



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

*VALOR PROBATORIO DE LOS COMPROBANTES FISCALES EN EL EJERCICIO DE
LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, ATENDIENDO AL PRINCIPIO DE
PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA*

*(ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA POR CONTRADICCIÓN DE TESIS NÚMERO
2ª/J.161/2017)*

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. María del Carmen Arroyo Arroyo

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

Ciudad de México, Octubre de 2021.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
1. GENERALIDADES	6
1.1. Marco Teórico del comprobante fiscal	7
1.2. Evolución del comprobante Fiscal en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación	9
1.3 Evolución histórica del requisito contenido en la fracción V del artículo 29- A del Código Fiscal de la Federación	16
2. ANALISIS DE LA JURISPRUDENCIA POR CONTRADICCIÓN DE TESIS NÚMERO 2ª/J.161/2017	20
2.1. Criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito	20
2.2. Criterio sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito	21
2.3. Criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia la Nación que dio origen a la Jurisprudencia por Contradicción de Tesis 2ª/J.161/2017	22
3. VALOR PROBATORIO DE LOS COMPROBANTES FISCALES EN EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, ATENDIENDO AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.	28
3.1. El comprobante fiscal y el principio de proporcionalidad tributaria	28
3.2. Principal problema que presentan actualmente los comprobantes fiscales que justifica el análisis del valor probatorio de los mismos	32

3.3. Valor probatorio de los comprobantes fiscales atendiendo a las Tesis y Jurisprudencias; y al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación	40
3.4. Valor probatorio de los comprobantes fiscales en el ejercicio de las facultades de comprobación	44
3.4.1. Las facultas de Comprobación	45
3.4.2. El comprobante fiscal en relación a la contabilidad del contribuyente	48
3.4.3. El comprobante fiscal en relación a las operaciones inexistentes durante el ejercicio de facultades de comprobación	53
CONCLUSIONES	61
BIBLIOGRAFIA	64

INTRODUCCIÓN

El comprobante fiscal, representativo de las operaciones comerciales que todos los días se llevan en nuestro país, tiene suma relevancia no sólo en la vida comercial, al facilitar la celebración de los actos de comercio que se tienen todos los días; sino también en cuanto a los actos que de naturaleza civil se pueden llevar entre particulares.

No obstante, su función más importante, considerando que se hiciera un correcto uso del mismo, es la de reflejar la capacidad contributiva del contribuyente, pues es a través de su emisión que pueden determinarse ingresos acumulables, así como valor de actos y actividades; y deducciones autorizadas, así como Impuesto al Valor agregado Acreditable.

Desafortunadamente, en la actualidad el contenido de los comprobantes fiscales no constituye garantía para determinar de manera certera la riqueza de los contribuyentes; pues debido a las acciones mediante las cuales los contribuyentes buscan evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, el valor probatorio de dichos comprobantes ha ido en detrimento.

En dicho sentido, partiendo de que el comprobante fiscal es un elemento esencial para la determinación de la situación fiscal del contribuyente, en el presente trabajo se propone un análisis del valor probatorio de los mismos durante el ejercicio de facultades de comprobación, mediante el cual se garantice el principio de proporcionalidad.

Para esos efectos en el contenido del presente trabajo se procederá a exponer de manera general que es un comprobante fiscal, sus antecedentes y evolución en el Código Fiscal de la Federación; y derivado del análisis de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), la cual es objeto

de análisis en el presente trabajo, se señalará la problemática actual que presenta el comprobante fiscal y que impide se le otorgue pleno valor probatorio.

Así, una vez que se exponga el vínculo que el comprobante fiscal tiene con el principio de proporcionalidad tributaria, se hablará del comprobantes fiscal al valorarse de manera adminiculada con la contabilidad del contribuyente durante el ejercicio de facultades de comprobación.

Finalmente se establecerán los criterios y la opinión personal sobre la valoración de comprobantes fiscales respecto de operaciones inexistentes en el ejercicio de facultades de comprobación.

1. GENERALIDADES

A efecto de poder analizar correctamente la contradicción de tesis, contenida en la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2a./J. 161/2017 (10a.), misma que fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación el 12 de enero de 2018, resulta importante identificar la disposición legal que fue objeto de estudio en la misma.

Al respecto, la jurisprudencia de referencia aborda el contenido de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, que de manera literal indica:

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

...

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.”¹

Texto del cual se advierte que la fracción citada corresponde a uno de los requisitos que deben de contener los comprobantes fiscales digitales por internet a que se refiere el artículo 29 del mismo ordenamiento legal; elemento que en mi opinión constituye la razón de ser de la emisión y existencia de dichos documentos, pues es justamente en base a dichos bienes, servicios, usos o goce que se generan ingresos acumulables, o valor de actos o actividades, y deducciones autorizadas para determinar los impuestos a cargo de los contribuyentes.

En dicho sentido, previo al análisis del criterio que fue objeto de estudio en la jurisprudencia de la cual emana el presente trabajo, considero importante hacer

¹ Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1981.

algunas precisiones relativas a los comprobantes fiscales, mismas que se desarrollaran en el presente capítulo.

1.1. Marco Teórico del comprobante fiscal

Partiendo de que el objeto de estudio es uno de los requisitos de los comprobantes fiscales digitales por internet a que se refiere el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, resulta importante definir que es un comprobante fiscal, también llamado factura.

La factura “Del latín *factura*. Es un documento privado, no negociable, de carácter exclusivamente probatorio, expedido por empresario, en el cual se hacen constar la mercancía o mercancías que han sido objeto de una operación comercial y su importe. En la actualidad se facturan, también servicios.”²

“Contablemente, es una cuenta que describe la operación y muestra el importe del deudor creado por ésta.”³

Para Isaac Merino Jara en su obra “Facturas y Registros: Requisitos y Efectos Fiscales”, la factura tiene una triple función, ya que además de ser un medio que contienen información, es un instrumento para el ejercicio de los derechos de repercusión y deducción.

Fiscalmente hablando, “El comprobante de ingresos, actos y operaciones es un documento, con base en el que el contribuyente demuestra o acredita ante la autoridad, cuando esta lo requiere en ejercicio de sus facultades, cuáles son los actos u operaciones gravados que realiza, como son las actividades empresariales,

² Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV E-H, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Porrúa, 1ª edición, México 1985, 1ª edición, p. 174.

³ *Idem*.

las profesionales independientes, y otras que impliquen la obtención de ingresos, con quien los efectúa y en que fecha, su valor y los ingresos que obtiene.”⁴

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis número 1a. CLXXX/2013 (10a.), con rubro “COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES”, determinó que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de acto o las actividades que realizan para efectos fiscales, en virtud de los cuales se determina su situación respecto de las contribuciones a las que se encuentra obligado a pagar; es decir, la Sala considera que es el documento en el cual se deja constancia fehaciente de la existencia de un acto jurídico, respecto del cual se determinan ingresos y deducciones relativas a las obligaciones fiscales del contribuyente, el cual debe cumplir con los requisitos contenidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

En dicho sentido, el comprobante fiscal, “... tienen especial transcendencia en la gestión del sistema impositivo, toda vez que suministra a la Administración una importante información sobre las operaciones económicas del sujeto pasivo y de terceros, con lo cual se ve facilitada enormemente su labor de control...”⁵

Ahora bien, al hablar del comprobante fiscal digital por internet, debemos entenderlo como “...la representación electrónica de un documento físico plasmado en un documento electrónico.”⁶

Por tanto, el comprobante fiscal digital por internet “... tiene como objeto conocer el valor de los actos o actividades que realicen, el monto de los ingresos

⁴ MENDOZA VERA, Blanca Alicia, Derecho Fiscal I, Volumen 2, Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho de la UNAM, Porrúa, 1ª edición, México 2018, p. 21.

⁵ MERINO JARA, Isacc, Facturas y Registros: Requisitos y Efectos Fiscales, Lex Nova, 3ª edición, Valladolid 1999, p. 30.

⁶ PEREZ VILLEDA, Mario, Factura Electrónica, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., 2ª edición, México 2008, p. 17.

que obtengan, por concepto de los mismos, las retenciones o traslados que efectúen con motivo de sus operaciones y la persona o personas con las que tienen relaciones de negocios, entre otros.”⁷

Es decir, de acuerdo a los autores citados, así como a la tesis emitida por la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal, el comprobante fiscal es el documento donde constan de manera fehaciente los actos realizados por los contribuyentes respecto de los cuales se determina su situación fiscal.

En mi opinión, el comprobante fiscal digital por internet, para efectos del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, es el documento digital donde constan los bienes, servicios, uso o goce, objeto del acto jurídico celebrado entre dos contribuyentes, de donde se originan ingresos acumulables, o valor de actos y actividades ciertos, así como deducciones autorizadas; en virtud de lo cual se determina la situación fiscal de ambos contribuyentes, siempre que se encuentren administrados con su contabilidad de conformidad con el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

1.2. Evolución del comprobante Fiscal en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación

En 31 de diciembre de 1981, con la publicación en el Diario Oficial de la Federación, del Código Fiscal de la Federación, se estableció en el artículo 29 de dicho ordenamiento legal la figura del comprobante fiscal, señalando que cuando las leyes fiscales establecieran como obligación su expedición, el mismo debería reunir ciertos requisitos.

⁷ MENDOZA VERA, Blanca Alicia, *Op. Cit.*, p. 104.

Así, en la reforma a dicha disposición legal que se publicó el 20 de diciembre de 1991, se estableció que los comprobantes fiscales debía ser impresos en los establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cumpliendo con los requisitos que para dicho efecto se establecieran en reglas de carácter general.

No obstante, de conformidad con la exposición de motivos de la reforma publicada el 5 de enero de 2004, al artículo 29 del Código de referencia, que señaló , “...el uso reiterado de los medios electrónicos ha abierto la posibilidad de que los comprobantes fiscales sean otorgados de manera electrónica a los contribuyentes.”⁸; se puede advertir que fueron precisamente los avances tecnológicos y los medios electrónicos los que propiciaron justamente la introducción de la emisión de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales por primera vez en nuestro país; aclarando que, en dicha reforma, la emisión de comprobantes fiscales digitales solamente fue optativa para los contribuyentes, permaneciendo la opción de su emisión de manera tradicional en papel, al señalar que las personas físicas y morales que contarán con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y llevarán su contabilidad en sistemas electrónicos, podrían emitir los comprobantes de las operaciones que realizaran mediante documentos digitales.

En dicho sentido, la reforma que introdujo el uso de los comprobantes digitales también estableció requisitos para su validez al indicar que para su emisión era indispensable que dichos documentos contaran con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), estableciendo además entre otros requisitos, lo siguientes:

⁸ Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública, relativa al Derecho por el cual se Reforman, Adicional y Derogan Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en la Gaceta Oficial el 5 de enero de 2004, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativo.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdWIAeQuX8CWbN4nlUJJorc/>

1. Tramitar ante el SAT el certificado para el uso de los sellos digitales.
2. Cumplir con los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en ese momento.
3. Asignar a cada comprobante fiscal un número de folio, mismo que sería asignados por el SAT.

