-L;
- Capítulo V del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (artículos 36 al 40);
- Capítulo 2.7. (“De los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica”) de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018;
- Anexo 20 de dicha Resolución Miscelánea Fiscal;
- Guía de llenado de los CFDIs publicada por el Servicio de Administración Tributaria en su portal de Internet; y
- Preguntas frecuentes y respuestas.

De manera específica, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

También se prevé que las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, o reciban servicios, o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones, deberán solicitar el CFDI respectivo.

Los contribuyentes que deban emitir comprobantes fiscales conforme a los supuestos antes señalados deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

- I. Contar con un certificado de Firma Electrónica Avanzada vigente.
- II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de sello digital.

Dicho sello digital permitirá acreditar la autoría de los CFDIs que expidan las personas físicas y morales, quedando sujeto a la regulación aplicable al uso de la Firma Electrónica Avanzada.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la Firma Electrónica Avanzada de la persona solicitante.

- III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de dicho Código Fiscal de la Federación.
- IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el CFDI 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 antes referido; (ii) asignar el folio del comprobante; y (iii) incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

Se prevé que dicha autoridad fiscal podrá autorizar a Proveedores Autorizados de Certificación de CFDIs para que efectúen la validación, asignación e incorporación antes señaladas, mismos que deberán estar previamente autorizados por dicho órgano y cumplir con los requisitos que al efecto establezca el mismo mediante reglas de carácter general.

- V. Una vez que al CFDI se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del Proveedor Autorizado de Certificación, 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 CFDI (es decir, el archivo XML) y, cuando les sea solicitada por dichos clientes, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.
- VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

También se establece que los contribuyentes podrán comprobar la autenticidad de los CFDIs que reciban consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante respectivo fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del mismo, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente.

El mencionado artículo 29 del Código Fiscal de la Federación también prevé que el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus CFDIs por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en dichas reglas determine.

Ahora bien, como fue señalado anteriormente, de conformidad con la fracción III del referido artículo 29, los contribuyentes que emitan CFDIs deben cumplir los requisitos previstos en el artículo 29-A del propio Código Fiscal de la Federación para la emisión de los mismos.

Dicho artículo 29-A señala que los CFDIs a que se refiere el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, deberán contener los siguientes requisitos:

- I. La clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV del artículo 29 del Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.
- III. El lugar y fecha de expedición.
- IV. La clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

Se prevé que cuando no se cuente con la clave del Registro Federal de Contribuyentes antes referida, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

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

En relación con lo previsto en esta fracción V, la regla 2.7.1.28. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 establece que los contribuyentes podrán señalar en los CFDI que emitan, la unidad de medida que utilicen conforme a los usos mercantiles. Para tal fin, dicha regla prevé que se deberá registrar la unidad de medida que corresponda con la Clave Unidad del Catálogo "Clave Unidad" señalada en el Anexo 20 de la Resolución; en caso de que no se encuentre la clave específica de la unidad de medida que se utilizó conforme a los usos mercantiles, los contribuyentes podrán señalar la clave que más se acerque o se asemeje.

La propia fracción V prevé algunos requisitos adicionales para el caso de la descripción del concepto, tratándose de CFDIs que se expidan bajo ciertos supuestos específicos (mismos que se comentan más adelante). Algunos de estos supuestos a su vez se ven complementados con lo previsto en ciertas reglas misceláneas.

- VI. El valor unitario consignado en número.

Similar a la fracción V anterior, la fracción V también prevé ciertos requisitos adicionales que deberán cumplir los CFDIs que se expidan bajo ciertos supuestos específicos.

- VII. 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 CFDI 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.

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 CFDI por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un CFDI 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 CFDI 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.
- 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.

VIII. Ciertos requisitos específicos tratándose de mercancías de importación.

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

Cabe señalar que esta última fracción es la que faculta al Servicio de Administración Tributaria para regular en reglas misceláneas ciertos aspectos relacionados con la emisión de CFDIs.

Si bien es entendible que la autoridad fiscal se encuentre en posibilidad de aclarar ciertos aspectos en relación con este tema (a raíz de los múltiples escenarios y casos particulares que se pueden dar en la

práctica), también es cierto que en la práctica el Servicio de Administración Tributaria ha abusado de esta facultad, cambiando las reglas del juego de manera muy frecuente, lo que claramente ha generado un ambiente de inseguridad jurídica entre los contribuyentes.

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación también establece que las cantidades que estén amparadas en CFDIs que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, el Código Fiscal de la Federación es claro al señalar que las cantidades amparadas en CFDIs que no cumplan con algún requisito de los previstos en el propio artículo 29-A o en el artículo 29 de dicho Código, o cuando los datos respectivos sean plasmados de manera distinta a lo previsto en las disposiciones fiscales, las referidas cantidades no producirán efectos fiscales.

Considerando que la disposición antes señalada está prevista en ley y que, por tanto, el hecho de que se dé el incumplimiento de algún requisito (de forma) pudiera ocasionar que se invaliden todos los efectos fiscales asociados al CFDI respectivo¹, lo relevante entonces es definir, con la mayor precisión posible, en qué casos se pudiera presentar alguna situación de incumplimiento de este tipo (es decir, de alguno de los requisitos previstos tanto en el artículos 29 del Código Fiscal de la Federación como en el artículo 29-A de dicho ordenamiento, particularmente, del previsto en la fracción V de este último artículo, consistente, entre otros, en incluir en el CFDI de que se trate una descripción del servicio).

Finalmente, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación prevé que los CFDIs sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación.

Tal como se puede observar, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación regulan la manera en que los contribuyentes deben de emitir sus

¹ Aunque como se analiza más adelante, hoy en día existe una figura relativamente nueva (la del juicio de resolución exclusiva de fondo) que permitiría atender al fondo del asunto y no a los temas de forma, a fin de resolver la procedencia o no de los efectos fiscales correspondientes.

Como se desprende del análisis que se realiza más adelante, pareciera que esta novedosa figura de alguna forma va directamente en contra de lo previsto en el párrafo respectivo del Código Fiscal de la Federación, el cual busca anular los mencionados efectos fiscales en caso de incumplimiento de algún requisito de forma.

CFDIs, así como los requisitos de contenido que éstos deben de cumplir, respectivamente.

Requisito consistente en descripción del servicio

Como parte de los requisitos de contenido que se prevén en el artículo 29-A antes referido, su fracción V prevé que los CFDIs deberán señalar la cantidad, la unidad de medida, así como la clase de los bienes o mercancías o la descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

En el caso específico de la descripción del servicio, ni el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco algún artículo del Reglamento de dicho Código ni alguna regla de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, ni tampoco alguna guía o pregunta frecuente, establecen el nivel de detalle que debe tener dicha descripción o algún parámetro sobre los datos mínimos que la misma debe incluir.

No obstante lo anterior, resulta conveniente atender a lo dispuesto en el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal, el cual regula los aspectos técnicos relacionados con la emisión de los CFDIs, a fin de determinar si dicho Anexo pudiera aportar un poco de luz en cuanto al nivel de detalle que se requiere al momento de describir el servicio respectivo.

El apartado A de la fracción I de dicho Anexo 20 prevé que el contribuyente que emita CFDIs debe generarlos bajo cierto estándar, validando su forma y sintaxis en un archivo con extensión XML, siendo éste el único formato para poder representar y almacenar comprobantes de manera electrónica o digital.

Adicionalmente, el referido Anexo 20 prevé que el contribuyente debe sujetarse a las disposiciones fiscales vigentes y aplicar lo establecido en la Guía de Llenado de los CFDIs que el Servicio de Administración Tributaria publique en su portal de Internet.

Ahora bien, en la sección del Anexo 20 que describe qué debe incluir el nodo de "Concepto" de un CFDI, se establecen, entre otros, los siguientes atributos:

- Como atributo requerido, la clave del producto o del servicio amparado (*ClaveProdServ*), debiéndose utilizar alguna de las claves del catálogo de productos y servicios cuando el concepto respectivo efectivamente corresponda a alguna de éstas.
- Como atributo opcional, el número de parte o del identificador del producto o servicio respectivo (*NoIdentificacion*).

- Como atributo requerido, la descripción del bien o servicio correspondiente (*Descripcion*), previéndose que su longitud mínima es de 1 carácter y su máxima de 1,000 caracteres.

Como se puede observar, el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal únicamente establece ciertos lineamientos técnicos que deben de cumplir los CFDIs, estableciendo como un atributo requerido el que se incluya la descripción del bien o del servicio de que se trate, misma que no podrá exceder una longitud de 1,000 caracteres, sin que se proporcione mayor detalle sobre qué debe incluir dicha descripción dentro del CFDI.

Lo único que complementa a dicha descripción es la inclusión de una clave (obligatoria) y/o de un identificador (opcional), lo que permite identificar el concepto general y homologado al que corresponde el bien o servicio respectivo.

Conforme a todo lo anterior, resulta claro que ninguna disposición fiscal, regla miscelánea o anexo relativo, guía, pregunta, etc., establece de manera precisa y detallada qué debe contener la descripción del servicio prestado.

Tesis Segunda Sala SCJN

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió, después de haber deliberado en sesión pública el 18 de octubre de 2017, la siguiente tesis de jurisprudencia, por virtud de una contradicción de tesis:

“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN. El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen,

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

(Énfasis añadido)

Como se puede observar, de conformidad con la tesis antes transcrita, el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (vigente en los ejercicios fiscales de 2008 y de 2012), consistente en que el comprobante fiscal debe contener, entre otros, la descripción del servicio (y que conforme al Código vigente hoy en día se mantiene inalterado), se debe considerar como cumplido cuando en el comprobante fiscal respectivo se señale de manera clara el concepto al cual corresponde dicho servicio, delimitando de cierta manera qué lo compone, pero sin que sea necesario incluir un detalle exhaustivo, a raíz precisamente de la multiplicidad de tipos de servicios que se pueden dar en la práctica.

En este sentido, la referida tesis reconoce que, si bien es cierto que la descripción del servicio prestado debe ser clara y precisa, el detalle específico o pormenores correspondientes a dicho servicio pueden contenerse en un documento distinto en el que se integre la explicación y características correspondientes (como pudiera ser el contrato específico que regula la prestación del servicio).

Como señala la propia tesis, el documento antes señalado resultará relevante a fin de que las autoridades fiscales puedan determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción en materia de impuesto sobre la renta o del acreditamiento en materia de impuesto al valor agregado, que mediante los comprobantes fiscales correspondientes solicite el contribuyente; esto, tomando en cuenta que dichos comprobantes en ningún momento limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, mismas que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, pueden requerirles toda el soporte respectivo, como es el caso del documento ya señalado.