Al respecto, podemos advertir que las principales diferencias entre un comprobante fiscal en papel y un comprobante fiscal digital son las siguientes:

COMPROBANTE FISCAL EN PAPEL	COMPROBANTE FISCAL DIGITAL
Impresión en papel	Digital
Cedula de identificación fiscal	Sello digital
Datos del impresor autorizado	Cadena original (sólo en representación impresa)
Vigencia y fecha de impresión	Serie del certificado de sello digital
Leyenda "la reproducción no autorizada"	Fecha y hora de emisión
Fecha de emisión	Cumplir con un estándar tecnológicos

Asimismo, el 28 de junio de 2006, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la adición del cuarto y quinto párrafo a la fracción I del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, donde se estableció, en éste último, que la emisión de los comprobantes fiscales digitales podría realizarse por medios propios o a través de proveedores de servicios que se encontrarán previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, quienes debían cubrir los requisitos que para dicho efecto se señalaran en reglas de carácter general y que demostrarán contar con la tecnología necesaria para emitir los mismos; no obstante, en dicha reforma, la emisión de los documentos digitales seguía siendo opcional, pues aún existía la posibilidad de su emisión tradicional.

Es decir, hasta la reforma del 2006, seguían existiendo dos tipos de comprobantes fiscales que reconocía la norma adjetiva y que consistían en el comprobante fiscal en papel, que funcionaba mediante la impresión a través de impresores autorizados por la autoridad fiscal, y el comprobante fiscal digital que se generaba en medios electrónicos por los propios contribuyentes o a través de proveedores autorizados mediante un sello digital.

Sin embargo, en razón de la exposición de motivos correspondiente a la reforma del Código Fiscal de la Federación que fue publicada el 07 de diciembre de 2009, donde se señaló que “... las principales conductas de evasión fiscal que se tienen identificadas se originan, en su mayoría, tratándose de los comprobantes fiscales emitidos en papel, lo que da lugar a la aplicación de deducciones soportadas con facturas apócrifas o provenientes de operaciones inexistentes, derivadas de la reproducción, falsificación y comercialización ilegal de ese tipo de comprobantes fiscales, lo cual erosiona de manera significativa la base gravable del impuesto y, en muchos casos, origina la solicitud de devoluciones indebidas de impuestos.”⁹

Nuestro poder legislativo planteó un nuevo esquema de emisión de los comprobantes fiscales que fortaleciera los mecanismos de comprobación fiscal y en consecuencia disminuyera la evasión fiscal, al evitar su falsificación y comercialización, mediante la utilización de las nuevas herramientas tecnológicas, como el internet; pues se consideraba que los elementos de seguridad de los comprobantes fiscales emitidos en papel eran insuficientes, mientras que el acceso

⁹Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública, relativa al Derecho por el cual se del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se Establecen las Obligaciones que Podrán Denominarse en Unidades de Inversión; y Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones del Dódigo fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de abril de 1995, publicado en la Gaceta Oficial el 7 de diciembre de 2009, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativo.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtjyUaDmLk2WdWcEfzdERSiYrHHzWY6hpcX>

a los instrumentos tecnológicos para su reproducción y falsificación era sumamente sencillo, siendo además que su reproducción física impedía que la autoridad tuviera un verdadero y total control de los mismo para su identificación y verificación.

Así, fue en la reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, publicada el 07 de diciembre de 2009, que se estableció por primera vez el uso de comprobantes fiscal digitales por internet (CFDI) en el Código de referencia, desapareciendo el comprobante digital, al indicar, en la disposición legal de referencia, que los comprobantes fiscales que se expedieran debían emitirse mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, los cuales debían contener el sello digital del contribuyente que lo expediera, el cual debía encontrarse amparado por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado.

Cabe aclarar que respecto a la emisión mediante la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, el legislador, en la reforma del 07 de diciembre de 2009, dejó establecida la posibilidad de que el Servicio de Administración Tributaria autorizara a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectuaran la validación, asignación de folios e incorporación de sellos.

Desafortunadamente, debido a que en ese momento no se tenían las condiciones necesarias para dejar de utilizar los comprobantes fiscales en papel, ya que no existía certeza de que el cien por ciento de la población, que estaba obligado al pago de las contribuciones, tuviera acceso a internet o que contará con un proveedor autorizado de certificación de comprobantes digitales; y que debían tramitarse los certificados de los contribuyentes que no contaban con el mismo, en el artículo Décimo Transitorio del Decreto de Reforma al Código Fiscal de la Federación que fue publicado el 07 de diciembre de 2009, se dispuso que el uso exclusivo de los CFDI'S, entraba en vigor a partir del 1 de enero de 2011.

Finalmente, la reforma de referencia dejó establecida como excepción, que respecto de las operaciones cuyo monto no excediera de \$2,000.00, los contribuyentes podrían seguir emitir sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, siempre que se reunieran los requisitos que correspondieran del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

No fue sino hasta la reforma publicada el 12 diciembre de 2011, que se suprimió del contenido del artículo 29 del Código, la posibilidad de expedir comprobantes físicos, aun tratándose de montos mínimo, pues se estableció en el texto legal al comprobante fiscal digital por internet como único medio de emisión del mismo; sin embargo, las excepciones para seguir emitiendo comprobantes físicos se mantuvieron en la Miscelánea Fiscal de los ejercicios 2012 y 2013, siendo que fue hasta la Miscelánea Fiscal correspondiente al ejercicio 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2013, que dejaron de contemplarse excepciones para la emisión física de los comprobantes.

Asimismo, en la reforma publicada el 12 de diciembre de 2011, se otorgó seguridad jurídica al adquirente del bien o servicio, al establecer como obligación del emisor del CFDI la entrega o el envío del comprobante fiscal a su cliente a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se realizó la operación; así como la entrega impresa del comprobantes cuando el mismo fuera solicitado.

Posteriormente, con la reforma al primer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, que fue publicada el 09 de diciembre de 2013, la obligación señalada en el párrafo anterior se modificó para indicar que la entrega o puesta disposición del comprobante al cliente, se haría una vez que al CFDI se le incorporará el sello digital.

Por tanto, podemos concluir que la evolución histórica del comprobante fiscal se resume de su paso a un comprobante fiscal en papel, pasando por un

comprobante fiscal digital para concluir en el comprobante fiscal digital por internet que actualmente conocemos, mismo que en términos generales se diferencia del comprobante fiscal digital básicamente por:

1. El uso de la Internet para asignar folio.
2. El sello digital del Servicio de Administración Tributaria.
3. El código de barras por parte de un proveedor autorizado de certificación.
4. Además de que en el esquema de emisión del comprobante digital se debían realizar reportes mensuales a la autoridad fiscal respecto de los folios emitidos, y en el caso del comprobante fiscal digital por internet el proveedor certificado envía directamente al SAT copia de los CFDI's validados.

Asimismo, según Jesús F. Hernández Rodríguez y Mónica Isela Galindo Cosme, el comprobante fiscal digital por internet se caracteriza por ser:

1. "Integro: Garantiza que la información contenida queda protegida y no pueda ser manipulada o modificada.
2. Auténtico: Permite verificar la identidad del emisor y el receptor del comprobante.
3. Verificable: La persona que emita un comprobante fiscal digital, no podrá negar haberlo generado.
4. Único: Garantiza no ser violado, falsificado o repetido al validar el folio, número de aprobación y vigencia del certificado de sello digital con el que fue sellado..."¹⁰

¹⁰ HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jesús F. y GALINDO COSME, Mónica Isela, Comprobantes Fiscales, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 1ª edición, México, 2010, p. 38.

1.3 Evolución histórica del requisito contenido en la fracción V del artículo 29- A del Código Fiscal de la Federación

Del contenido actual de la fracción V, del artículo 29-A del Código antes referido, puede advertirse que el requisito al que se hace referencia en dicha fracción, consiste en la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que deben contener los comprobantes fiscales digitales por internet.

No obstante; el texto que actualmente contiene la fracción de referencia, no siempre fue el mismo; al respecto, resulta relevante exponer los antecedentes históricos y la evolución del requisito objeto de la tesis, con la finalidad de conocer su evolución, así como las razones por las cuales el legislador consideró que dicho requisito debería exigirse tal cual y como al día de hoy se contempla.

Así, el primer antecedente que encontramos del requisito que se analiza, en el texto original del Código Fiscal de la Federación vigente, que fue publicado el 31 de diciembre de 1981, es el contenido en el artículo 29 de dicha publicación, donde esencialmente se señalaba que en los casos de que las leyes fiscales establecieran la obligación de expedir comprobantes, los mismos deberían reunir los requisitos contenidos en el reglamento de ese Código.

Siendo que en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación que fue publicado el 28 de febrero de 1984, se indicaba en la fracción IV del su artículo 36, que los comprobantes fiscales a que se refería el artículo 29 del Código que reglamentaba, debían señalar la “... IV.- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que ampara...”¹¹.

¹¹ Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 28 de febrero de 1984.

No fue sino hasta la reforma que se hizo del artículo 29 del Código de la materia, que fue publicada el 30 de diciembre de 1983, que se estableció que los contribuyentes que adquirieran bienes o contrataran servicios deberían solicitar la emisión del comprobante que correspondiera; estableciéndose en la reforma del artículo en comento, del 28 de diciembre de 1989, que para poder deducir o acreditar fiscalmente el monto amparado por los comprobantes fiscales, el contribuyente a quien eran emitidos tenía la obligación de asegurarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparecía en los mismos fueran correctos, sin señalar dentro de dicho cercioramiento la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que se amparaban.

Sin embargo, en la reforma al Código Fiscal de la Federación que se publicó el 20 de diciembre de 1991, en el artículo 29 de dicho ordenamiento se estableció que los comprobantes fiscales debían reunir los requisitos contenidos en el artículo 29-A, apareciendo así por primera vez el artículo de referencia, el cual en su fracción V, contenía como uno de los requisitos, la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que ampara; adición que de conformidad con la exposición de motivos de la Iniciativa de Ley que Reforma, Adiciona y Derogan Disposiciones Fiscales para el Ejercicio Fiscal 1992, se generó con la finalidad de "...simplificar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se propone establecer en forma expresa los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales que expidan por sus operaciones que no sean al público en general."¹²

¹² Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública, relativa al Derecho por el cual se Reforman, Adicional y Derogan Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en la Gaceta Oficial el 20 de diciembre de 1991, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdVZGgwDuQA3dfqDvpj1GNfmK3F5KRppKf+tBwvkMBpeJg==>

No obstante, lo anterior, el 20 de julio de 1992, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la primera reforma al artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, la cual consistió en precisar que además de los requisitos establecidos en dicho artículo, los comprobantes fiscales debían cumplir con los requisitos contenidos en el artículo 29.

Así, el 31 de enero de 2000, la obligación contenida en el artículo 29-A, relativa a los requisitos que debían contener los comprobantes fiscales, se reforzó con una reforma al artículo 29, donde se estableció en su tercer párrafo, que para poder deducir o acreditar fiscalmente el contenido de los comprobantes fiscales, los mismos debían contener los datos previstos en el artículo 29-A antes señalado; obligan que en la reforma del 07 de diciembre de 2009, paso a la fracción III del artículo 29.