Es importante mencionar que, como fue señalado anteriormente, la referida tesis fue emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y la misma constituye jurisprudencia por haber derivado de una contradicción de tesis.

Contradicción de tesis y ejecutoria

La contradicción de tesis en el caso particular corresponde a la 232/2017 y se suscitó entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, de conformidad con lo siguiente.

Primeramente cabe señalar que, tal como se señaló en la propia ejecutoria que dio lugar a la tesis objeto del presente análisis, cuando existen criterios contrarios emitidos por los tribunales colegiados en este tipo de asuntos, se presenta la necesidad de unificarlos. Dicha divergencia de criterios existe cuando los tribunales contendientes adoptan en sus sentencias criterios jurídicos discrepantes sobre un mismo punto de derecho, con independencia de que las cuestiones fácticas que los rodeen no sean exactamente iguales.

Así, la existencia de una contradicción de tesis se da cuando se cumplen los siguientes requisitos (mismos que a consideración de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se cumplieron en el caso objeto de análisis):

- a) Que los tribunales contendientes hayan resuelto alguna cuestión litigiosa en la que se vieron en la necesidad de ejercer el arbitrio judicial a través de un ejercicio interpretativo.
- b) Que entre los ejercicios interpretativos respectivos exista al menos un tramo de razonamiento en el que la interpretación ejercida gire en torno a un mismo tipo de problema jurídico.
- c) Lo anterior pueda dar lugar a la formulación de una pregunta genuina acerca de si la forma de acometer la cuestión jurídica es preferente con relación a cualquier otra que, como dicha forma, también sea legalmente posible.

En el caso del primer requisito, la Segunda Sala consideró que, al resolver las cuestiones litigiosas presentadas, los tribunales contendientes se vieron en la necesidad de ejercer el arbitrio judicial a través de un ejercicio interpretativo para llegar a una solución determinada, por lo que dicho requisito se tuvo por cumplido.

Respecto al segundo requisito, la referida Segunda Sala también lo consideró por cumplido, ya que los ejercicios interpretativos realizados por los tribunales contendientes giraron en torno a la cuestión jurídica consistente en saber cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales, de conformidad con lo establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (vigente en los ejercicios fiscales de 2008 y de 2012), particularmente, si el cumplimiento de dicho requisito únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o si es susceptible de detallarse en documento distinto.

El planteamiento de la cuestión jurídica anterior implícitamente lleva a la pregunta de cuál debe de ser el nivel de detalle contenido en el CFDI respectivo a fin de considerar que se cumple con el requisito antes señalado.

Al resolver su asunto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito sostuvo el criterio relativo a que las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivan, para concluir que no existe justificación legal para que la autoridad fiscal haya rechazado las deducciones solicitadas con tales facturas, ya que de su contenido se advierte el concepto que amparan.

Ahora bien, dado que no todos los gastos son deducibles para fines del impuesto sobre la renta, ni el impuesto al valor agregado pagado al respecto es acreditable en todos esos casos (pues como parte de los requisitos que se deben de cumplir se encuentra el que las erogaciones correspondientes sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente), la “descripción del servicio” antes aludida debe ser lo suficientemente clara para que permita establecer si el gasto realizado es estrictamente indispensable.

En ese contexto, el referido Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito consideró infundado el agravio de la autoridad por el que pretendió la no deducibilidad de los gastos que amparan las facturas que exhibió el contribuyente, al considerar que no eran gastos estrictamente indispensables, por no describir que la “prestación de servicios profesionales de almacenaje” (concepto incluido en las facturas) comprendía los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías respectivas.

Dicho Tercer Tribunal advirtió y reconoció que el origen de tales facturas se encontraba en el contrato de prestación de servicios de fecha 1° de enero de 2008 que el contribuyente celebró con su contraparte, específicamente, en el apartado relativo al objeto del contrato.

En el caso particular, el servicio de almacenaje que le fue prestado al quejoso por la empresa con la que contrató dicho servicio consistió en que esta última proporcionara personal experto para el manejo y resguardo de bienes, prestación de servicios por la cual esta última percibió ingresos; por tal motivo, el mencionado Tercer Tribunal señaló que era evidente que las facturas correspondían a la prestación de dichos servicios profesionales específicos, en razón de lo pactado en el contrato respectivo, advirtiendo con claridad la relación existente entre tales facturas y el contrato de prestación de servicios del 1° de enero de 2008.

Por su parte, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el asunto que fue de su competencia, sostuvo que la descripción de los servicios proporcionados que se había incluido en los comprobantes fiscales emitidos a favor del quejoso (en este caso, mano de obra) era genérica y, por ende, insuficiente para comprobar a qué se referían dichos servicios.

Este Segundo Tribunal sostuvo que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto, como lo sería el contrato de prestación de servicios celebrado entre el quejoso y un tercero.

De manera particular, dicho Segundo Tribunal consideró que la descripción que se debía de incluir en el comprobante fiscal tenía que ser amplia, al concluir que el significado del verbo “describir” contenido en la norma, orilla a afirmar que no sea suficiente que dicho comprobante contenga la cita de una idea general, pues el vocablo “descripción” conlleva a la necesidad de incluir la explicación detallada del servicio prestado.

Esta conclusión fue alcanzada por el mencionado Segundo Tribunal a raíz de ciertas definiciones contenidas en el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, conforme a las cuales una “descripción” implica representar algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias.

El referido Segundo Tribunal consideró que su conclusión se robustecía teniendo en consideración que el comprobante fiscal acredita la realización de un gasto, sin que ello sea suficiente para que se produzcan efectos fiscales, ya que dependerá del tipo de contribuyente y del tipo de gasto a fin de que se pueda dar una deducción o acreditamiento, y aun cuando se tengan los documentos que los acrediten, la tenencia de estos últimos no basta para que se produzcan todo tipo de efectos fiscales (al sólo servir de referencia para los términos en que una operación se llevó a cabo), sino que deben existir los demás elementos esenciales para que un gasto produzca dichos efectos.

Siguiendo dicho razonamiento, el Segundo Tribunal consideró que el comprobante fiscal es de suma importancia, al representar para el contribuyente y para la autoridad un elemento de prueba básico para demostrar, por una parte, la existencia de un gasto (el cual podrá producir efectos de deducción o acreditamiento), y por la otra, la de un ingreso o acto o actividad gravable, estando dotado el propio comprobante de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que dicho comprobante, por sí mismo, se utilice para la función para la que fue creado, es decir, como elemento de prueba.

Por tanto, concluyó que el comprobante fiscal debe contener los requisitos de identificación necesarios para saber por qué concepto se emitió, lo que justifica que deba detallarse el servicio o actividad que justificó su emisión y que dicho señalamiento no pueda 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 la actividad del contribuyente que lo recibió.

Así, el Segundo Tribunal sostuvo que en el caso particular, la descripción del servicio en los comprobantes que exhibió el quejoso (mano de obra) resultó genérica, puesto que no permitió saber cuál fue el concepto que justificó su emisión, a fin de constatar si tal servicio realmente fue indispensable para la

actividad comercial del referido quejoso y si, por tanto, el impuesto al valor agregado pagado por dichos servicios resultó acreditable, lo cual derivó en que rechazara el acreditamiento efectuado por dicho quejoso.

Ahora bien, como advirtió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los tribunales contendientes analizaron una misma hipótesis jurídica y finalmente discrepan sobre la forma en que se debe de cumplir con el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, particularmente, si el cumplimiento de la “descripción del servicio” previsto en dicha disposición únicamente debe constar en el comprobante fiscal respectivo o es susceptible de detallarse en documento distinto.

En ese contexto, en aras de salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes en la interpretación de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (particularmente, del vigente en los ejercicios fiscales de 2008 y de 2012), dicha Segunda Sala consideró imperativo resolver la divergencia de criterios sostenidos por los tribunales contendientes ya señalados.

Considerando lo anterior, la Segunda Sala consideró que el tercer requisito a fin de que se pudiera configurar la existencia de una contradicción de tesis, también se configuraba en el caso particular, ya que los puntos de vista de los tribunales contendientes reflejaban contradicción en sus consideraciones y razonamientos, lo que daba lugar a la formulación de las siguientes preguntas:

- ¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la “descripción del servicio” en los comprobantes fiscales?
- ¿El cumplimiento de la “descripción del servicio” previsto en la invocada disposición normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?

La respuesta a la primera interrogante formulada ya había sido proporcionada por la Segunda Sala, al resolver, por unanimidad de votos, ciertos amparos directos en sesiones del 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016, en los que se pronunció respecto a la interpretación y alcance de la referida fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2008 y en 2013), así como a su constitucionalidad desde la perspectiva de los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

En el primero de tales precedentes, dicha Segunda Sala sostuvo que el término “descripción” es de uso común y de fácil comprensión, tomando en cuenta que a su vez el término “describir” no es ambiguo, sino que en términos del Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, existe el elemento esencial de dar una idea de algo, delimitando sus partes o propiedades.

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

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

Es decir, en todo momento la autoridad fiscal está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación, por un lado, y la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda, por el otro, pudiendo dicha autoridad rechazar la procedencia de cualquier documento comprobatorio que le sea entregado, si existiera motivo para ello.

Así, es correcto el sostener que la simple tenencia del documento no es suficiente para que éste tenga efectos fiscales, sino que se encuentra sujeto a la revisión y validación de las operaciones que ampara a fin de que el mismo sea eficaz como elemento de prueba.

De lo anterior, la Segunda Sala señaló que la misma ha sido categórica al sostener que el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A 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, lo que implica que dicha descripción sea 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.

La Segunda Sala señaló que las anteriores consideraciones también resultan aplicables a lo dispuesto en la fracción V del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2012, no obstante que se modificó su texto con respecto al vigente en 2008, en lo relativo, entre otras cuestiones, a que no sólo debe incluirse la descripción del servicio prestado, sino también del uso o goce que amparen los comprobantes respectivos.

Ahora bien, con base en otras consideraciones efectuadas en otros amparos, la respuesta de la Segunda Sala a la segunda pregunta formulada es en el sentido de que el cumplimiento del requisito relativo a la “descripción del servicio” por regla general debe constar en el comprobante fiscal, de manera que se tenga certeza respecto al mismo, es decir, al servicio objeto de la prestación, pero

excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra dicha prestación.

La Segunda Sala dio como ejemplo el que si se emite un comprobante fiscal describiendo como servicio prestado el de “asesoría financiera”, dicha descripción proporciona una idea general del servicio prestado, pero *per se* no implica a ciencia cierta en qué consistió dicha asesoría y si resulta o no estrictamente indispensable para efectos de solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente; la Segunda Sala consideró que dichos pormenores válidamente se podrán contener en documento distinto al comprobante fiscal, el cual resultará relevante para determinar si procede dicha deducción o acreditamiento.