Reformas de las cuales se resalta la importancia de la cual se tilda la emisión de los comprobantes fiscales que amparan las operaciones realizadas por los contribuyentes, al señalar que sólo aquellos que cumplen con los requisitos contenidos en el Código Fiscal de la Federación pueden considerarse para la procedencia de las deducciones y la acumulación de los ingresos ciertos.

Finalmente, con la reforma integral que tuvieron los requisitos de los comprobantes fiscales, contenida en el “DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”, que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, cuya exposición de motivos refirió que “La propuesta que se presenta tienen como objeto simplificar la legislación vigente con respecto a los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, a efecto de que los mismos queden establecidos de manera clara y sencilla, con lo cual se otorga mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus

obligaciones.”¹³, la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación modificó su contenido, a su texto vigente, indicando que uno de los requisitos fiscales de los comprobantes es señalar “... V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.”¹⁴; y no sólo la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

Es decir, fue hasta la reforma publicada el 12 de diciembre de 2011, que se estableció como uno de los requisitos de los comprobantes fiscales el que el mismo indicará:

1. La cantidad
2. La unidad de medida
3. La clase de los bienes; o
4. La clase de mercancías; o
5. La descripción del servicio, o del uso o goce que ampare.

¹³ Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública, relativa al Derecho por el cual se Reforman, Adicional y Derogan Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en la Gaceta Oficial el 12 de diciembre de 2011, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCA/CBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdUS4scrAgUnovr1KnRNpi60t44TSjLy0dO+ctremT36qg==>

¹⁴ Código Fiscal de la Federación, *Op. Cit.*

2. ANALISIS DE LA JURISPRUDENCIA POR CONTRADICCIÓN DE TESIS NÚMERO 2ª/J.161/2017

Una vez que se ha establecido la evolución histórica de la disposición legal objeto de análisis en la tesis jurisprudencial y que se han plasmado los antecedentes del comprobante fiscal digital por internet, se procede al análisis de la jurisprudencia por contradicción de tesis a través de los dos criterios contenientes que originaron la misma, para al final abordar los argumentos sostenidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia en estudio, respecto al alcance del requisito contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación; específicamente a la forma en que debe realizarse la descripción del servicio, uso o goce en el comprobante fiscal para que se entienda por cumplido dicho requisitos, y a la posibilidad de que la descripción de estos pueda detallarse en documento distinto.

2.1. Criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito

El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, en relación al requisito relativo a la descripción del servicio, uso o goce, que amparan los comprobantes fiscales, contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, sostuvo que aún y cuando los comprobantes fiscales deben analizarse en el contexto de los contratos vinculados a los mismos, de donde se pueda advertir el concepto que amparan, con lo cual se garantiza una tributación acorde a la capacidad contributiva del contribuyente; la descripción del servicio debe ser lo suficientemente clara para advertir si la erogación realizada es estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

En dicho sentido, el Tribunal de referencia sostuvo que no es correcto que la autoridad rechace una erogación o un gasto por considerar que no resulta deducible en razón de que el comprobante fiscal no contempla una descripción detallada, pues lo único que debe exigirse es que pueda desprenderse que es estrictamente indispensable sin que se requiera una descripción detallada o minuciosa del servicio, uso o goce que ampare, pues el mismo puede advertirse de los contratos de los cuales se origina y que por consiguiente se encuentre íntimamente relacionada.

Es decir, en base al criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado, el requisito relativo a la descripción del servicio, uso o goce en el comprobante fiscal, se entiende cumplido cuando de la misma se desprenda que éste es estrictamente indispensable para el contribuyente que pretende deducir la erogación reflejada en el comprobante; sin que sea necesario que en dicha descripción se detalle de manera minuciosa el servicio, uso o goce de referencia, ya que tales detalles pueden desprenderse de los contratos o demás documentos soportes que lo acrediten.

2.2. Criterio sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito

Por su parte el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, sostuvo que los comprobantes fiscales cuyo concepto describen de forma genérica el objeto del mismo, resultan insuficientes para acreditar el servicio, uso o goce; ya que considera que la descripción del mismo debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documentos distinto, como podría ser un contrato; pues parte de la idea de que la palabra descripción, implica una explicación detalla del servicio en cuanto a sus distintas partes, cualidades o circunstancias.

Acorde a lo anterior, dicho Tribunal afirma que toda vez que el comprobante fiscal es un elemento de prueba básico para demostrar, en parte, la existencia de un gasto, un ingreso o un acto o actividad gravable, el mismo debe contener los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber:

1. Quien lo expidió.
2. A favor de quien se expidió.
3. En razón de que concepto se expidió.

Ello ya que sólo con dichos elementos se puede tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado y en consecuencia el contenido del mismo resulte ser deducible o acreditable.

Es decir, el Tribunal de referencia considera que el comprobante debe de contener una descripción pormenorizada del motivo del servicio; lo que significa, detallar en que consistió, asentando además sus características esenciales, para poder determinar si el mismo fue estrictamente indispensable y por tanto deducible para quien realizó el gasto correspondiente, pues concluye que la descripción del servicio prestado debe contenerse sólo en el comprobante fiscal y no en documento anexo como pudieran ser los contratos de los cuales se origina.

2.3. Criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia la Nación que dio origen a la Jurisprudencia por Contradicción de Tesis 2ª/J.161/2017

Toda vez que los criterios sostenidos por los Tribunales Colegiados de diversos circuitos, respecto de la descripción del servicio, uso o goce que deben contener los comprobantes fiscales en cumplimiento a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, eran contradictorios entre sí; pues por una parte se

consideraba que dicho requisito sólo se podía tener cumplido cuando se describiera el servicio, uso o goce de manera detallada en el mismo comprobante fiscal sin la posibilidad de que el mismo se vinculara a algún otro documento como sería un contrato, pues sólo del contenido del comprobante debía advertirse la indispensabilidad del servicio, uso o goce; y por otra parte se consideraba que sí era posible que la descripción del servicio, uso o goce se detallara en documentos diversos, siempre que de la descripción contenida en el comprobante se advirtiera la calidad de ser estrictamente indispensable para la actividad del contribuyente que pretendiera su deducción.

La segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, procedió al análisis de dicha contradicción, estableciendo que el criterio que debe prevalecer, es el contenido en la jurisprudencia 2ª/J.161/2017, con rubro: “COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.”¹⁵; de conformidad con los siguientes razonamientos:

1. Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.
2. Los comprobantes fiscales digitales sirven para cumplir con la obligación contenida en las disposiciones legales relativa a dejar constancia fehaciente y verificable de la existencia de un hecho o acto gravado por una contribución.

¹⁵ 2a./J.161/2017 (10a.), Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, p. 355.

3. En atención a la mecánica impositiva los comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos fiscales.
4. Por tanto, el requisito de referencia debe considerarse cumplido cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades.
5. La delimitación de las partes o propiedades implica que se dé a conocer en qué consistió el servicio prestado en su núcleo esencial.
6. Los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, pues de considerar que dichos comprobantes fiscales no amparan la operación que se describe, la autoridad puede pedir toda la información relativa la misma.
7. En consecuencia, la Segunda Sala concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparan los comprobantes fiscales, por regla general, debe cumplirse realizando una descripción clara, de donde se desprenda una idea delimitada en sus partes o propiedades del servicio, uso o goce; pero que excepcionalmente y atendiendo a la multiplicidad de servicios y al alcance de los mismos, así como a los diversos objeto sobre los que puede otorgarse el uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documentos distinto de donde se advierta la integración del servicio o el objeto sobre el cual se otorga el uso o goce.

Lo anterior, toda vez que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sustentó su razonamiento en razón de los siguientes criterios que previamente se habían emitido:

1. “COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN.”¹⁶
2. “COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN NO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR QUE CONTENGAN EL SEÑALAMIENTO RELATIVO A SI EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN SE HACE EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PARCIALIDADES.”¹⁷
3. “COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.”¹⁸

Jurisprudencias en virtud de las cuales el contribuyente a quien le es expedido el comprobante fiscal, únicamente está obligado a verificar que el mismo contenga los requisitos exigidos en el Código Fiscal; sin embargo, dicho cercioramiento solo se limita al contenido del comprobante y no así al cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor.

Ahora bien, de acuerdo con los argumentos expuestos por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, en la Jurisprudencia en estudio, los comprobantes fiscales constituyen el medio de convicción más sólido con el cual se acreditan los tipos de actos o actividades que realizan los contribuyentes, pues a consideración de la Sala de referencia, con la emisión de los mismo se deja constancia fehaciente

¹⁶ 2a./J.160/2005, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, Enero de 2006, p. 762.

¹⁷ 2a./J./35/2008, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, Marzo de 2008, p. 150.

¹⁸ 2a./J.113/2014, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Tomo I, Diciembre de 2014, p. 339.

y verificable de la existencia de un hecho o acto gravado, razón por la cual el requisito de descripción de los servicios, uso o goce, debe considerarse cumplido cuando se señale la idea de dicho servicio, delimitando sus partes o propiedades, con lo cual se desprenda que estos son estrictamente indispensables para el contribuyente que los está recibiendo, permitiendo así que los pormenores de dicha descripción se contengan en documentos distintos.

De igual forma, en la jurisprudencia en análisis se estableció que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, pues en el caso de considerar que dichos comprobantes fiscales no amparan la operación que se describe, la autoridad puede pedir toda la información relativa a la misma.

Al respecto, considero importante resaltar dos puntos que a mi consideración resultan relevantes para el estudio que se realizará en el siguiente capítulo:

1. En la jurisprudencia en estudio se afirma que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.

Sin embargo, partiendo de la situación actual en cuanto a los esquemas agresivos de agresión fiscal, considero necesario revisar el valor probatorio de los comprobantes fiscales, durante el ejercicio de facultades de comprobación, siendo que éstos constituyen la base esencial de los actos o actividades respecto de los cuales se determina la riqueza para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, acorde al principio de proporcionalidad.

2. Asimismo, de la jurisprudencia en estudio se desprende que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de

comprobación de la autoridad fiscal, pues de considerar que dichos comprobantes fiscales no amparan la operación que se describe, la autoridad puede pedir toda la información relativa la misma.

No obstante, contrario a lo que se señala en la ejecutoria; tratándose de los contribuyentes que se encuentran obligados a llevar contabilidad, de conformidad con el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el soporte de todas esas operaciones forman parte de su contabilidad y en consecuencia, la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación puede requerir su exhibición sin necesidad de que previamente existe una presunción de que el comprobantes fiscales no ampara la operación que describe.

3. VALOR PROBATORIO DE LOS COMPROBANTES FISCALES EN EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, ATENDIENDO AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Una vez que se ha expuesto la jurisprudencia objeto de estudio; en el presente capítulo se analizará la relación existente entre la emisión de los comprobantes fiscales con el cumplimiento al principio de proporcionalidad; para posteriormente revisar el alcance del valor probatorio de los comprobantes fiscales, en el ejercicio de facultades de comprobación, dada su directa relación con la determinación de la base gravable.

Lo anterior, considerando que con fundamento en el artículo 31, fracción IV, constitucional; es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público; obligación que implica que dichos principios no sólo deben ser respetados por las autoridades a través de los ordenamientos que fijen la imposición de los impuestos, sino también por los contribuyentes en la determinación de los mismos.