De acuerdo con dicha Segunda Sala, lo anterior fue corroborado con la reforma al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2012, con la cual el Ejecutivo Federal buscó simplificar los requisitos de los comprobantes fiscales con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, tal y como se advirtió de la exposición de motivos respectiva.

En consecuencia, y por todo lo antes expuesto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis de jurisprudencia anteriormente señalada, tomando y confirmando claramente la posición que había sido adoptada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, pero matizando ciertos aspectos al respecto.

Tesis que se propone en el presente trabajo

La tesis que se propone es la de soportar lo sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, consistente en que los comprobantes fiscales respectivos deben contener la descripción del servicio, se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, delimitando sus partes o propiedades, considerando que los referidos comprobantes en ningún momento limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal; es decir, que la descripción del servicio amparado en el CFDI, debe cumplirse especificando el concepto de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, siendo posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto, como pudiera ser el caso del contrato que ampara la operación respectiva.

Como se desprende de lo que ha sido anteriormente señalado, la tesis emitida por la Segunda Sala en los términos arriba señalados a su vez soporta el criterio emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, el cual concluyó, en términos generales, que los comprobantes fiscales deben ser analizados en el contexto del contrato del cual derivan, para concluir sobre la procedencia o no de los efectos fiscales respectivos (deducción y/o acreditamiento), en función al cumplimiento de los diversos requisitos aplicables,

como es el que el gasto de que se trate sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

La propuesta de esta tesis que se pretende sostener, se encuentra soportada en los siguientes argumentos.

Primer argumento: marco fiscal mexicano no especifica qué debe incluir “descripción del servicio”

En primer lugar, como fue señalado anteriormente, no existe disposición fiscal alguna, ni tampoco regla miscelánea o anexo relativo, guía, pregunta, etc., que establezca de manera precisa y detallada qué debe contener la descripción del servicio prestado.

Ni siquiera el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal establece dentro de sus lineamientos qué debe contener dicha descripción; únicamente se limita a señalar que la misma no debe exceder de 1,000 caracteres.

Segundo argumento: cuando la ley quiso pedir más detalle, así lo hizo

Por otra parte, lo que sí prevé la ley es algunos casos específicos en los que los comprobantes fiscales que se expidan, deben de cumplir con ciertos requisitos adicionales relativos a la descripción contenida en los mismos.

De esta forma, la propia fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación señala 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 y que hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con ciertas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.
- b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, 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.

Lo anterior es consistente con lo establecido en el artículo 199 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.
- e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

En adición a los supuestos antes señalados, el artículo 40 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que para los efectos de la fracción V del artículo 29-A de dicho Código, los bienes o las mercancías de que se trate, deberán describirse detalladamente, considerando sus características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otras, a fin de distinguirlas de otras similares.

Como se desprende de lo anterior, tanto en el Código Fiscal de la Federación como en su Reglamento se prevén ciertos casos especiales en los que de manera expresa se establece la obligación de incluir cierto detalle adicional y específico. Esto significa que cuando la ley (o su reglamentación) ha querido que el comprobante fiscal respectivo incluya detalle adicional más allá de una descripción general, así lo ha previsto.

Ejemplos de esto son los señalados arriba, casos en los cuales el contribuyente debe incluir información específica, como pudiera ser: la identificación del vehículo; la referencia a que se trata de un donativo deducible y el número y fecha del oficio de autorización o renovación correspondiente; el número de cuenta predial del inmueble respectivo o los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable; el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o la cantidad de cigarros enajenados; y en el caso de mercancías o bienes en general, la marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otros.

Lo anterior implica que si la ley no fue específica en señalar qué debe incluir en la generalidad de los casos la “descripción del servicio”, no es viable que la autoridad fiscal exija que el comprobante fiscal incluya lo que a su entender implica dicha descripción, sobre todo en aquellos casos en que el contribuyente sí incluyó una descripción general que cumple con todo lo previsto en la ley (por dar un ejemplo, una “prestación de servicios informáticos y de tecnología”, tipo de servicios para los cuales la referida ley no establece que se deba incluir algún detalle adicional

en específico más allá de la propia descripción general, con la cual claramente se entiende cuál fue el tipo de servicios que se prestaron).

Tercer argumento: “describir” implica dar una idea general

El hecho de que en su momento el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito haya sostenido que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto, llegando a dicha conclusión, entre otras razones, al desprender que el significado del verbo “describir” orilla a afirmar que no sea suficiente que dicho comprobante contenga la cita de la idea general, pues el vocablo “descripción” conlleva a la necesidad de incluir la explicación detallada del servicio prestado, tampoco justifica el que dicho Segundo Tribunal haya llegado a la conclusión referida, ya que de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, el propio verbo “describir” tiene distintas acepciones.

Dentro de estas acepciones está la que define al término “describir” como “definir imperfectamente algo, no por sus cualidades esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades”.

Atendiendo a lo anterior, a diferencia de lo hecho por el Segundo Tribunal, también es posible interpretar que cuando el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece en su fracción V la obligación de que el CFDI respectivo incluya la descripción del servicio o del uso o goce respectivo, dicha descripción puede ser una definición imperfecta (y por tanto general) que no busque dar las características esenciales (principales) de dicho servicio o uso o goce, sino simplemente una idea general sobre el mismo.

Cuarto argumento: contar con documento adicional no prueba estricta indispensabilidad, pero sí sirve para entender concepto CFDI

Cabe recalcar el hecho de que el propio Segundo Tribunal consideró que su conclusión se fortalecía teniendo en consideración que el comprobante fiscal acredita la realización de un gasto, sin que ello sea suficiente para que se produzcan efectos fiscales, ya que dependerá del tipo de contribuyente y del tipo de gasto a fin de que se pueda dar una deducción o acreditamiento, y aun cuando se tengan los documentos que los acrediten, la tenencia de estos últimos no basta para que se produzcan todo tipo de efectos fiscales (al sólo servir de referencia para los términos en que una operación se llevó a cabo), sino que deben darse los demás elementos esenciales para que un gasto produzca dichos efectos.

En este sentido, efectivamente la Segunda Sala tuvo razón al señalar que el contar con un documento que describa la forma en que se dio una determinada operación (y que por tanto profundice en la descripción del servicio) no debiera de bastar a fin de concluir si una determinada erogación respaldada en un comprobante fiscal debe o no producir sus efectos fiscales, sino que se debe atender al cumplimiento del resto de requisitos aplicable, como es el determinar a

través de elementos objetivos, y no de forma, si la operación respectiva dio lugar a una erogación estrictamente indispensable para los fines de la realización de las actividades del contribuyente.

No obstante, contrario a lo señalado por el Segundo Tribunal, el referido documento (como pudiera ser el caso del contrato que ampara la operación de que se trate) debiera ser suficiente para complementar la descripción del servicio en el comprobante respectivo, misma que, por razones de la propia multiplicidad de servicios que se pueden dar (tal como reconoció la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación), resultaría imposible de incluir con todas sus características y detalles.

Es decir, dicho documento sin lugar a dudas debiera de poder servir como un elemento probatorio de las características particulares de la prestación del servicio amparado en el CFDI respectivo, permitiendo a la autoridad conocer con todo detalle el origen de dicho concepto, a fin de que la misma pueda emitir su valoración sobre la estricta indispensabilidad de la erogación efectuada por el contribuyente, requisito cuyo cumplimiento en ningún momento resulta suficiente para que se puedan producir los efectos fiscales pretendidos por un contribuyente, sino que éste sólo es uno de todos los que se tendrían que cumplir para que efectivamente proceda la materialización de los referidos efectos, como bien reconoció el Segundo Tribunal.

En otras palabras, asumiendo que el documento complementario a la factura efectivamente probara que el gasto respectivo correspondió a una erogación estrictamente indispensable, ello únicamente constituiría el cumplimiento de un requisito necesario pero no suficiente a fin de que proceda la detonación de los efectos fiscales antes señalados (deducción para fines del impuesto sobre la renta y acreditamiento para fines del impuesto al valor agregado).

Por ende, el hecho de que el Segundo Tribunal haya pretendido utilizar lo anterior como un argumento para concluir que el comprobante fiscal debe incluir todo el detalle de la descripción del servicio, sin que proceda el poder acudir a un documento adicional que complemente la descripción que se incluya en dicho comprobante, resulta improcedente, ya que en ningún momento se niega que el contar con un documento que permita identificar el origen de una determinada operación y confirmar su estricta indispensabilidad, es insuficiente a fin de que proceda la deducción o acreditamiento respectivos; sin embargo, el que se cumpla dicho requisito sí es algo que resulta indispensable, y un elemento que puede ayudar a probar este cumplimiento es precisamente el documento adicional al CFDI.

Quinto argumento: alcance de término “descripción” no puede ser a discreción de la autoridad, ya que provocaría inseguridad jurídica

El que la autoridad fiscal pretendiera cuestionar la validez de un comprobante fiscal porque a su parecer el mismo no incluye una descripción del servicio

prestado, lo suficientemente clara a fin de definir si el concepto amparado en el mismo corresponde a una erogación estrictamente indispensable (que en consecuencia, podría producir efectos de deducción en materia de impuesto sobre la renta y de acreditamiento en materia de impuesto al valor agregado, sujeto al cumplimiento del resto de requisitos de forma y fondo aplicables), sin lugar a dudas dejaría a los contribuyentes en una situación de inseguridad jurídica.

La inseguridad jurídica podría entenderse como la falta de seguridad jurídica; a su vez, la seguridad jurídica ha sido considerada por Ribó (1991) como la *“garantía de promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad, sin congelar el ordenamiento y procurando que éste responda a la realidad social en cada momento”*. Por su parte, el maestro Burgoa (1954) afirma: *“Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente desde un punto de vista jurídico la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica”*.

En el mismo orden de ideas, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución Federal, es la base sobre la cual descansa el orden jurídico nacional, 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.

Asimismo, la Segunda Sala de dicha Suprema Corte ha establecido que la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo.

Así, los derechos de seguridad jurídica establecen los requisitos que deben observar las autoridades y/o servidores públicos en la aplicación de la ley, buscando impedir la transgresión de las normas aplicables al caso concreto. Por tanto, la actuación de la autoridad deberá estar fundada y motivada en todo momento, lo que permitirá amparar su actuación sin que se dé una violación a los derechos del gobernado.