3.1. El comprobante fiscal y el principio de proporcionalidad tributaria

El deber de contribuir al gasto público se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional; precepto del que deriva que tal obligación debe cumplirse bajo parámetros de legalidad, equidad y proporcionalidad.

Al respecto "... el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los pagos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos..."¹⁹; es decir que "...cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas y que

¹⁹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Themis, 20ª edición, México 2010, p. 267.

esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente...”²⁰

Para Adolfo Arrijo Vizcaino, en su libro Derecho Fiscal, “El principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias más altas y porcentualmente más reducida en los casos de ganancias medias y pequeñas”²¹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la proporcionalidad consiste en que cada contribuyente debe contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Así, debemos entender que “... el Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no solo en cantidad, sino en lo tocando al mayor o menos sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.”²²

Es decir, el principio de proporcionalidad consiste en que la aportación que realice el contribuyente para cumplir con su obligación de contribuir al gasto público debe ser acorde a su capacidad contributiva.

Acorde a lo anterior, Nuestro máximo tribunal en la Jurisprudencia número P./J. 109/99 de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la

²⁰ SANCHEZ GOMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 8ª edición, Porrúa, México 2018, p. 156

²¹ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, Op. Cit., p. 222.

²² *Ibid*, p. 267.

Federación y su Gaceta Tomo X, Noviembre de 1999, página 22, ha definido a la capacidad contributiva como la potencialidad real de contribuir al gasto público.

Para Luis Carballo Balvanera, en su obra Derecho Fiscal I: “la capacidad contributiva es un concepto derivado de esa potencialidad económica, implicando que el sujeto tenga, además, una aptitud calificada, adquirida al rebasar los niveles de subsistencia, personal y de sus dependientes, superando las obligaciones y cargas familiares, haciendo posible disponer de un remanente que aportar a los gastos públicos.”²³

En ese mismo libro, Luis Carballo Balvanera, indica que “La capacidad económica significa que quien es llamado a contribuir, tiene los bienes y demás elementos de riqueza que, en principio, lo hacen apto para enfrentar la carga patrimonial que la contribución representa, de manera que ante su inexistencia, obligarlo resultaría: prácticamente inútil, racionalmente ilógico, socialmente injustificado y jurídicamente inconstitucional.”²⁴

Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica, propiciada por acto o actividad que represente riqueza y que las cargas tributarias se aplican en determinación de dicha riqueza, es de concluir que para cumplir con el principio de proporcionalidad es indispensable que la riqueza que se grave; es decir, el resultado fiscal, representa la capacidad contributiva real del contribuyente.

Entonces sí los comprobantes fiscales, según lo establecimos en el primero capítulo del presente trabajo son el documento donde se hacen constar los bienes, servicios, uso o goce, objeto del acto jurídico celebrado entre dos contribuyentes, de donde se originan ingresos acumulables, o valor de actos y actividades ciertos,

²³ CARBALLO BALVANERA, Luis, Derecho Fiscal I, Volumen 1, Enciclopedia Jurídica UNAM, Porrúa, 1ª edición, México 2018, p. 58

²⁴ *Ibidem*.

así como deducciones autorizadas, en virtud de lo cual se determina la situación fiscal de ambos contribuyentes; es claro que dichos comprobantes fiscales constituyen el elemento esencial a través del cuales se deriva la riqueza objeto de gravamen.

Por tanto, el valor probatorio que se da a los comprobantes fiscales, en cuanto a los bienes, servicios, uso o goce, del cual deriva la riqueza, tiene consecuencias directas al principio de proporcionalidad.

En dicho sentido, el valor probatorio que se otorgue a los comprobantes fiscales durante el ejercicio de facultades de comprobación adquiere suma relevancia, pues los actos o actividades que se consideren acreditados con los mismos, afectará directamente la base o resultado fiscal, respecto de la cual se determine la situación fiscal de los contribuyentes; siendo que dicha determinación puede concluir en el cumplimiento al principio de proporcionalidad o en una total y absoluta desproporción.

Ello es así, pues de realizar una indebida valoración de los comprobantes fiscal, por parte de la autoridad, se podría determinar una riqueza diferente a la real, que generaría una carga tributaria mayor o menos acorde a la capacidad contributiva de los contribuyentes, lo cual no sólo afectaría el principio de proporcionalidad del contribuyente objeto de la revisión, sino que lo haría desproporcional respecto de los demás sujetos del tributo.

Siendo además que en caso de que la autoridad determine diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo observado por aquél, las consecuencias no sólo generarían una carga tributaria mayor o menos, sino que se tendrían repercusiones directas en la determinación de las actualizaciones y accesorios (multas y recargos), contenidos en el Código Fiscal de la Federación.

3.2. Principal problema que presentan actualmente los comprobantes fiscales que justifica el análisis del valor probatorio de los mismos

Actualmente en México, la relación que debiera existir entre el fisco y el contribuyente, se ve disminuida día a día debido a innumerables factores como la corrupción, el gasto indiscriminado del presupuesto sin fines públicos, el incremento en los impuestos que sufren esencialmente los contribuyentes cautivos, o el actuar a todas luces ilegal con el que se conducen algunas autoridades fiscales; factores que ineludiblemente generan acciones de reacción por parte del contribuyente que en algunas ocasiones también constituyen operaciones dirigidas a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de éste.

En particular, se han detectado esquemas agresivos de evasión fiscal a través de los cuales se busca disminuir indebidamente la carga tributaria para los contribuyentes; al respecto, los comprobantes fiscales se han convertido en un medio para simular actos en agravio del fisco federal, lo que genera daños sustanciales al sistema tributario, en virtud de que los contribuyentes erosionan su base gravable y, en consecuencia, el pago del impuesto que realizan es menor al que realmente les corresponde o en ocasiones es nulo, lo cual, afectando directamente al principio de proporcionalidad.

Durante muchos años los contribuyentes que buscaban evadir el pago de sus contribuciones, adquirían comprobantes apócrifos que les permitía incrementar sus deducciones, sin que saliera un solo centavo de su patrimonio; sin embargo, con el paso del tiempo y el fortalecimiento en el control de la emisión de comprobantes fiscales, como la consulta de la veracidad de los comprobantes fiscales en el portal del Servicio de Administración Tributaria o la regulación y obligación de la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales, generó que los contribuyentes evasores estructurarán métodos más sofisticados que les permitiera seguir obteniendo deducciones mayores a las que realmente generaban durante sus operaciones.

“Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismo, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes”²⁵

Así, el contribuyente que deduce nunca sufre el gasto contenido en el comprobante fiscal y en algunos casos el gasto que sufre es mucho menos del contenido en dicho comprobante, siendo que aun y cuando existe una transferencia bancario o la emisión de un cheque por dicho gasto para cubrir los requisitos de la ley sustantiva, para que el mismo pudiera ser deducido, posteriormente recibe directamente o a través de una tercera persona la devolución de la cantidad supuestamente erogada que se plasma con el comprobante fiscal, logrando así obtener una deducción sin efectuar la erogación que esta refleja y en consecuencia disminuyendo la base del impuesto en perjuicio de fisco federal a cambio de la comisión que se lleva el contribuyente que expide el comprobante fiscal que en nada se compara con la base que en todo caso gravaría de no crear operaciones inexistentes .

En relación a ello, considero que el tratamiento de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, puede realizarse desde dos ámbitos.

Por una parte, recordemos que los comprobantes fiscales son documentos donde constan de manera fehaciente los actos realizados por los contribuyentes respecto de los cuales se determina su situación fiscal; es decir, es un acto jurídico

²⁵ Iniciativa de decreto por el que se reforma, adiciona y derogan diversas disposiciones de la LIVA, LIETU y del CFFF, Gaceta Parlamentaria año XVI, número 3857-C, Palacio Legislativo de San Lázaro, domingo 8 de septiembre de 2013, p. 73.

celebrado entre dos contribuyentes, de donde se originan ingresos acumulables, o valor de actos y actividades ciertos, así como deducciones autorizadas.

Entonces, si el acto jurídico se concibe como "...la expresión de una voluntad o de un acuerdo de voluntad, que tienen por objeto la creación intencional de consecuencias jurídicas..., cabe indicar en primer término que la nota distintiva del acto jurídico es la relativa a la intencionalidad del o de los autores del mismo, dirigida de manera ex profesa hacia la consecución de efectos jurídicos, la cual no se encuentra en el hecho jurídico voluntario."²⁶

Por tanto, ya que el acto jurídico está constituido por la expresión misma de la voluntad de las partes que lo constituyen, es necesario, para que el mismo tenga un reconocimiento jurídico de conformidad con el derecho objetivo, que se reúnan los requisitos o condiciones que la ley exige; como lo son los elementos esenciales o de existencia y los requisitos de validez de todo acto jurídico.

En dicho sentido, tenemos que "Los elementos de existencia son dos elementos que conjuntamente debe tener un acto jurídico para ser contrato, de manera que la ausencia de cualquiera de esos dos elementos impide que haya contrato, tales elementos de existencia son el consentimiento y el objeto."²⁷, que como su nombre lo indica serán aquellos que otorguen la calidad de existencia del acto jurídico, por lo que la falta de uno de ellos producirá la inexistencia de dicho acto; en dicho sentido tenemos a:

1. La voluntad

"El primer elemento de existencia es el consentimiento, el cual ha de entenderse para este estudio en dos sentidos: como voluntad del deudor para

²⁶ SEPULVEDA SANDOVAL, Carlos, Contratos Civiles, Teoría General y Análisis en Particular de sus Diversas Clases, Porrúa, México, 2006, p.11.

²⁷ SANCHEZ MEDAL, RAMON.: De los Contratos Civiles, Porrúa, México 2013, p. 23.

obligarse y como concurso o acuerdo de voluntades.”²⁸; es decir, cuando se trate de un acto unilateral hablaremos de voluntad, y cuando se trate de un acuerdo donde participe más de una voluntad, estemos en presencia de un consentimiento, donde todas las voluntades que participen en la celebración de dicho acto consentirán la celebración del mismo.

Al respecto, Carlos Sepulveda Saldoval en su obra *Teoría General y Análisis en Particular de sus Diversas Clases*, precisa que el “... consentimiento; palabra esta última que se forma literalmente por el prefijo co, con, com, que significa juntamente y por el vocablo sentimiento, el cual indica una derivación del verbo sentir, que denota percepción o experimentación de sensaciones o impresiones, por lo que en su integración en esa connotación de consentimiento, nos sirve para precisar el acuerdo de dos o más voluntades en el sentido o dirección que se determina a través de esta especie de actos jurídicos.”²⁹

En concordancia con lo anterior y “.. . en contra partida a la integración del consentimiento, es decir, colocados en la hipótesis de la falta de su formación, cabe indicar que existen casos en los cuales el acto jurídico no llega a tener existencia, en virtud de no contar, en estricto rigor, con ese elemento esencial, sino tan sólo con una simple apariencia del mismo.”³⁰

Relativo a lo anterior, “Tenemos casos en que existe una apariencia de consentimiento que motiva la existencia del contrato. Esto ocurre en los siguientes supuestos: 1º. Cuando las partes sufren un error respecto a la naturaleza del contrato; 2º. Cuando sufren un error respecto a la identidad del objeto y, 3º. En los contratos simulados.”³¹

²⁸ *Ibid*, p. 27.