Lo anterior implica que los derechos relativos a la seguridad jurídica cuentan con una relación intrínseca respecto al concepto de Estado de Derecho, pues los órganos públicos y sus representantes deben respetar la ley dentro de su

funcionamiento y organización, pero, sobre todo, en su relación con el ciudadano. De esta forma, el principio de seguridad jurídica se encuentra íntimamente relacionado con el principio de legalidad, de tal forma que si no existe uno es prácticamente imposible la existencia del otro.

Por tanto, ante la falta de regulación en las diversas disposiciones fiscales sobre qué debe contener la “descripción del servicio” a ser incluida en el CFDI respectivo, la autoridad fiscal no puede exigir un nivel de detalle adicional al que resulte esencial para transmitir la idea general.

Lo contrario implicaría que quedaría en manos de dicha autoridad, a su entero arbitrio y discreción, determinar cuál es el detalle que tendría que contener cada comprobante fiscal en cada caso, pudiendo establecer un criterio distinto para cada situación en particular, en función a qué resulta más conveniente para dicha autoridad en uno y otro caso y sin ningún parámetro o fundamento objetivo más allá de lo señalado por la propia autoridad, sin que en momento alguno quede claro qué sería suficiente para tener por descrito el servicio respectivo.

La conclusión antes señalada no cambia en nada por el hecho de que el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establezca que las cantidades que estén amparadas en CFDIs que no reúnan algún requisito, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente, ya que a fin de que la autoridad pueda concluir que un determinado requisito no fue cumplido, particularmente, en el caso de requisitos como el que nos ocupa, en todo momento debe allegarse precisamente de elementos objetivos que le permitan concluir que efectivamente tal o cual requisito no se cumplió, lo cual es muy distinto a hacer una determinación arbitraria, sobre todo en los casos en que el contribuyente sí incluyó una descripción general.

Sexto argumento: otros casos y criterios en el mismo sentido

Refuerza todo lo anterior lo sostenido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) a través de ciertos criterios sustantivos que ha emitido como parte de recomendaciones efectuadas a las autoridades fiscales. Más que ser un argumento a favor, es un elemento que da mayor fuerza a todo lo anteriormente analizado, conforme a lo siguiente.

- Primer criterio PRODECON

El primero de estos criterios es el Criterio Sustantivo 2/2017/CTN/CS-SPDC, aprobado en la primera sesión ordinaria de fecha 24 de febrero de 2017, el cual prevé lo siguiente:

“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. El artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la

Federación (CFF) establece que uno de los requisitos que deben reunir los comprobantes fiscales es señalar la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o bien de la descripción del servicio que en su caso amparen. Por su parte, el artículo 40 del Reglamento del CFF precisa que los bienes o mercancías deberán describirse detalladamente considerando sus características esenciales a fin de distinguirlas de otras similares, por lo que en un estricto sentido únicamente existe obligación de describir detalladamente el concepto en tratándose de bienes o mercancías, sin que pueda considerarse que la fracción V indicada se refiera a pormenorizar el motivo del servicio, es decir, a detallar en qué consisten sus características esenciales, esto último en adición a que en el caso concreto la contribuyente pormenorizó en sus comprobantes fiscales los servicios prestados, sin que hubiera necesidad de acudir a documentos diversos para otorgar certeza de la existencia del hecho o acto asentado.”

Del criterio antes transcrito se advierte que, como ha sido señalado anteriormente, en el caso de la descripción de servicios, en estricto sentido no existe obligación de pormenorizar todo el detalle de las características esenciales dentro del CFDI respectivo, como sí se prevé para el caso de bienes o mercancías, de conformidad con lo previsto en el artículo 40 del Reglamento de dicho Código.

El criterio sustantivo antes señalado derivó del Acuerdo de Recomendación 04/2017 emitido por la referida Procuraduría de la Defensa del Contribuyente el 17 de febrero de 2017 a las autoridades fiscales, concretamente, a la Coordinación Ejecutiva de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora y a la Procuraduría Fiscal de la misma Secretaría.

En dicho acuerdo de recomendación, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente señaló que el 18 de noviembre de 2016, cierto contribuyente promovió queja ante dicha Procuraduría en contra de un acto que atribuyó al Titular de la Coordinación Ejecutiva de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora, consistente en la emisión de la resolución contenida en cierto oficio de fecha 19 de agosto de 2016, a través del cual le fue determinado un crédito por concepto de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto empresarial a tasa única, además de las actualizaciones, recargos y multas correspondientes, y del acto que atribuyó al Titular de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora, consistente en la substanciación del recurso de revocación promovido en contra de la referida liquidación.

Del análisis realizado al caso particular, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente consideró que los titulares de estas dos dependencias de la Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora, violaron en perjuicio del contribuyente sus derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica,

contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme a lo siguiente.

Cabe señalar que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los principios de legalidad y seguridad jurídica que se contienen en los artículos 14 y 16 constitucionales, se respetan por las autoridades legislativas cuando las disposiciones de observancia general que crean, generan certidumbre jurídica, y tratándose de normas que confieren alguna facultad a una autoridad, acatan en la medida necesaria y razonable tal atribución, de tal manera que se impida a ésta actuar en forma arbitraria o caprichosa.

Derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación en su modalidad de revisión de gabinete, la autoridad fiscalizadora emitió una liquidación en la que indebidamente rechazó ciertas deducciones por costos de ventas, gastos de operación y gastos financieros (y los acreditamientos respectivos en materia de impuesto al valor agregado), al desestimar: (i) una primera factura por el concepto *“pago del 30% de anticipo, de acuerdo al contrato no. Construcción 120 módulos 10-12 de la obra denominada Construcción de 120 Módulos Habitacionales en Colonia Los Filos”*; (ii) una segunda factura por el concepto *“urbanización, banquetas, guarniciones y plataformas para 120 módulos, dicho monto cubre lo siguiente: costo de la mano de obra para el manejo de maquinaria, costo por maquinaria, equipo, herramienta y accesorios, retiro de material sobrante y desperdicios, costo de limpieza de toda la zona, costos de cargos indirectos mencionados en el contrato, costo de la nómina de personal y utilidad de la construcción”*; y (iii) una tercera factura por el concepto de *“viaje acarreos”*.

La autoridad sustentó su rechazo en que los comprobantes aparentemente no cumplieron con 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, lo que el contribuyente estimó ilegal pues el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación únicamente exige que en los CFDIs se señale la descripción del servicio que ampare.

Con motivo de lo anterior, el contribuyente promovió recurso de revocación en contra de la referida liquidación, el cual a la fecha de presentación de la queja se encontraba pendiente de resolución.

La autoridad efectivamente refirió que no consideró como deducciones autorizadas las cantidades consignadas en las facturas antes señaladas, toda vez que no se encontraba plenamente identificada la descripción del servicio prestado al contribuyente revisado, lo que era necesario para determinar si los gastos eran estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad, incumpliendo con lo establecido en los artículos 31, primer párrafo, fracciones I y III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como 29 y 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, la Subprocuraduría de Asuntos Jurídicos de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora manifestó que el recurso de revocación fue resuelto mediante oficio del 8 de diciembre de 2016, en el sentido de confirmar el acto recurrido, para lo cual invocó la tesis de jurisprudencia VII-J-SS-169 emitida por el Pleno de la Sala Superior del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sobre el requisito de descripción del servicio en los comprobantes fiscales.

En su recomendación, la Procuraduría de la Defensa al Contribuyente identificó diversas razones por las que, en su opinión, de manera clara se evidencian violaciones de derechos cometidas en perjuicio del contribuyente, consistentes en que la autoridad fiscalizadora desestimó los comprobantes que amparan las deducciones (y acreditamientos de impuesto al valor agregado) aplicadas por dicho contribuyente y le determinó un crédito fiscal por concepto de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto empresarial a tasa única.

Por su parte, la referida Procuraduría también consideró que la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora había confirmado indebidamente dicha liquidación, al resolver en forma desfavorable el recurso de revocación que había promovido el contribuyente contra la misma.

Lo anterior es así, pues del análisis de la liquidación respectiva la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente observó que los principales motivos y fundamentos que sustentaron ambas resoluciones consisten en que las referidas facturas se expidieron al contribuyente únicamente por conceptos genéricos, por lo que de acuerdo con las autoridades respectivas, no cumplieron cabalmente con el requisito de señalar el concepto específico que describa con claridad el tipo de servicio prestado, de conformidad con el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, y no permitieron apreciar la necesidad del servicio proporcionado que evidencie la relación directa con la obtención de sus ingresos, aunado a otros factores.

En opinión del Ombudsman fiscal, no pueden prevalecer los fundamentos y motivos que fueron aportados por las autoridades, ya que si bien éstas afirmaron que las facturas que le fueron expedidas al contribuyente no cumplieron con el requisito de señalar el concepto específico que describa con claridad el tipo de servicio prestado, también es cierto que dichas autoridades omitieron tener en cuenta que el artículo 40 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

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

Del precepto reglamentario transcrito se advierte que si bien prevé que existe la obligación de describir detalladamente el concepto facturado, considerando sus características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otras, lo cierto es que eso es aplicable únicamente tratándose de bienes o mercancías, a fin de distinguirlas de otras similares.

En cambio, tratándose de servicios, dicho Ombudsman consideró que 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 de la operación realizada.

Esta línea de razonamiento utilizada por el Ombudsman fiscal es consistente con lo señalado anteriormente, en el sentido de que no hay disposición, regla, anexo, guía o pregunta alguna que requiera detalle específico al momento de hacer la descripción del servicio en el CFDI respectivo, lo que implica que debiera ser más que suficiente que la descripción proporcionada sea lo suficientemente clara y concisa para explicar, en términos generales, en qué consistió la prestación de servicios respectivas, sin que sea necesario incluir todos los pormenores en dicho CFDI.

Este criterio sostenido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fue sustentado por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, en la tesis visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación de diciembre de 2015, Décima Época, Libro 25, Tomo II, página 1224, que se transcribe a continuación:

“COMPROBANTES FISCALES. ALCANCE DE LA EXPRESIÓN “DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO” QUE AMPAREN, PREVISTA COMO UNO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Los comprobantes fiscales son los medios a través de los cuales los contribuyentes demuestran el tipo de actos o actividades que realizan y se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos, para efectos tributarios. Así, dadas las consecuencias fiscales que producen, no cualquier documento es susceptible de 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 las leyes especiales en la materia, específicamente, los que deban considerarse de ese modo, en atención al diseño normativo de cada contribución. Así, la fracción V de ese precepto prevé como uno de los requisitos de los comprobantes, la “descripción del servicio” que amparen. Esa expresión, de acuerdo con el significado que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española atribuye al término “describir”, se refiere a representar o delinear el servicio que se presta, de modo que se dé una idea general y clara de la operación realizada. De lo anterior se obtiene que el comprobante fiscal

cumplirá con la función para la que fue creado, es decir, como un elemento de prueba, cuando contenga los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió, a favor de quién y por qué concepto, pues la expresión mencionada alude a los datos suficientes que informen claramente el servicio concreto que se prestó al beneficiario, ya que ello permite conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen, entre otras disposiciones, los artículos 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y 5º, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin que pueda considerarse que la fracción V indicada se refiera a pormenorizar el motivo del servicio, es decir, a detallar en qué consiste, considerando sus características esenciales.”