²⁹ SEPULVEDA SANDOVAL, Carlos, *Op. Cit.*, p. 12.

³⁰ *Ibid*, p. 20.

³¹ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Derecho Civil Mexicano*, Porrúa, México, 1985, p. 58.

Así, respecto al tercer supuesto por el cual se actualiza la apariencia del consentimiento; es decir, “En los contratos simulados es evidente que no existe verdaderamente un consentimiento, toda vez que las partes en el mismo sólo pretenden aparentar la celebración de un contrato, en donde no existe la intención de producir sus consecuencias jurídicas, como sería en una compraventa simulada, en la cual el vendedor verdaderamente no tiene la intención de desposeerse del bien vendido, ni transmitir mucho menos el dominio del mismo al comprador, así como éste no tiene la intención de cubrirle el precio que supuestamente pactaron por dicho bien.”³²

En dicho sentido tenemos que un acto jurídico será inexistente cuando falta la voluntad o el consentimiento de las partes como un elemento esencial del mismo.

2. Objeto

Por lo que respecta al objetivo, tenemos que el mismo se encuentra constituido por “La intencionalidad que tiene el acto jurídico encaminada a producir consecuencias de derecho, viene a determinar que su objeto se traduzca en esos efectos, es decir, crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones; luego entonces, el objeto del acto jurídico se constituye por esas referidas funciones.”³³

Al respecto, Rafael Rojina Villegas, precisa que “Se distingue el objeto directo que es crear o transmitir obligaciones en los contratos, y el objeto indirecto, que es la cosa o el hecho que asimismo son el objeto de la obligación que engendra el contrato.”³⁴ En dicho sentido, el objeto directo del contrato se constituye por obligaciones de dar, relativa a la cosa que se obliga a dar; y a obligaciones de hacer o no hacer, relativa a las prestaciones o abstenciones

³² SEPULVEDA SANDOVAL, Carlos, *Op. Cit.*, p.20.

³³ *Ibid*, p. 22.

³⁴ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Op. Cit.*, p. 63.

relativas a conductas a realizar por el sujeto obligado, siendo que el objeto indirecto al cual hace referencia Rafael Rojina Villegas, se puede traducir en “La cosa objeto o el llamado objeto-cosa del contrato debe existir en la naturaleza; ser determinada o determinable en cuanto a su especie; y estar en el comercio.”³⁵, agregando además que dicho objeto indirecto debe ser posible física y jurídicamente, además de lícito.

Por tanto, si el objeto es el otro elemento de existencia de los actos jurídico, la falta del mismo originara la inexistencia de dichos actos

Visto lo anterior y tomando en consideración que el artículo 2224 del Código Civil Federal refiere que “El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno. No es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; su inexistencia puede invocarse por todo interesado.”³⁶ Resulta procedente concluir que un acto será inexistente cuando no cumpla con los elementos de existencia de consentimiento y del objeto; es decir, cuando el mismo se celebre sin la voluntad de alguna de las partes o de ambas respecto de la realización de acto; o bien cuando el acto no cuenta con un objeto según lo indicado párrafos arriba; como pueden ser los actos simulados donde no existe consentimiento ni objeto.

Es decir, un acto jurídico será inexistente cuando en la celebración del mismo no se encuentre presente la voluntad o voluntades de las partes y cuando falte el objeto del mismo; ello queda claro ya que de no existir consentimiento en el acto resulta absurdo considerar que dicho acto existe, cuando una de las parte o ambas no tienen intención en celebrar u obligarse en razón de un acto, pues aún y cuando el acto se celebre, la falta de voluntad impedirá que las consecuencias de dicho acto se ejecuten por la simple razón de que una de las parte o ambas no lo celebró con

³⁵ SANCHEZ MEDAL, Ramón, *Op. Cit.*, p. 33.

³⁶ Código Fiscal de la Federación, *Op. Cit.*

la intensión de obligarse a la misma; lo mismo sucede con la falta de objeto, ya que resultaría plenamente imposible que un acto jurídico existe cuando no tienen ninguna finalidad que materializar; es decir, de que serviría un acto donde no existe objeto o el objeto no se materializa, cuando es justamente dicho objeto la razón de la obligación a la cual se sujetan voluntariamente las partes.

Para ser más claros podemos citar como ejemplo el supuesto donde “Dos contratantes, para sus fines particulares, se proponen engañar a los terceros haciéndoles creer que realizan un acto que realmente no quieren efectuar. Para ejecutar su acuerdo llevan a cabo, exteriormente, el acto ficticio, es decir, declaran querer cuanto en realidad no quieren: y esta declaración, deliberadamente disconforme con su secreta intención, va dirigida a engendrar en los demás una falsa representación de su querer.”³⁷

Por tanto, al encontrarse omisa de los elementos de existencia del consentimiento y del objeto, se traducirá en una operación inexistente y por ende en un acto que no producirá efecto jurídico alguno. Lo anterior es así, pues al tratarse de actos donde las partes simulan una operación que realmente no se materializa, donde las partes únicamente fingen celebrar un acto para aprovecharse de sus efectos que en todo caso tendrían, queda acreditado que en el mismo no existe consentimiento, pues si el acto es fingido resulta obvio que la voluntad de las partes no se dirigía a celebrar dicha operación para la finalidad que en la misma se plasma, sino que su voluntad consiste en fingir un acto para obtener un beneficio diverso al directamente obtenido con el objeto del acto; es decir, el consentimiento de las partes en una operación simulada se dirige en fingir un acto para obtener un beneficio derivado de mismo, mas no en celebrar el acto para la realización del objeto de la operación, por lo que se advierte una falta de consentimiento.

³⁷ FERRARA, FRANCESCO.: Simulación de los Negocios Jurídicos, Volumen 4, Serie Obligaciones, Contratos, Garantías y Pruebas, y Negocios Jurídicos, Jurídica, México, 2002, p. 3.

Lo mismo resulta con el objeto como elemento de existencia de todo acto jurídico donde al tratarse de operaciones simuladas, y como su nombre lo indica, al simularse las mismas, el objeto nunca se alcanza, siendo que si el objeto nunca se lleva a cabo, estará falto de existencia, pues no podría surgir a la vida un acto donde no existe objeto, o pareciendo que existe no se actualiza o materializa, ya que justamente la finalidad de dicho acto será que se lleve a cabo su objeto, como podría ser la entrega de un bien o la prestación de un servicio. En dicho sentido, de nada serviría un acto donde el objeto nunca se materialice, pues como se ha indicado la justificación de la existencia de los mismos es justamente alcanzar tal objeto como finalidad del consentimiento.

Por otra parte, tenemos el contenido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, artículo en virtud del cual se hablará de comprobantes fiscales que no producen ningún tipo de efecto fiscal, cuando después de que se substancia el procedimiento contenidos en dicho artículo, la autoridad competente determina que las operaciones que amparan los comprobantes fiscales no existen dado que se emitieron sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes objeto de aquéllos.

Así de conformidad con dicho artículo, se presumirá que no existe un comprobante fiscal cuando la autoridad detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los elementos necesarios para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan estos, siendo dichos elementos:

1. Los activos,
2. El personal,
3. La infraestructura o capacidad material directa o indirecta

Es decir; específicamente en materia fiscal la inexistencia de un comprobante fiscal se encuentra vinculada a que su emisor acredite contar con los elementos necesarios en virtud de los cuales se cumplió con la descripción del objeto del mismo; es decir, comprobar la veracidad del soporte documental del cual se encuentra integrado la contabilidad; pues de lo contrario se entenderá de los comprobantes fiscales no tienen efecto legal alguno.

No obstante, en mi opinión, cuando el emisor de un comprobante fiscal no acredita contar con los elementos a los que nos hemos referido, dicha situación no puede constituir otra cosa más que la falta de consentimiento y objeto como elementos de existencia de todo acto jurídico; por lo que podemos concluir que la integración del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación que busca atacar la emisión de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes es la regulación, un tanto deformada, del comprobante fiscal como acto jurídico.

3.3. Valor probatorio de los comprobantes fiscales atendiendo a las Tesis y Jurisprudencias; y al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Los criterios que actualmente se pueden observar en el contenido de las Tesis y Jurisprudencias respecto de la valoración de los comprobantes fiscales, son los siguientes:

1. Tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.), correspondiente a la Décima Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XX, mayo de 2013, Tomo 1, página 524, con rubro: “COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.”, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Establece que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuáles los contribuyentes acreditan el tipo de acto o las actividades con efectos fiscales, y que sirven para dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y para determinar la situación fiscal de los contribuyentes, siempre que cumplan con los requisitos contenidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

2. Tesis XVI.1o.A.68 A (10a.), correspondiente a la Décima Época, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 25, diciembre de 2015, Tomo II, página 1224, con rubro: "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, emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito.

Establece que 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, y que la función en virtud de la cual fueron creados, es para fungir como 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.

3. Tesis I.4o.C. J/29, correspondiente a la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, junio de 2008, página 1125, con rubro: "FACTURAS. SU VALOR PROBATORIO DEPENDE DE LOS HECHOS QUE SE QUIEREN ACREDITAR, DEL SUJETO CONTRA QUIEN SE PRESENTEN Y DE LAS CIRCUNSTANCIAS CONCURRENTES, en materia civil, emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito.

Establece que la naturaleza de los comprobantes fiscales, obedece a la necesidad de documentar detalladamente los sujetos y el objeto del acto de comercio respectivo, para efectos de control fiscal y que debido a lo anterior, se usa para demostrar la existencia de la compraventa, así como sus términos y condiciones.

Refiere que la factura sólo generará un indicio importante sobre la adquisición de los bienes descritos, pero que necesita administrarse con otros elementos de prueba a efecto de conseguir la calidad de prueba plena.

Establece que, en materia civil, acorde a la interpretación de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 1391, fracción VII, del Código de Comercio, y los usos mercantiles y la doctrina especializada en derecho fiscal y mercantil, los comprobantes fiscales adquieren valor probatorio en atención al sujeto parte del acto jurídico.

Así, contra el sujeto que los expide, hacen prueba plena, salvo prueba en contrario; contra el sujeto que a quien van dirigidos, produce indicios importantes sobre la relación comercial y la entrega de las mercancías o prestación de los servicios, susceptible de alcanzar plena fuerza probatoria si es reconocida o aceptada por dicho sujeto, en forma expresa o tácita, o si se demuestra su vinculación al acto documentado por otros medios.

Que considerando que los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, exigen el cumplimiento de diversos requisitos, su contenido adquiere una fuerza indiciaria de mayor peso específico que la de otros documentos privados, pues indica, que debido a dichos requisitos, comparte algunas características de los documentos públicos.

Conforme al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuando las autoridades fiscales detecten la emisión de comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura, o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan, se presumirá la inexistencia de las operaciones que dichos comprobantes amparan; pues la finalidad de dicho texto legal es corroborar si las operaciones que amparan los comprobantes fiscales, en realidad se ejecutaron.

Tesis y disposición legal respecto de los cuales se pueden advertir divergentes criterios en cuanto al valor probatorio del comprobante fiscal, pues en términos generales, hablando de la materia fiscal, los Tribunales Colegiados han determinado que constituyen los medios de convicción a través de los cuales se acredita el tipo de acto o actividades con efectos fiscales, ya que dejan constancia fehaciente de la existencia de los mismos, siempre que cumplan con los requisitos del artículo 24-A del Código Fiscal de la Federación; mientras que su análisis desde una perspectiva civil, considera que al encontrarse regulados en disposiciones fiscales que los obliga al cumplimiento de diversos requisitos, su contenido adquiere una fuerza indiciara de mayor peso que para dar valor probatorio pleno debe administrarse con otros elementos de prueba.

Finalmente, para el artículo 69-B del Código de la materia, los comprobantes fiscales parten de una presunción de que las operaciones que contienen no existen y por consiguiente que no producen efecto fiscal alguno.

3.4. Valor probatorio de los comprobantes fiscales en el ejercicio de las facultades de comprobación

Con fundamento en el artículo 41, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.

Dicha disposición se actualiza a través del marco normativo que en materia fiscal nuestro poder legislativo emite para establecer las disposiciones legales que regulan la obligación constitucional referida.

En dicho sentido, la obligación de tributar o de contribuir se origina cuando se actualiza el hecho imponible, esto es, cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis normativa prevista en la ley, realizando el hecho generador, tal como lo establece el artículo 2o., fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

Una vez que se origina la obligación de contribuir al gasto público, de acuerdo con el artículo 6 del Código de la materia; por regla general, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo las excepciones prevista en las mismas disposiciones legales.

Cabe destacar que el contribuyente que ha cumplido con la obligación de autodeterminar su crédito fiscal, tiene a su favor la presunción de que ha acatado las disposiciones fiscales en los términos que le obligan, así como que su pago es válido y, por tanto, liberatorio de obligaciones tributarias.

Sin embargo, en relación a la autodeterminación del crédito fiscal que realizan los contribuyente, encontramos la facultad reservada a la autoridad fiscal para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, mediante las atribuciones fiscalizadoras con las que se encuentra investida de acuerdo al

contenido del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación; artículo que establece que con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, las autoridades competentes podrán, entre otras, practicar visitas o revisiones de gabinete; métodos de revisión donde justamente los comprobantes fiscales son exhibidos como medios de prueba para acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

A ese respecto, a continuación, se procede a analizar que son las facultades de comprobación para después entrar al análisis del valor probatorio que debe darse a los comprobantes fiscales en el desarrollo de tales atribuciones de acuerdo al principio de proporcionalidad tributaria.

3.4.1. Las facultas de Comprobación

Como ya se indicó, de conformidad con el artículo 41, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público.

Ahora bien, en relación a dicha obligación la autoridad fiscal está facultada constitucionalmente en el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto de nuestra carta magna, para ejercer facultades comprobación, al señalar que la autoridad administrativa podrá exigir la exhibición de los libros y papales indispensables para comprobar el cumplimiento a las disposiciones fiscales.

Así, el control que realice la autoridad fiscalizadora de la obligación de contribuir, exige que la función administrativa no se limite a la de simple receptor de la información proporcionada por los contribuyentes, siendo esta la justificación en virtud de la cual “surge la *fiscalización* como aquella función administrativa que

consiste en la búsqueda y hallazgo de los datos relativos a la relación jurídica tributaria.”³⁸

En dicho sentido, para Narciso Sánchez Gómez, en su obra Derecho Fiscal, la fiscalización o facultades de comprobación consiste en “... un procedimiento administrativo llevado a cabo por las autoridades fiscales competentes en colaboración con sus agentes auxiliares, por medio del cual, se verifica si los sujetos pasivos principales y los responsables solidarios vinculados con la relación jurídica contributiva, han cumplido o no con las normas legales pertinentes.”³⁹

Es decir, las facultades de comprobación, son en esencia un conjunto de potestades concedidas al fisco, relativas a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes a efecto de garantizar el cumplimiento al artículo 41 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos, relativa a la contribución que los mexicanos deben realizar al gasto público de manera proporcional y equitativa.

Definición que puede confirmarse con el contenido del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación donde se establece que las autoridades fiscales, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; o en su caso, determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, estarán facultadas para emitir entre otros métodos, visitas domiciliarias y revisiones de gabinete (ver anexos).

Por tanto, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se encuentran previstas en el numeral 42 del Código Fiscal de la Federación, y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las citadas obligaciones,

³⁸ URBINA NANDAYAPA, Arturo, El contribuyente ante las Revisiones Fiscales, SICCO, México, 1998, p. 90.

³⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal, Porrúa, 8ª edición, México 2011, p. 566 y 567

facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir.

Al respecto podemos decir que los métodos de revisión más conocidos dentro de los contemplados en el artículo 42 de referencia, son la visita domiciliaria y la revisión de gabinete, en virtud de las cuales se solicita a los contribuyentes la exhibición de su contabilidad, así como diversas informaciones relacionadas con la misma, con la cual se pueda determinar la situación fiscal de los obligados; métodos sobre los cuales se realiza el presente análisis.

Así, el ejercicio de facultad de comprobación, consiste justamente en verificar que la autodeterminación de las contribuciones fiscales, realizada por los contribuyentes, hayan sido conforme a las disposiciones legales que resulten aplicables; es decir, que la base gravable corresponda con los actos o actividades gravadas considerando los gastos y deducciones.

Entonces, es precisamente en el ejercicio de las facultades de comprobación, donde la autoridad fiscal revisa el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, al verificar los actos y actividades realizadas por los contribuyentes a efecto de determinar los ingresos y los gastos, que toma relevancia el valor probatorio que se da a los comprobantes fiscales, considerando que como se ha señalado a lo largo del presente trabajo, dichos comprobantes constituyen el documento reconocido por las disposiciones legales en el cual constan los bienes, servicios, uso o goce; objeto del acto jurídico celebrado entre dos contribuyentes, de donde se originan ingresos acumulables, o valor de actos y actividades ciertos, así como deducciones autorizadas, en virtud de lo cual se determina la situación fiscal de ambos contribuyentes.

En dicho sentido, el valor probatorio que las autoridades fiscales realicen de los comprobantes fiscales afectará directamente al resultado fiscal, tanto en razón

de los ingresos y, valor de actos y actividades que se determinen, como respecto de las deducciones e, Impuesto al Valor Agregado que se reconozca como autorizado o procedente.

Al respecto, es importante precisar que el valor probatorio de los comprobantes fiscales siempre se encontrará vinculado a los requisitos para su emisión contenidos en el artículo 29-A del Código de la Materia y, tratándose deducciones, a los demás requisitos de procedencia de las deducciones contenidos en el artículo 27 del mismo Código; siendo que con la adición al artículo 69-B del Código en comento, los mismo deben vincularse a la comprobación de la existencia de los actos o actividades, corroborando la ejecución de estos; por tanto considero importante hacer los siguientes análisis:

3.4.2. El comprobante fiscal en relación a la contabilidad del contribuyente

La verificación de la determinación de las contribuciones fiscales; tratándose de contribuyentes que se encuentran obligados a llevar contabilidad, deberá realizarse acorde a la contabilidad; considerando que de acuerdo al contenido de la ejecutoria emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la cual se originó la jurisprudencia por contradicción de tesis 2a./J. 56/2010, con rubro “PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE.” “La contabilidad en materia tributaria se define como el conjunto de sistemas y métodos que los contribuyentes están obligados a utilizar para la clasificación, ordenación y registro de los actos o

actividades que producen movimiento o modificaciones en su patrimonio y que son tomados en cuenta por las leyes fiscales para el pago de los impuestos.”⁴⁰

Lo anterior, pues hablando de ingresos, y valor de actos o actividades; por un lado, de conformidad el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, la disposición legal dispone que se procederá a una determinación presuntiva de la utilidad fiscal cuando, entre otros supuestos, en el ejercicio de facultades de comprobación, el contribuyente no presente la contabilidad o presentándola se adviertan irregularidades de la misma.

Y, por otro lado; de conformidad con el 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación; la disposición legal dispone que se considerarán ingresos y valor de actos o actividades por lo que se deban pagar contribuciones, los depósitos bancarios identificados en las cuentas bancarias del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad.

Siendo que por lo que respecta a deducciones, e Impuesto al Valor Agregado Acreditado, de conformidad con el artículo 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como el artículo 27, fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señalan que para que una deducción se considere autorizada, debe estar debidamente registrada en su contabilidad.

Disposiciones legales de las cuales se puede advertir que la contabilidad es la base que permite conocer los actos y actividades que integran la situación fiscal de los contribuyentes, así como la real ejecución de dichos actos y actividades.

De conformidad con el artículo 28, fracción I del Código de la materia, la contabilidad, en términos fiscales, se integra por:

⁴⁰ 2a./J. 56/2010, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Mayo de 2010, p. 838.

1. Libros
2. Sistemas y registros contables
3. Papeles de trabajo
4. Estados de cuenta
5. Cuentas especiales
6. Libros y registros sociales
7. Control de inventarios y métodos de valuación
8. Discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos
9. Equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros
10. La documentación comprobatoria de los asientos contables
11. Así como toda la documentación comprobatoria con la cual se acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Resaltando que dentro de dicha integración encontramos la documentación comprobatoria de los asientos, también llamados registros contables, lo que nos lleva a afirmar que toda la documentación que amparan los actos y actividades que son objeto de registro contable, necesariamente debe formar parte de la contabilidad de los contribuyentes, considerando que la contabilidad de conformidad con las Normas de Información Financiera "...es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que producen sistemática y estructuradamente información financiera..."⁴¹

Ahora bien, de acuerdo al artículo 28, fracción III del Código Fiscal de la Federación, los asientos que integran la contabilidad de los contribuyentes deben llevarse conforme a lo establecido en el Reglamento de dicha norma; siendo que dentro de dicha fracción, el legislador estableció la obligación a los contribuyentes de mantener disponible dicha documentación en el domicilio del contribuyente.

⁴¹ Normas de Información Financiera 2019.

Por tanto, del contenido de las disposiciones legales antes referidas se puede advertir que los registros contables deben soportarse con los documentos comprobatorios de los actos o actividades que se registran, pues son parte integral de la contabilidad; en dicho sentido, para que se considere que un registro contable se realizó correctamente, deberá estar soportado en la documentación que acredite la operación objeto de registro.