(Énfasis añadido)

La tesis antes transcrita es consistente con la postura que se defiende en el presente, ya que como ha sido señalado, si bien es cierto que efectivamente el CFDI debe de incluir una descripción del servicio que sea lo suficientemente clara a fin de darse una idea sobre la estricta indispensabilidad de la erogación efectuada, ello no implica que se tengan que incluir todos los detalles o características esenciales relativos al motivo del servicio.

Considerando todo lo anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente señaló que, en su carácter de experto en materia fiscal, estimaba que de la simple lectura de las facturas obtenidas por el contribuyente se podía percibir que efectivamente en ellas se describía en forma clara y general los servicios amparados, cumpliendo así con la obligación de describir el servicio amparado en los comprobantes fiscales.

De manera específica, con las descripciones de los servicios incluidas en las facturas que fueron entregadas al contribuyente se evidenció que las erogaciones realizadas por éste sí se encuentran relacionadas con su actividad (construcción), por lo que la autoridad no puede objetar para efectos fiscales, por ese sólo motivo, su falta de indispensabilidad para la operación del negocio o giro empresarial del contribuyente.

Finalmente, cabe señalar que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no dejó de advertir que, en su resolución al recurso de revocación, la Subprocuraduría de Asuntos Jurídicos confirmó la liquidación ya analizada señalando que las referidas facturas no cumplían cabalmente con el requisito de señalar el concepto específico que describa con claridad el tipo de servicio prestado, de conformidad con el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, precisando que este criterio ya había sido sustentado por el Pleno de la Sala Superior del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conforme a la siguiente tesis de jurisprudencia:

“COMPROBANTES FISCALES. ANÁLISIS DEL REQUISITO LEGAL PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 29A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LA DESCRIPCIÓN DE LOS SERVICIOS QUE AMPARAN.- *Tratándose de operaciones comerciales que puedan dar lugar a la generación de un hecho imponible, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación constriñen, por una parte, a la persona que las efectúa a emitir una constancia de que las llevó a cabo y, por otra, a la persona a favor de quien se expide, a verificar que esta contenga los datos previstos en el último precepto legal en mención, sin que tal cuestión implique que con la sola exhibición que al efecto se realice del comprobante fiscal, se actualice la procedencia de los beneficios fiscales que los contribuyentes pueden hacer valer, a saber, deducciones o acreditamientos, pues para ello además se requiere que dicho documento sea apto para comprobar la operación que resguarda, teniendo la autoridad fiscal plenas facultades para revisar tal cuestión. Bajo esta tesitura se pone de relieve la obligación que tiene la persona que expide el comprobante de asentar en él, de manera precisa, los datos consignados en el artículo 29-A del Código Tributario; luego entonces, si la fracción V del referido precepto legal dispone la obligación por parte del emisor del comprobante fiscal de realizar una descripción del servicio prestado, tal referencia debe comprender un acercamiento a las diversas cualidades o circunstancias del servicio, de manera tal, que contenga los elementos suficientes que permitan, tanto a las personas a favor de quienes se expidan, a los terceros con ellos relacionados y a las autoridades, formarse una idea del servicio que ampara, pues solo de esta manera sería apto para que el contribuyente acredite algún beneficio fiscal y la autoridad revise la procedencia del mismo con base en el documento exhibido.”*

(Énfasis añadido)

Tal como señaló la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la tesis de jurisprudencia transcrita no tiene el alcance que la autoridad pretendió darle ni le alcanzaba para justificar su acto en el caso descrito, ya que en dicho criterio lo que se indica es que en los comprobantes fiscales deberá contenerse el concepto amparado, de tal manera que permita formarse una idea del servicio a que hace alusión, y por “idea”, según detalla la Real Academia Española, no debe comprenderse otra cosa que el primero y más obvio de los actos del entendimiento, que se limite al simple conocimiento de algo; esto, en adición a que el criterio de referencia no especifica qué debe entenderse por “elementos suficientes”, por lo que en opinión del Ombudsman fiscal dicho criterio no justificaba el criterio que fue adoptado por la autoridad.

Lo que es más, como bien precisó el Ombudsman fiscal, el hecho de que la tesis jurisprudencial antes transcrita hiciera referencia a “elementos suficientes”, por sí

mismo no es indicativo del nivel de detalle que debe contener un comprobante fiscal, y mucho menos cuando la propia tesis hablaba de que esos “elementos suficientes” debían permitir al lector (contribuyentes, contrapartes y autoridades fiscales) simplemente darse una idea del concepto ahí previsto. Tal como mencionó el Ombudsman, el formarse una idea de algo se limita al simple conocimiento general de ese algo, lo que claramente está lejos de tener que conocer todos sus detalles y elementos.

Considerando que los comprobantes fiscales correspondientes al caso analizado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no sólo incluían una descripción general, sino mucho mayor detalle que el mínimo indispensable para darse una idea sobre la naturaleza de los servicios que habían sido proporcionados por la contraparte, resulta claro que el actuar de la Subprocuraduría de Asuntos Jurídicos de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora, al resolver el recurso de revocación, se encontró completamente infundado y más bien fue claramente arbitrario.

De ahí que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente haya considerado como ilegal la actuación de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora, pues en lugar de valorar las facturas exhibidas y otorgarle la razón al contribuyente en cuanto a los extremos de su pretensión (considerando que dichas facturas claramente sí cumplían con el requisito previsto en la fracción V del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación por lo que hace a la descripción de los servicios), de manera dogmática y parafraseando los mismos argumentos que la autoridad revisora, confirmó la liquidación haciendo nugatorio el derecho del quejoso a una justicia pronta y expedita.

Por lo anterior, se concluyó que los actos de las autoridades responsables resultaron violatorios de los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica tutelados por los artículos 14 y 16, así como del principio consagrado en el artículo 1º, todos de la Constitución Federal (mismo que establece la obligación de todas las autoridades de procurar, al aplicar las normas legales, la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados), actuación que claramente repercutió negativamente en el patrimonio del contribuyente, al determinarle un crédito fiscal por desestimar indebidamente deducciones y acreditamientos que, al menos por la parte atacada por la autoridad fiscales, resultaban completamente procedentes.

Considerando todo lo anterior, el Ombudsman fiscal no tuvo el menor emparo al señalar que las resoluciones emitidas conforme a lo anterior claramente pusieron en evidencia las malas prácticas de las autoridades responsables.

Por lo expuesto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente concluyó su análisis recomendando a los titulares de la Coordinación Ejecutiva de Auditoría Fiscal y de la Procuraduría Fiscal, ambos de la Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora, para que el primero dejara sin efectos el oficio respectivo,

reconociendo los comprobantes que amparan las deducciones que el quejoso aplicó y, en consecuencia, cancelara el crédito fiscal respectivo, y para que el segundo emitiera una resolución a través de la cual revocara la liquidación.

- Segundo criterio PRODECON

El segundo de los criterios sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto al tema que es objeto de análisis, y que fue emitido como parte de las recomendaciones que dicha Procuraduría realiza a las autoridades fiscales, es el Criterio Sustantivo 7/2017/CTN/CS-SPDC, aprobado en la cuarta sesión ordinaria de fecha 26 de mayo de 2017, mismo que establece lo que a continuación se señala:

“COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD NO PUEDE NEGARLES EFECTOS FISCALES POR NO SEÑALAR EN LOS MISMOS EL LUGAR EN QUE SE PRESTARON LOS SERVICIOS QUE AMPARAN. *El artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece que uno de los requisitos que deben reunir los comprobantes fiscales es señalar la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen. Por tanto, resulta indebido que la autoridad niegue efectos fiscales a los comprobantes que amparan la prestación de servicios, bajo el argumento de que en aquéllos no se señala el lugar en que se llevaron a cabo dichos servicios, pues tal exigencia no tiene sustento legal.”*

(Énfasis añadido)

Como se desprende del criterio antes señalado, la autoridad no puede pretender sostener que el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación no se tiene por cumplido por el simple hecho de que al momento de incluir la descripción del servicio en el CFDI respectivo no se haya señalado el lugar en que se prestó dicho servicio, ya que dicha pretensión de la autoridad claramente no tiene sustento legal alguno, de conformidad con lo siguiente.

Este criterio sustantivo derivó del Acuerdo de Recomendación 11/2017 emitido por la referida Procuraduría de la Defensa del Contribuyente el 27 de abril de 2017 a las autoridades fiscales, específicamente, a la Dirección General de Fiscalización de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México.

De acuerdo con los antecedentes del caso particular, el 20 de septiembre de 2016, cierto contribuyente promovió queja ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en contra del acto que atribuyó a la Titular de la Dirección General de Fiscalización de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, consistente en la emisión de la resolución

contenida en el oficio respectivo de fecha 13 de julio de 2016, a través de la cual le determinó un crédito por determinada cantidad, por concepto de impuesto al valor agregado, más actualizaciones, recargos y multas.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente manifestó que del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conformaban el expediente y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, dicha Procuraduría consideró que la autoridad antes aludida violó en perjuicio del contribuyente los derechos fundamentales de legalidad y seguridad tutelados en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por las razones que se exponen más adelante.

Derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación en la modalidad de revisión de gabinete, la autoridad fiscalizadora emitió una liquidación en la que indebidamente rechazó el acreditamiento del saldo a favor de impuesto al valor agregado por cierta cantidad, pues a su consideración no se demostró su origen al desestimar: (i) una primera factura por concepto de *“excavaciones, rellenos, terracerías (...)”*; y (ii) una segunda factura por concepto de *“trabajos de limpieza y conformación de terreno, incluye: demoliciones, acarreos y mejoramiento...(...)”*, gastos que se efectuaron con motivo de la adquisición de cierto terreno en el ejercicio fiscal de 2014.