Por ello, se puede afirmar que el fin de la contabilidad es la representación cualitativa y cuantitativa de los elementos que forman la riqueza de los contribuyentes, al encontrarse integrada de la documentación comprobatoria de cada una de las operaciones que son objeto de registro representa

En dicho sentido, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el precedente VII-P-1aS-450, con rubro “DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA. NATURALEZA Y UTILIDAD EN LA DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES”, señaló que la “... documentación comprobatoria de los registros contables, debe ser aquella que demuestre fehacientemente la materialidad de los movimientos o modificaciones registrados en el patrimonio del contribuyente, a fin de que se pueda apreciar -documentalmente- los hechos que originaron las variaciones del mismo y así, estar en aptitud de apreciar de manera adecuada el hecho generador de la contribución.”⁴²

Señalando en el criterio aislado VII-CASR-10ME-17, emitido por la Décima Sala Regional Metropolitana, con rubro “ DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA. DEBE ENTENDERSE COMO AQUELLA QUE CONSIGNA LAS OPERACIONES REALIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE Y NO ÚNICAMENTE LOS ELEMENTOS QUE INTEGRAN SU CONTABILIDAD”, que por documentación comprobatoria

⁴² VII-P-1aS-450, R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 28. Noviembre 2018. p. 395

“...debe entenderse la documentación que consigna materialmente y de una manera clara y fehaciente, las operaciones específicas que realizó dicho contribuyente, como serían las facturas, recibos, pólizas y demás documentación análoga en donde pueda constatarse que realmente se llevaron a cabo tales operaciones y que la pérdida fiscal no constituye una ficción creada por el contribuyente.”⁴³

Por tanto, sí la contabilidad, constituye el elemento esencial en virtud del cual se puede conocer la situación fiscal real del contribuyente, siendo que los comprobantes fiscales forman parte de la misma; lo correcto es que durante el ejercicio de facultas de comprobación, el valor probatorio de los comprobantes dependa del cumplimiento al contenido del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

En razón de lo anterior, y contrario a lo afirmado por la Segunda Sala en la jurisprudencia por contradicción de tesis 2ª/J.161/2017, objeto de análisis, en relación a que la autoridad fiscal puede, de considerar que los comprobantes fiscales no amparan la operación que se describe, pedir toda la información relativa la misma; de lo ya señalado se puede concluir que la autoridad no requiere partir de una consideración de inexistencia de operaciones para requerir toda la documentación comprobatoria de los registros contables, al ser parte de la contabilidad que se encuentra obligado a llevar en términos del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

⁴³ VII-CASR-10ME-17, R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 19. Febrero 2018. p. 260.

3.4.3. El comprobante fiscal en relación a las operaciones inexistentes durante el ejercicio de facultades de comprobación

Con la publicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y la necesidad de frenar la emisión de los comprobantes fiscales que se emiten derivado de operaciones inexistentes, parecería que resultó insuficiente el contenido del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, para rechazar deducciones y reconocer ingresos ciertos durante el ejercicio de facultades, pues la actualización de una operación inexistente genera que el comprobante fiscal no tenga efectos fiscales, siendo que de conformidad con lo señalado en el artículo 28 antes mencionado, la falta de documentación comprobatoria de los registros contables sólo generaba el rechazo de deducciones y la determinación de ingresos de acuerdo al contenido de los artículos 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como el artículo 27, fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; así como el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

En consecuencia, con la reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018, se consideró un párrafo en dicho artículo donde se estableció que tratándose del ejercicio de facultades de comprobación, cuando las autoridades fiscales detecten contribuyentes que no acrediten la efectiva presentación del servicio o adquisición de los bienes, se procederá a la determinación de los créditos fiscales.

Sin embargo, aún y cuando el 17 de agosto de 2018, fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación la Tesis Aislada XVII.2o.P.A.24 A (10a.), emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito, con rubro "INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES HECHAS CONSTAR POR LOS CONTRIBUYENTES. LAS AUTORIDADES PUEDEN DECLARARLA EN USO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 42, O MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO

ESPECIAL REGULADO EN EL ARTÍCULO 69-B, AMBOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”, de donde se desprendía que aún y cuando los procedimientos contenidos en las disposiciones fiscales señaladas en el rubro tiene finalidades diversa; el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, al conferir a las autoridades fiscales atribuciones para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, implica la revisión de las operaciones realizadas por los contribuyentes al analizar los documentos que integran la contabilidad; por lo que en caso de concluir que del análisis realizado no se desprende la existencia de alguna operación, ello produciría, necesariamente, la declaración de inexistencia relativa y los comprobantes fiscales carecerían de valor probatorio para efectos fiscales; por lo que se concluía que la declaratoria de inexistencia válidamente podía derivarse del ejercicio de facultades derivado del artículo 42 de referencia.

En la práctica el criterio general de los juzgadores sostenía que para determinar la inexistencia de operaciones y en consecuencia que dejarán de surtir efectos fiscales los comprobantes fiscales, dentro del ejercicio de facultades de comprobación, era necesario llevar el procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, pues con el simple argumento de que la contribuyente no contará con la documentación soporte de sus registros contables no era suficiente para establecer la inexistencia de esos actos jurídicos, ya que la declaratoria de inexistencia era exclusiva del procedimiento correspondiente al artículo señalado.

En mi opinión, de acuerdo a lo señalado en el punto anterior, el valor probatorio de los comprobantes fiscales tratándose de operaciones inexistentes, debe realizarse en base a la contabilidad del contribuyente, considerando que su documentación comprobatoria debe ser parte de la misma; pues comparto el criterio de que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación no tienen implícita la atribución de la autoridad para emitir la declaratoria de inexistencia de los comprobantes fiscales como parte del procedimiento fiscalizador; aún y cuando del

análisis a la documentación comprobatoria soporte de los registros contables se puede advertir o no la existencia del comprobante fiscal como acto jurídico.

Sin embargo; el 14 de junio de 2019, se publicó en el Semanario Judicial de la Federación la jurisprudencia por contradicción 2a./J. 78/2019 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativa a la Décima Época, con rubro “FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”, donde se hicieron las siguientes consideraciones:

1. El Procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tiene como finalidad, verificar que los sujetos de los comprobantes fiscales, realmente hubiera realizado las operaciones que se mencionan en éstos; es decir, no verifica la validez de las facturas, sino la efectiva realización de los actos.
2. El objeto del procedimiento contenido en el artículo 69-B de referencia, es detectar quiénes son los contribuyentes que emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes.
3. Por su parte, a través de las facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se corroborar que los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos.

4. Entonces, sí durante el ejercicio de las facultades de comprobación, el contribuyente, con el objeto de acreditar el cumplimiento de una obligación fiscal, exhibe diversos documentos, ello no le impide la verificación de la misma para tener la certeza de que los comprobantes fiscales exhibidos no son apócrifos y que efectivamente acreditan el acatamiento de esa obligación, que es precisamente el objeto de la revisión.
5. Lo anterior ya que la valoración de la contabilidad y demás documentos exhibidos por el contribuyente, son cuestiones propias de las facultades de comprobación que la autoridad fiscal puede tener, pues el valor que se dé a la documentación sobre su eficacia y validez sólo trae consecuencias de índole fiscal, en cuanto a la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.
6. Pues de considerar que durante el ejercicio de facultades de comprobación la autoridad, la autoridad no puede verificar la existencia de las operaciones o actividades consignadas en la contabilidad y demás documentación presentadas por el contribuyente, implicaría obligarla a tener como válido cualquier documento o información que se le presente, sin que pudiera verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, ni corroborar, en caso de advertirlo, si existe o no una simulación de operaciones fiscales.
7. Por tanto, se considere que dentro de las facultades de comprobación se encuentra inmersa la de constatar la autenticidad de los documentos que soportan las actividades de los contribuyentes.
8. En consecuencia se concluyó que no es necesario que la autoridad fiscal lleve a cabo el procedimiento relativo a la inexistencia de operaciones previsto en el artículo 69-B, para que con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, se pueda determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de que son

inexistentes los actos o actividades registradas en su contabilidad y respaldadas en los comprobantes fiscales que exhibió.

9. En ese sentido, es evidente que la atribución contenida en el artículo 69-B del Código Fiscal relativa a la declaratoria de inexistencia de los comprobantes fiscales, relativa a contribuyentes que no cuentan con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 del mismo ordenamiento, destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, facultades dentro de las que se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas.
10. Así, las facultades previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que permiten a la autoridad fiscalizadora verificar que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones tributarias, incluyen la atribución de realizar todos los actos tendentes a corroborar si las operaciones que se hicieron constar en los documentos que integran la contabilidad del causante, en realidad se ejecutaron.
11. De tal manera, si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones a que refieren su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar que son inexistentes.

Al respecto y partiendo de la postura que en este trabajo se tienen sobre el valor probatorio de los comprobantes fiscales en cuanto a su administración con la contabilidad del contribuyente, considero prudente hacer algunas consideraciones.

Como bien lo refiere la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la

Federación tiene como finalidad verificar la real ejecución de los actos contenidos en los comprobantes fiscales, para determinar que operaciones son inexistentes.

Por su parte la finalidad del ejercicio de facultades de comprobación tal y como se señalo en el punto 3.4.1., es verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes a efecto de garantizar el cumplimiento al artículo 41 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos, relativa a la contribución que los mexicanos deben realizar al gasto público de manera proporcional y equitativa.

En ambos procedimientos los comprobantes fiscales juegan un papel muy importante; ya que, mientras en el primer procedimiento lo que se pretende es verificar que el contenido de los mismos se ejecutó o llevo a cabo para determinar la existencia de los actos, en el segundo lo que se busca es verificar que los mismos cumplan con los requisitos legales a efecto de determinar si el contribuyente cumplió con sus obligaciones fiscales correctamente y así garantizar el principio de proporcionalidad tributaria.

Por tanto, aún y cuando la autoridad fiscalizadora podría verificar, durante el ejercicio de las facultades de comprobación, la materialización de los actos contenidos en los comprobantes fiscales en base a la documentación comprobatoria de la contabilidad del contribuyente; y contrario a lo señalado en la jurisprudencia antes citada, en lo particular considero que no es posible que dentro del ejercicio de las facultades de comprobación la autoridad que éste llevando la revisión declare inexistentes los actos jurídicos que soportan los comprobante fiscales; pues como ya se indicó la finalidad del ejercicio de las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación no es emitir una resolución de declaratoria de inexistencia, sino una determinación que establezca la situación fiscal del contribuyente respecto de sus obligaciones fiscales.

Ello es así, pues de considerar lo contrario se generaría un perjuicio al contribuyente al violarse el principio constitucional de legalidad, pues aún y cuando el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, refiere que el despliegue de las facultades de comprobación se realiza a efecto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, se estaría dando un efecto diverso a la literalidad de la norma, considerando que de la misma debería desprenderse la competencia de la autoridad para verificar la materialización de los comprobantes fiscales.

Así, aún y cuando en la práctica, durante el desarrollo del ejercicio de facultades de comprobación, se verifica la materialización de los comprobantes fiscales en base a la documentación comprobatoria de la contabilidad del contribuyente, dicha revisión no debe generar una declaratoria de inexistencia de los actos, pues en todo caso el único efecto que se puede tener es la acumulación de ingresos que no corresponden a su contabilidad y el rechazo de deducciones aplicadas por el contribuyente.

Pues se insiste si esa hubiera sido la intención del legislado, en la reforma del 25 de junio 2018, donde se señaló que la autoridad fiscal, en caso de que el contribuyente no acreditara la materialización en términos de propio artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, podría proceder a determinar los créditos correspondientes, se hubiera resaltado la posibilidad de determinar los créditos en base a su misma declaratoria de inexistencia.

Ahora bien, en caso de considerar que el criterio de la Segunda Sala es correcto, sería importante que la misma determinara si los efectos de dicha declaratoria solo afectan al resultado de la revisión o si la misma tienen los mismos efectos que en el procedimiento contenido en el artículo 69-B, en cuyo caso sería importante preguntarnos como se garantizaría de audiencia de aquellos terceros que tuvieron relaciones comerciales con los contribuyentes a los que en el ejercicio

de facultades de comprobación se les hubiera determinado la existencia de los actos amparados en los comprobantes fiscales.

CONCLUSIONES

1. Con fundamento en el artículo 41, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.
2. La proporcionalidad consiste en que cada contribuyente debe contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada, siendo que la capacidad contributiva debe entenderse como la potencialidad real de contribuir al gasto público.
3. En relación a la obligación de contribuir al gasto publico contenido en el artículo 41, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la autoridad fiscal está facultada constitucionalmente en el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto de nuestra carta magna, para ejercer facultades comprobación, al señalar que la autoridad administrativa podrá exigir la exhibición de los libros y papales indispensables para comprobar el cumplimiento a las disposiciones fiscales.
4. De conformidad con el contenido del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el ejercicio de facultad de comprobación, consiste justamente en verificar que la autodeterminación de las contribuciones fiscales, realizada por los contribuyentes, hayan sido conforme a las disposiciones legales que resulten aplicables; es decir, que la base gravable corresponda con los actos o actividades gravadas considerando los gastos y deducciones.
5. En principio, el comprobante fiscal es el documento que en el que constan los bienes, servicios, uso o goce, objeto del acto jurídico celebrado entre dos

contribuyentes, de donde se puede advertir la capacidad contributiva del contribuyente.

6. La aparición de los comprobantes fiscales digitales por internet, erradicó el problema de la emisión de comprobantes apócrifos; sin embargo, dio origen a los esquemas agresivos de evasión fiscal a través de los cuales se busca disminuir indebidamente la carga tributaria para los contribuyentes.
7. Con los esquemas agresivos de agresión fiscal, los comprobantes fiscales se han convertido en un medio para simular actos en agravio del fisco federal, lo que genera daños sustanciales al sistema tributario, en virtud de que los contribuyentes erosionan su base gravable y, en consecuencia, el pago del impuesto que realizan es menor al que realmente les corresponde o en ocasiones en nulo, lo cual, afectando directamente al principio de proporcionalidad.
8. En consecuencia, el valor probatorio que se otorgue a los comprobantes fiscales durante el ejercicio de facultades de comprobación adquiere suma relevancia, pues los actos o actividades que se consideren acreditados con los mismos, afectará directamente la base o resultado fiscal, respecto de la cual se determine la situación fiscal de los contribuyentes; siendo que dicha determinación puede concluir en el cumplimiento al principio de proporcionalidad o en una total y absoluta desproporción.
9. Ya que la contabilidad es la representación cualitativa y cuantitativa de los elementos que forman la riqueza de los contribuyentes, al encontrarse integrada de la documentación comprobatoria de cada una de las operaciones que son objeto de registro, considerando a la documentación comprobatoria como aquella que acredite fehacientemente la materialidad de los movimientos o modificaciones registrados en el patrimonio del contribuyente.

10. En consecuencia, durante el ejercicio de facultades de comprobación, el comprobante fiscal siempre deberá administrarse con la contabilidad del contribuyente (documentación comprobatoria) para determinar el valor probatorio de los mismo.

11. Así por lo que respecta a las operaciones inexistentes, si bien la autoridad durante el ejercicio de facultades de comprobación puede determinar la calidad de las mismas, en mi opinión no está facultado para declararlas como tales, dado que existe un procedimiento específico para ello; pues de lo contrario se causaría perjuicio al principio de legalidad y audiencia del propio contribuyente y de aquellos que tuvieron operaciones con el mismo.

BIBLIOGRAFIA

1. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Themis, 20ª edición, México 2010.
2. CARBALLO BALVANERA, Luis, Derecho Fiscal I, Volumen 1, Enciclopedia Jurídica UNAM, Porrúa, 1ª edición, México 2018.
3. FERRARA, FRANCESCO.: Simulación de los Negocios Jurídicos, Volumen 4, Serie Obligaciones, Contratos, Garantías y Pruebas, y Negocios Jurídicos, Jurídica, México, 2002.
4. HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jesús F. y GALINDO COSME, Mónica Isela, Comprobantes Fiscales, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 1ª edición, México, 2010.
5. MENDOZA VERA, Blanca Alicia, Derecho Fiscal I, Volumen 2, Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho de la UNAM, Porrúa, 1ª edición, México 2018.
6. MERINO JARA Isacc, Facturas y Registros: Requisitos y Efectos Fiscales, Lex Nova, 3ª edición, Valladolid 1999.
7. PEREZ VILLEDA Mario, Factura Electrónica, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., 2ª edición, México 2008.
8. ROJINA VILLEGAS, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Porrúa, México, 1985.
9. SANCHEZ MEDAL, RAMON.: De los Contratos Civiles, Porrúa, México 2013.
10. SANCHEZ GOMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 8ª edición, Porrúa, México 2018.
11. SEPULVEDA SANDOVAL, Carlos, Contratos Civiles, Teoría General y Análisis en Particular de sus Diversas Clases, Porrúa, México, 2006.
12. URBINA NANDAYAPA, Arturo, El contribuyente ante las Revisiones Fiscales, SICCO, México, 1998, p. 90.
13. Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV E-H, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Porrúa, 1ª edición, México 1985, 1ª edición, p. 174.

LEGISLACION

1. Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1981.
2. Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 28 de febrero de 1984.
3. Normas de Información Financiera, 2019.

TESIS Y JURISPRUDENCIAS

1. 2a./J. 161/2017 (10a.). Décima Época, Gaceta del Semanal Judicial de la Federación, Tomol, Libro 50, Enero de 2018, p. 355, con rubro: "COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008-2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUE INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN"
2. 2a./J. 160/2005. Novena Época, Semanal Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero de 2006, p. 762, con rubro: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN."
3. 2a./J. 35/2008. Novena Época, Semanal Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, Marzo de 2006, p. 150, con rubro: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN NO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR QUE CONTENGAN EL SEÑALAMIENTO RELATIVO A SI EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN SE HACE EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PARCIALIDADES."

4. 2a./J. 113/2014 (10a.). Décima Época, Gaceta del Semanal Judicial de la Federación, Tomo I, Libro 13, Diciembre de 2014, p. 339, con rubro: “COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.”
5. 1a. CLXXX/2013 (10a.). Décima Época, Semanal Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo I, Libro XX, Mayo de 2013, p. 524, con rubro: “COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.”
6. XVI.1o.A.68 A (10a.). Décima Época, Gaceta del Semanal Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Diciembre de 2015, p. 1224, con rubro: “COMPROBANTES FISCALES. ALCANCE DE LAS EXPRESIÓN “DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO” QUE AMPAREN, PREVISTA COMO UNO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”
7. I.4o.C. J/29. Novena Época, Semanal Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo I, Libro XXVII, Junio de 2008, p. 1125, con rubro: “FACTURAS. SU VALOR PROBATORIO DEPENDE DE LOS HECHOS QUE SE QUIEREN ACREDITAR, DEL SUJETO CONTRA QUIEN SE PRESENTEN Y DE LAS CIRCUNSTANCIAS CONCURRENTES.”
8. 1a. CLXXX/2013 (10a.). Décima Época, Semanal Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo I, Libro XX, Mayo de 2013, p. 524, con rubro: “PROPORCIONALIDAD DELAS CONTRIBUCIONES.DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.”
9. P. 44 . Octava Época, Semanal Judicial de la Federación, Tomo IV, Primera Parte, Julio-Diciembre de 1989, p. 143, con rubro: “PROPORCIONALIDAD DELAS CONTRIBUCIONES.DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.”

10. 3a./J. 4/91 . Octava Época, Semanal Judicial de la Federación, Tomo VII, Febrero de 1991, p. 60, con rubro: “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.”
11. P./J. 2/2009 . Novena Época, Semanal Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Abril de 2009, p. 1129, con rubro: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.”
12. P./J. 10/2003 . Novena Época, Semanal Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, p. 144, con rubro: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.”
13. 1a. CIII/2012 (10a.). Décima Época, Semanal Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo I, Libro VIII, Mayo de 2012, p. 1094, con rubro: “FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SUS DIFERENCIAS.”
14. XVII.2o.P.A.24 A (10a.). Décima Época, Semanal Judicial de la Federación, Tomo III, Agosto de 2018, p. 2860, con rubro: “INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES HECHAS CONSTAR POR LOS CONTRIBUYENTES. LAS AUTORIDADES PUEDEN DECLARAR EN USO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 42, O MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO ESPECIAL REGULADO EN EL ARTÍCULO 69-B, AMBOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”

15. 2a. CXLVII/2016 (10a.). Décima Época, Gaceta del Semanal Judicial de la Federación, Tomo I, Libro 38, Enero de 2017, p. 796, con rubro: “FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN.”
16. VI.2o.A.12 A . Novena Época, Semanal Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Octubre, p. 1103, con rubro: “CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES, DOCUMENTOS QUE FORMAN PARTE DE LA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 53, INCISO A), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).”
17. 2a./J. 78/2019 (10a.); Publicación: Viernes 14 de Junio de 2019 10:20 h Décima Época, Semanal Judicial de la Federación, Pendiente de integrar al módulo de sistematización , con rubro: “FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LAS AUTORIDADES FISCALES PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR LOS CONTRIBUYENTES, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”

TESIS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

1. VIII-P-1aS-450 R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 28. Noviembre 2018. p. 395, con rubro: “DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA. NATURALEZA Y UTILIDAD EN LA DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES”
2. VII-CASR-10ME-17 R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 19. Febrero 2018. p. 260, con rubro: “DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA. DEBE ENTENDERSE COMO AQUELLA QUE CONSIGNA LAS OPERACIONES

REALIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE Y NO ÚNICAMENTE LOS ELEMENTOS QUE INTEGRAN SU CONTABILIDAD”

PAGINAS DE INTERNET

1. Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública, relativa al Derecho por el cual se Reforman, Adicional y Derogan Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en la Gaceta Oficial el 20 de diciembre de 1991.
<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdVZGgwDuQA3dfqDvpj1GNfmK3F5KRPPkF+tBwvkMBpeJg==>.
2. Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública, relativa al Derecho por el cual se Reforman, Adicional y Derogan Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en la Gaceta Oficial el 5 de enero de 2004.
<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativo.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdWIAeQuX8CWbN4nlUJJorc/>.
3. Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública, relativa al Derecho por el cual se del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se Establecen las Obligaciones que Podrán Denominarse en Unidades de Inversión; y Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones del Dódigo fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de abril de 1995, publicado en la Gaceta Oficial el 7 de diciembre de 2009.

<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativo.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdWcEfzdERSiYrHHzWY6hpcX>

4. Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública, relativa al Derecho por el cual se Reforman, Adicional y Derogan Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en la Gaceta Oficial el 08 de septiembre de 2011.

<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdUS4scrAgUnovr1KnRNpi60t44TSjLy0dO+ctremT36qg==>