De acuerdo con el contribuyente, la autoridad sustentó su rechazo del saldo a favor en que los comprobantes que le dieron origen no cumplieron, en su criterio, con los requisitos legales aplicables, al no contener en la descripción del concepto el lugar en donde se realizaron los servicios que se amparaban a través de dichos comprobantes, y dejando de considerar el documento relativo al presupuesto y el contrato de obra, de fechas 10 de enero y 6 de febrero de 2014, respectivamente, los cuales exhibió durante la revisión y en los que se especificó el lugar en el que se llevaron a cabo dichos servicios.

El contribuyente agregó que en contra de esa liquidación promovió recurso de revocación ante la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Estado de México, el cual se encontraba pendiente de resolución al momento de presentación de la queja.

Por su parte, la autoridad fiscalizadora señaló que una vez valorada la información y documentación presentada durante la visita, observó que entre los gastos que generaron el saldo a favor se incluyeron ciertos pagos efectuados por servicios de excavaciones, rellenos y terracería, respecto a los cuales el contribuyente sólo ofreció la póliza, la factura y la forma de pago, elementos que no fueron suficientes para verificar que los servicios amparados se hubieran efectuado, pues dichos comprobantes no señalaban en qué lugar se habían prestado los servicios de conformidad con el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, precisando que esa autoridad en ningún momento argumentó que las facturas no señalaran la descripción de los servicios.

La referida autoridad puntualizó que si bien el contrato señalaba la descripción de los servicios y el lugar en el que se prestarían, no existió congruencia con las fechas estipuladas tanto de la adquisición del terreno como de los trabajos realizados, motivo por el cual determinó que no procedió el saldo a favor, además de que se incumplieron las cláusulas del contrato de obra aportado, al haberse detectado irregularidades en cuanto a la disponibilidad del terreno y la fecha de celebración del contrato.

Finalmente, señaló que dentro de la información aportada por el contribuyente no se encontraron adjuntos los permisos que este último debió obtener para la realización de los servicios pactados en el contrato de 6 de febrero de 2014.

Tomando en cuenta lo anterior, en su recomendación, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se pronunció sobre diversos argumentos que, en su opinión, de manera clara evidenciaron violaciones de derechos cometidas en perjuicio del contribuyente, consistentes en que la autoridad desestimó los comprobantes fiscales de los que derivó el saldo a favor declarado por dicho contribuyente y rechazó el acreditamiento que realizó por el periodo sujeto a revisión, determinándole un crédito fiscal por concepto de impuesto al valor agregado.

Lo anterior, pues del análisis de la liquidación respectiva, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente observó que los motivos principales que sustentaron el rechazo del saldo a favor manifestado por el quejoso consistieron en que a juicio de la autoridad fiscal no tuvo elementos suficientes para verificar que los servicios contratados se hubieran realizado, ya que: (i) las facturas respectivas, no señalaban el lugar en el que se prestaron los servicios; (ii) no había congruencia entre la fecha de la escritura de compraventa del terreno y las fechas de las citadas facturas; y (iii) no se adjuntaron los permisos que, a consideración de dicha autoridad, se debieron obtener para la realización de los servicios detallados en el contrato respectivo.

En opinión del Ombudsman fiscal, los motivos antes señalados no podían prevalecer, ya que si bien la autoridad afirmó que las facturas que le fueron expedidas al contribuyente no cumplían con el requisito de señalar el lugar donde se prestó el servicio, lo cierto es el que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación no establece tal exigencia tratándose de la prestación de servicios, pues dicho precepto únicamente refiere que los CFDIs deberán contener “la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen”.

Por tanto, para cumplir con el requisito antes referido bastará con que el comprobante fiscal respectivo describa el tipo de servicio, esto es, que contenga los datos suficientes que informen claramente el servicio concreto que se prestó al beneficiado.

Lo antes sostenido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en esta Recomendación 11/2017 claramente es consistente con lo que había analizado y

concluido en su Recomendación 04/2017, al analizar el alcance de la descripción del servicio que se debe incluir en el CFDI respectivo en términos de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, concluyendo, en términos generales, que dicha descripción debe permitir darse una idea general sobre en qué consistió la prestación de servicios respectivos, sin requerir de forma alguna que se proporcionen todos los detalles o pormenores asociados a dicha prestación.

Por tanto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, reconociendo su propio carácter de experto en materia fiscal, estimó que de la simple lectura de las facturas presentadas por el contribuyente se advertía con facilidad que en éstas se describían en forma clara los servicios amparados, cumpliéndose en todo momento con lo dispuesto en el referido artículo 29-A, fracción V, por lo que la autoridad excedió sus facultades al rechazar el saldo a favor acreditado por el contribuyente, basada en motivos ilegales.

Dicha Procuraduría fue clara en que bastaba una simple lectura de las mencionadas facturas para advertir de manera palpable el cumplimiento adecuado del requisito de describir los servicios respectivos, cumpliéndose de manera plena con el requisito legal establecido en el multicitado precepto, evidenciándose por tanto que las erogaciones realizadas por el quejoso (que dieron origen al saldo a favor que acreditó durante el periodo sujeto a revisión) estaban claramente relacionadas con servicios recibidos para el acondicionamiento del terreno que ésta demostró haber adquirido.

Por tal motivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fue clara al señalar que la autoridad no podía objetar la materialidad de las operaciones por el hecho de que los comprobantes que las amparaban no señalaran el lugar en el que se prestaron los servicios, pues tal exigencia no tenía sustento legal.

Lo que es más, como ha sido señalado en diversas ocasiones, ni la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, ni alguna otra disposición, regla, anexo, guía, pregunta, etc. requieren que se precise ese nivel de detalle y, por el contrario, sólo se limitan a requerir al contribuyente la inclusión de la descripción del servicio prestado en el CFDI correspondiente, con lo que ello implica; es decir, una explicación clara y concisa del concepto por el cual se dio la prestación del servicio, que permita darse una idea general respecto a dicho concepto, sin que en ningún momento exista obligación de incluir la descripción del lugar en que fue prestado.

Si el legislador hubiera querido que los contribuyentes se encontraran obligados a incluir ese dato específico (lugar de prestación de los servicios), así lo hubiera previsto la ley, como sí hace en algunos supuestos en los que requiere que dichos contribuyentes añadan cierto nivel de detalle adicional en los CFDIs respectivos, como es el caso de ciertos supuestos que fueron analizados con anterioridad.

Respecto al segundo motivo aducido por la autoridad fiscal para el rechazo del acreditamiento del impuesto al valor agregado que efectuó el contribuyente en el periodo revisado, consistente en que no había congruencia entre la fecha de la escritura de compraventa del terreno y las fechas de las facturas ya referidas, el Ombudsman fiscal estimó que dicho motivo era totalmente improcedente, ya que excedía la norma jurídica el que la autoridad pretendiera convertirse en una “irregular” revisora de operaciones corporativas realizadas por los contribuyentes, que nada tienen que ver con el acreditamiento y compensación de saldos a favor de impuesto al valor agregado, pues no existe algún precepto legal que le confiera esas facultades.

En todo caso, lo que dicha autoridad fiscal sí pudo haber objetado, vía las facultades de comprobación que ejerció, fue la materialidad de los servicios prestados. Sin embargo, en el presente caso no lo hizo así, ya que por una parte se limitó a considerar que en la descripción de los servicios prestados al contribuyente no se señaló el lugar en el que se realizaron, lo cual, además de carecer de fundamento en cualquier norma legal, no implica un cuestionamiento de si los servicios efectivamente se llevaron a cabo o no.

En este sentido, y como se desprende de lo señalado por el Ombudsman fiscal, la autoridad fiscal pretendió analizar y juzgar cosas que, conforme a su área de competencia, claramente no le correspondían, inventando cualquier cosa con tal de rechazar deducciones para impuesto sobre la renta y acreditamientos para impuesto al valor agregado, a fin de incrementar la base gravable de los contribuyentes en el primer caso (o disminuir el monto de las pérdidas fiscales que éstos podrían tomar en el futuro), o bien, de evitar devolver saldos a favor en el segundo.

Lo anterior se hace más evidente al considerar que, como quedó demostrado en el análisis efectuado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el primer argumento de la autoridad fiscal a fin de rechazar el acreditamiento en el caso particular (consistente en sostener que en la descripción del servicio no se había precisado el lugar de prestación del mismo), claramente carecía de todo fundamento legal, por lo que ante la evidente falta de solidez en dicha argumentación, a la autoridad fiscal no le quedaba de otra que incluir otros argumentos que a todas luces resultan improcedentes.

Es decir, como bien precisó el Ombudsman, la autoridad fiscalizadora sólo podía limitarse a opinar sobre lo estrictamente fiscal y a juzgar sobre ello, teniendo en cuenta el ámbito de su competencia y de lo que le está permitido de conformidad con las diversas leyes de la materia; conforme a estas disposiciones, tenía permitido, primero, pronunciarse respecto a la forma, es decir, si los comprobantes cumplían con los requisitos aplicables previstos en ley; y segundo, pronunciarse respecto al fondo, es decir, si las operaciones amparadas en dichos comprobantes efectivamente habían sucedido y, de ser el caso, si las mismas resultaron estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Sin embargo, tal como fue señalado en la recomendación emitida por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, respecto a los temas de forma, la autoridad no hizo más que inventarse requisitos que en ningún momento se encuentran contenidos en ley y, respecto al fondo, en ningún momento juzgó la materialidad y sustancia de la prestación de servicios, sino que simplemente argumentó que no le hacían sentido las fechas (tanto de la escritura de compraventa del terreno respectivo como de las facturas mencionadas).

A este respecto, el Ombudsman fiscal señaló que la autoridad examinó el contrato de compraventa celebrado por el contribuyente para confrontar la fecha en que se pactó esa operación con las fechas en que se prestaron los servicios que contrató, lo cual resultó totalmente ajeno e irrelevante al caso particular, pues, en palabras del propio Ombudsman, la autoridad no puede constituirse en una especie de inquisidora, sin facultades, de operaciones de las que derivó el saldo a favor de impuesto al valor agregado, sino que debe limitarse a determinar si las operaciones cumplen con los requisitos fiscales en cuanto a los comprobantes emitidos, su respaldo contable y documental (como pudiera ser el contrato asociado a la prestación de los servicios respectivos) y, en su caso, la materialidad de las operaciones.

A mayor abundamiento, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fue enfática al señalar que el argumento que la autoridad fiscalizadora pretendió utilizar para rechazar el acreditamiento del impuesto al valor agregado que había sido trasladado al contribuyente a través de los comprobantes fiscales respectivos, carecía de todo sustento, pues de las manifestaciones y documentación exhibida por el quejoso en el procedimiento de fiscalización se desprendió que, si bien es cierto que la vendedora del terreno no señaló de manera expresa que con el pago de anticipo realizado por el quejoso éste obtenía el derecho de realizar los trabajos de excavación y limpieza del terreno que adquirió, no había razón alguna para presumir lo contrario, ya que ello era parte de los acuerdos consensuales o de otro tipo que pudieron tener las partes al respecto y que no interesaban a la materia fiscal.

De acuerdo con dicha Procuraduría, lo mismo ocurrió con el último argumento de la autoridad responsable, relativo a la supuesta omisión del contribuyente de adjuntar los permisos para la realización de los servicios pactados en el contrato respectivo, pues la autoridad fiscal carecía de facultades para comprobar el cumplimiento de diversos requisitos administrativos ajenos a la materia fiscal.

En ese sentido, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente destacó que las leyes fiscales buscan gravar los ingresos o actividades que puedan resultar signo de la capacidad económica de los sujetos imputables, es decir, los contribuyentes; sin embargo, a la ley fiscal no le interesa si el título por el que se realiza la actividad respectiva o se obtiene el ingreso correspondiente es perfectamente válido para efectos de las disposiciones de otras ramas del derecho que rijan las relaciones jurídicas respectivas. Ello es así porque, como bien precisó la mencionada Procuraduría, la autoridad fiscal no tiene competencia para

pronunciarse sobre relaciones jurídicas ajenas a la hipótesis de causación, como la autoridad fiscalizadora pretendió hacerlo en el caso analizado.

Lo señalado por la Procuraduría en este sentido ya había sido sostenido por la misma a través del criterio sustantivo 3/2017/CTN/CS-SPDC, aprobado en la primera sesión ordinaria del 24 de marzo de 2017, conforme a la cual, en términos generales, es indebido que la autoridad determine que un comprobante fiscal que ampara la prestación de un servicio o la enajenación de un bien no produzca sus efectos fiscales en virtud del incumplimiento de alguna salvedad de carácter civil pactada en el contrato respectivo (como podría ser, a manera de ejemplo, la omisión de una de las partes para requerir y obtener de la otra una autorización expresa para la subcontratación de servicios y que por su naturaleza derivara en la expedición de los citados comprobantes fiscales), ya que lo convenido es una situación jurídica que sólo atañe al derecho que rija la relación contractual, pero que no incide ni interesa a la materia fiscal.

Conforme a dicho criterio sustantivo, suponer lo contrario implicaría imponer una carga adicional a los contribuyentes al exigirles mayores requisitos a los que señala la ley tributaria, misma que busca gravar los ingresos o actividades que puedan resultar signo de la capacidad económica de los sujetos imputables, sin que resulte relevante para la materia si el título jurídico por el que se realiza la actividad respectiva o se obtiene el ingreso correspondiente, es válido en todos sus aspectos para efectos de las disposiciones del Derecho Común, ya que la autoridad fiscal no tiene competencia para pronunciarse sobre relaciones jurídicas ajenas a las hipótesis de causación.

En este sentido, conforme al criterio sustantivo antes citado, emitido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es claro que la autoridad fiscal no se encuentra facultada para opinar y juzgar sobre hechos que no le competen de conformidad con la ley, sino que su actuar se debe limitar en todo momento a cuestiones de índole fiscal, lo que en ningún momento supone que la Procuraduría consienta con que los contribuyentes puedan cometer actos de abuso y delitos en perjuicio de la hacienda pública.

Lo anterior, ya que como bien precisó dicha Procuraduría, las autoridades fiscales se encuentran plenamente facultadas a rechazar los efectos fiscales atribuidos por los contribuyentes a las operaciones que éstos realicen, en la medida en que no se cumplan los requisitos fiscales aplicables y/o existan elementos objetivos reales que las lleven a concluir que dicha operación efectivamente es simulada o falsa, situación que claramente no aconteció en el caso analizado por la Procuraduría (ni en la parte de la posible comisión de esta conducta por parte del contribuyente, ni mucho menos en la parte de la argumentación realizada por la autoridad para rechazar el acreditamiento efectuado por el contribuyente).

Considerando todo lo anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente concluyó que el acto de la autoridad responsable violó los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica tutelados por los artículos 14 y 16, así como del principio consagrado en el artículo 1°, todos de la Constitución

Federal, actuación que repercutió negativamente en el patrimonio del contribuyente al rechazarle el acreditamiento de impuesto al valor agregado reflejado en las facturas respectivas, lo que, en opinión de la propia Procuraduría, puso en evidencia las malas prácticas administrativas de dicha autoridad fiscalizadora.

En atención a los razonamientos antes señalados, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente recomendó a la Dirección General de Fiscalización de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, que dejara sin efectos el oficio respectivo, reconociendo el acreditamiento del saldo a favor efectuado por el contribuyente en el periodo revisado y, en consecuencia, cancelando el crédito fiscal ilegalmente determinado.

Finalmente, en virtud de que la liquidación materia de la queja se encontraba en proceso de impugnación mediante recurso de revocación, la recomendación también se hizo del conocimiento de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, a fin de que esta última considerara los motivos y fundamentos que la sustentan y resolviendo dicho medio de defensa revocando la resolución emitida por la autoridad fiscalizadora.

- Criterio TFJA

En congruencia con lo que ha sido analizado hasta el momento, la Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa emitió el siguiente criterio jurisdiccional, aprobado en la segunda sesión ordinaria de fecha 24 de marzo de 2017:

“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. El artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación establece que los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el diverso 29 del propio Código, deberán contener la descripción del servicio que amparen, requisito que, a consideración del Órgano Jurisdiccional, se cumple cuando en ellos se señalan “servicios contables” y “servicios de personal”, ya que tales conceptos bastan para que la autoridad esté 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.”

Juicio Contencioso Administrativo en la vía ordinaria. Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. 2017. Sentencia firme.”

Conforme al criterio antes transcrito, emitido por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, resulta claro que en opinión de dicho Tribunal, basta con que se incluya una descripción general en el CFDI respectivo, que indique con claridad el tipo de servicios prestados, a fin de que se considere por cumplido el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (consistente en incluir dentro del comprobante una descripción de los servicios).

Dicho Tribunal incluso fue más lejos al señalar que el requisito antes señalado se debe de considerar como cumplido cuando, por ejemplo, el CFDI correspondiente se prevé algo tan sencillo como “servicios contables” y “servicios de personal”, tomando en cuenta que una descripción de este tipo (así de general y concisa) claramente permite a las autoridades fiscales el tener conocimiento del tipo de servicios que fueron prestados.

De igual forma, del criterio antes señalado también se desprenden dos elementos adicionales importantes. El primero de ellos es que el Tribunal fue claro al señalar que el contribuyente receptor del comprobante en ningún momento debiera estar obligado a verificar que la descripción sea demasiado detallada, ya que ello se traduciría en un rigorismo excesivo que eventualmente se traduciría en una carga adicional para los contribuyentes que en ningún momento se encuentra prevista en la ley fiscal.

El segundo de ellos es que al calificar una prestación de servicios como algo intangible, el Tribunal tuvo razón al señalar que dicha prestación no se puede cuantificar de la misma forma que los bienes y mercancías, por lo que no se puede pedir el mismo tipo y nivel de detalle tratándose de unos y de otros.

Es precisamente por esta razón que el artículo 40 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, al especificar cierto nivel de detalle adicional que se debe incluir en el CFDI para fines de la fracción V del artículo 29-A de dicho Código, únicamente hace referencia a bienes y mercancías, y no así al caso de prestaciones de servicios. El contenido de la tesis emitida por el Tribunal es congruente con este razonamiento.

Séptimo argumento: prevalencia de fondo sobre forma, conforme a juicio de resolución exclusiva de fondo

En adición a todos los argumentos anteriormente mencionados a fin de soportar lo sostenido en la tesis de jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, también es importante tener en cuenta que, ante una eventual resolución en la que las autoridades fiscales pretendieran sostener que no se cumplió con el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (aun cuando dicho requisito sí se hubiera

cumplido), hoy en día existiría la posibilidad de impugnar dicha resolución a través de la presentación de una demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa bajo la relativamente nueva modalidad de juicio de resolución exclusiva de fondo, cuyas principales características son las siguientes.

Primeramente cabe mencionar que como parte del “Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y del Código Fiscal de la Federación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de enero de 2017, y con vigencia a partir del 28 de enero de 2017, se creó la posibilidad para que los particulares puedan optar por una modalidad de juicio contencioso administrativo denominado “juicio de resolución exclusiva de fondo”, en el que únicamente se analicen aspectos de fondo en relación con ciertas determinaciones de las autoridades fiscales, mediante un procedimiento que se sustente en los principios de celeridad, oralidad, resolución sustantiva y proporcionalidad.

El juicio de resolución exclusiva de fondo es optativo para los contribuyentes y se tramita ante la Sala Regional Especializada del Tribunal Federal de Justicia Administrativa recientemente creada para tal fin, la cual se compone por Magistrados con amplia experiencia en materia fiscal.

La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo regula los supuestos de procedencia del juicio de resolución exclusiva de fondo, señalando que procede únicamente en contra de resoluciones definitivas que deriven de revisiones de gabinete, visitas domiciliarias o revisiones electrónicas, siempre y cuando la cuantía del asunto exceda de 200 veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año al momento de la emisión de la resolución combatida (actualmente aproximadamente \$5.8 millones de pesos).

Conforme al marco legal que lo regula, en este procedimiento únicamente se podrán hacer argumentos tendientes a combatir el fondo del asunto, esto es, los referidos al sujeto, objeto, tasa o tarifa en los que se pretenda controvertir: (i) los hechos u omisiones constitutivos del incumplimiento observado; (ii) la aplicación de las normas involucradas; (iii) los efectos atribuidos por las autoridades fiscales al incumplimiento de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan en el fondo de la controversia; y (iv) la falta o indebida valoración de las pruebas.

Como fue señalado, el referido procedimiento se sustenta en los principios de celeridad y oralidad, por lo que como parte del mismo se establece la figura de la audiencia de fijación de la *litis*, misma que, en términos generales, se lleva a cabo dentro de los 20 días siguientes a la recepción de la contestación de la demanda, o de su ampliación, en la cual, el Magistrado encargado de elaborar la sentencia cita a las partes, les expone de manera breve en qué consiste la controversia planteada y posteriormente permite a dichas partes que manifiesten de manera oral lo que a su derecho convenga, debiendo ser congruentes y consistentes con lo planteado en la demanda, contestación o ampliación.

Acorde con los criterios que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se señala que serán admisibles únicamente las pruebas que hubieran sido ofrecidas y exhibidas en el procedimiento de comprobación del que derive el acto impugnado, en el procedimiento de acuerdos conclusivo o en el recurso administrativo correspondiente.

En contra de las sentencias dictadas en este tipo de juicios, cuando dichas sentencias no favorezcan a la autoridad, ésta podrá interponer el recurso de revisión previsto para tales fines.

En este sentido, en caso de que alguna autoridad revisora pretendiera tomar una postura abusiva, conforme a la cual sostuviera que un determinado contribuyente no cumplió con el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, al considerar que la descripción del servicio incluida en el CFDI no fue lo suficientemente detallada a su criterio, dicho contribuyente se encontraría en posibilidad de combatir dicha resolución a través del ya mencionado juicio de resolución exclusiva de fondo, en la medida en que evidentemente cumpliera con los requisitos aplicables a fin de poder invocar dicha modalidad de juicio.

Suponiendo que se cumplieran todos los requisitos a fin de poder combatir por esta vía alguna resolución emitida conforme a lo anterior, el seguir dicha vía para revertir la resolución podría resultar muy conveniente en muchos de los casos, ya que:

- A través de la misma se harían valer exclusivamente argumentos en contra del fondo del asunto, sin que existirá si quiera necesidad de pronunciarse sobre argumentos de forma.
- En virtud de que la *litis* quedaría fijada únicamente a cuestiones de fondo, y tomando en consideración los principios de celeridad y oralidad bajo los cuales se rige este tipo de juicio, se debiera contar con un resultado definitivo de manera más rápida que en la vía tradicional.
- Por lo que hace a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, se tendría la ventaja de no tener que garantizar el crédito fiscal durante la tramitación del procedimiento del juicio de resolución exclusiva de fondo.

En este sentido, ante una resolución por parte de la autoridad fiscalizadora emitida en los términos que han sido analizados en el presente documento (en la que dicha autoridad pretendiera rechazar deducciones en materia de impuesto sobre la renta o acreditamientos en materia de impuesto al valor agregado, al excederse en sus facultades de revisión y considerar de manera arbitraria que un determinado CFDI no cumplió, a su gusto, con el detalle suficiente en la descripción del servicio

prestado), el juicio de resolución exclusiva de fondo pudiera ser la opción idónea para impugnar la ilegalidad de dicha resolución.

Ello, pues la *litis* bajo este camino se enfocaría en demostrar la procedencia de las operaciones realizadas por el contribuyente, haciendo énfasis en que, aun suponiendo sin conceder que la autoridad fiscal tuviera razón en cuanto a que la descripción del servicio incluida en el CFDI respectivo no hubiera sido lo suficientemente extensa para darle a dicha autoridad todos los elementos para concluir sobre la estricta indispensabilidad de la erogación efectuada, ello en ningún momento significaría que dichas operaciones no hubieran sido realizadas.

Así, el enfocarse en el fondo del asunto, así como en la materialidad de las operaciones, en lugar de debatir si se cumplieron ciertos requisitos formales o si la documentación exhibida (CFDI y en su caso contrato respectivo) fue la idónea para acreditar la realización de dichas operaciones, el juicio de resolución exclusiva de fondo debiera de permitir la obtención de un resultado definitivo favorable a los intereses del contribuyente, aunque evidentemente sería necesario analizar caso por caso.

III. Conclusiones

El contexto histórico-social que se ha dado en México a lo largo de varias décadas ha llevado a la creación de una relación de desconfianza entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

Esta desconfianza se refleja en varias modificaciones que se han hecho al marco fiscal mexicano en los últimos años, algunas de las cuales han resultado en un verdadero dolor de cabeza para los contribuyentes a fin de poderse mantener en cabal cumplimiento con todas sus obligaciones fiscales. Algunas de estas modificaciones son el CFDI y la incorporación de diversos complementos, el listado de operaciones inexistentes, la contabilidad electrónica, entre otras.

Muchas de estas modificaciones han tenido como objetivo la búsqueda de una mayor simplicidad administrativa y el facilitar a los contribuyentes del cumplimiento de sus obligaciones fiscales; sin embargo, en muchas ocasiones se ha dado el efecto contrario, generándose una mayor carga y complejidad en dicho cumplimiento.

Esta desconfianza de la autoridad fiscal es producto, en una parte, de diversas conductas contrarias a ley que han sido cometidas por algunos contribuyentes en perjuicio de la imagen de todos, lo que ha llevado a que en ocasiones dicha autoridad adopte posturas excesivas en claro perjuicio de contribuyentes cumplidos.

Algunas de estas posturas desmedidas se reflejan en los asuntos que fueron objeto de la contradicción de tesis y que dieron lugar a la emisión de una tesis de jurisprudencia por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación, conforme a la cual el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, consistente en que los comprobantes fiscales respectivos deben contener la descripción del servicio, se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, delimitando sus partes o propiedades, considerando que los referidos comprobantes en ningún momento limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, siendo posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto, como pudiera ser el caso del contrato que ampara la prestación de servicios respectiva.

El que la descripción o detalle adicional se pueda contener en un documento adicional como el antes referido, hace todo el sentido, tomando en cuenta que no es requisito de ley el que un CFDI contenga, en la descripción del servicio, toda esa descripción o detalle. Este documento puede servir como un elemento auxiliar a fin de entender la naturaleza de los servicios contratados y poderse formar un criterio objetivo sobre su estricta indispensabilidad. Sólo en caso de que se cumpla con dicho requisito, y sujeto a que se cumplan el resto de los requisitos de forma y fondo aplicables, es procedente que se generen los efectos fiscales pretendidos por el contribuyente.

El hecho de que diversas autoridades hayan pretendido dar un valor desmedido al nivel de detalle contenido en la descripción del servicio, sin lugar a dudas ocasionó que se violaran los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes afectados, sobre todo en aquellos casos en que sí se había incluido una descripción lo suficientemente clara y concisa a fin de permitir el darse una idea sobre el tipo de servicios que fueron prestados.

Si bien el comprobante fiscal tiene mucha importancia, éste no debe ser visto como el único elemento a considerar para verificar la procedencia de un determinado efecto fiscal, pues además se deben verificar los demás requisitos fiscales que resulten aplicables.

Conforme a lo anterior, la tesis de jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue soportada a través de diversos argumentos que se desarrollaron en el presente documento, tales como: (i) el hecho de que el marco fiscal mexicano no especifica qué debe incluir la “descripción del servicio”; (ii) que cuando la ley quiso pedir más detalle, así lo hizo; (iii) la acción de “describir” implica dar una idea general y no detallada; (iv) el documento adicional, si bien no prueba la estricta indispensabilidad, sí sirve para entender el concepto reflejado en el CFDI respectivo; (v) el alcance del término “descripción” no puede ser a discreción de la autoridad, ya que ello provocaría inseguridad jurídica; (vi) la existencia de otros casos y criterios en el mismo sentido; y (vii) el hecho de que ante una controversia con la autoridad, debiera prevalecer el fondo sobre la forma, tomando en cuenta la figura novedosa del juicio de resolución exclusiva de fondo.

En este sentido, a través del presente se demostró que el carácter de estrictamente indispensable no depende de forma alguna del grado de detalle que

sobre el servicio prestado contenga el CFDI respectivo, sino en todo caso de la materialidad de la operación soportada en dicho CFDI y de su relación con las actividades llevadas a cabo por el contribuyente.

También se demostró que el pretender rechazar la deducibilidad de un gasto o el acreditamiento del impuesto al valor agregado, resulta completamente desproporcional al hecho de que un determinado comprobante no contenga la descripción del servicio al nivel de detalle que a juicio de la autoridad fiscal resulte suficiente.

Los argumentos utilizados por las autoridades fiscales en este tipo de casos no resultaban muy sólidos y, por el contrario, parecían no tener mucha relación con las conclusiones alcanzadas por dichas autoridades, las cuales se sentían un poco forzadas si se toma en cuenta la falta de procedencia de su argumentación.

Es por ello que la conclusión alcanzada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis de jurisprudencia se consideró como correcta, soportándose tal consideración en los diversos argumentos que ya fueron señalados.

En caso de que casos similares se suscitaran en otras jurisdicciones, en algunas de ellas sería completamente impensable que las autoridades fiscales respectivas pretendieran dar mucho más valor a la forma que al fondo.

Por lo tanto, si se pretende que México efectivamente sea un país de primer nivel y líder en temas tributarios (como ha sido sostenido por nuestras autoridades fiscales en diversos foros nacionales e internacionales como algo que ya sucede), incluyendo ser un país que marque la pauta en el uso del CFDI y en general del esquema de facturación electrónica, nuestras autoridades (y evidentemente los contribuyentes) tienen que comportarse como tales.

Este mismo mensaje resulta aplicable para nuestros tribunales, que deben emitir sus resoluciones en estricto apego a las garantías previstas en nuestra Constitución Política, sin dejarse influir por el momento político, la situación económica del país, el partido en turno, las necesidades de recaudación, etc.

IV. Bibliografía

Legislación y disposiciones fiscales consultadas

Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal

Código Fiscal de la Federación, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de agosto de 2018

Guía de llenado de los CFDIs publicada por el Servicio de Administración Tributaria en su portal de Internet

Ley del Impuesto sobre la Renta, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016

Preguntas frecuentes y respuestas publicadas por el Servicio de Administración Tributaria en su portal de Internet

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014

Resolución Miscelánea Fiscal para 2018

Obras y otras publicaciones consultadas

ASOCIACIÓN MEXICANA DE PROVEEDORES AUTORIZADOS DE CERTIFICACIÓN (AMEXIPAC). *Acerca de los PAC*.

Recuperado de: <http://www.amexipac.org.mx/factura-electronica/acerca-de-los-pac/>, y consultado el 17 de septiembre de 2018.

BURGOA, I. (1954). *Las Garantías Individuales*. Ed. Porrúa. México.

EL ECONOMISTA (2014). *La facturación electrónica creció 160.9% en el 2014*. Recuperado de:

<http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2014/12/23/facturacion-electronica-crecio-1609-2014>, y consultado el 17 de septiembre de 2018.

NIEVES, A. (2011). *Entre Letras y Números*. Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México. México.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. Acuerdo de recomendación 04/2017. Recuperado de: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RecomendacionesSPDC/2017/04-2017-recomendacion/testado_04_2017_recomendacion.pdf, y consultado el 19 de septiembre de 2018.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. Acuerdo de recomendación 11/2017. Recuperado de: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RecomendacionesSPDC/2017/11-2017-recomendacion/testado_11_2017_recomendacion.pdf, y consultado el 20 de septiembre de 2018.

RIBÓ, L. (1991). *Dic. de Derecho*. Bosch. Casa Ed. Barcelona. México.

RODRÍGUEZ, L. (2014). *Derecho Fiscal*. 3ª Edición. Oxford. México.