



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

“CFDI, DOCUMENTOS DE SOPORTE Y SU
INTERPRETACIÓN ADMINICULADA
EN FAVOR DEL CONTRIBUYENTE”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Hugo Iván López Miranda

Director de Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Índice

I. Introducción.....	3
II. Disposición normativa, jurisprudencia y sentencia analizadas	6
1. Código Fiscal de la Federación.....	6
2. Jurisprudencia y sentencia que se soporta	7
III. Argumentos que soportan el criterio analizado.....	10
1. Alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.....	10
2. Donde la ley no distingue, no debemos distinguir.....	11
3. Principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica.....	14
4. Principio pro personae o pro homine	19
5. Principios constitucionales de audiencia y debido proceso,.....	23
análisis adiniculado de las pruebas.....	23
6. Fondo sobre forma.....	30
7. Obligación del emisor	39
IV. Comercio exterior. Ejemplo de actividades restrictivas	45
V. Conclusiones.....	52
VI. Bibliografía.....	55

I. Introducción

Derivado del análisis efectuado a la jurisprudencia por contradicción de criterios 161/2017, su sentencia ejecutoria, así como los antecedentes que originaron la denuncia de la contradicción en comento, mi opinión se encuentra a favor de lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Es decir, tal como fue resuelto en la contradicción de tesis de referencia, todo comprobante fiscal digital por internet debe contar con la “descripción” de la operación que se trate (v.g. servicio prestado o uso o goce de los bienes respectivos), ya que éste es un requisito establecido por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que atendiendo al principio constitucional de legalidad, debe ser cumplido de manera categórica por los contribuyentes.

No obstante, en mi opinión la descripción que se trate debe consistir en términos generales en una “idea” de lo que el comprobante fiscal digital por internet se encuentra amparando, pudiendo encontrarse o no la descripción de los servicios, usos o goces que éstos amparen señalados de manera pormenorizada.

Desde este momento es importante precisar que lo anterior no quiere decir que en el comprobante fiscal digital por internet se señale cualquier idea, sino que la descripción debe ser clara dando la idea de algo delimitado en sus partes o proporciones, pero los pormenores de los servicios, uso o goce pueden comprobarse mediante documentos adicionales a los mismos.

Así, desde mi punto de vista, el requisito de asentar de manera clara la descripción del servicio, uso o goce de que se trate, se cumple con señalar una idea general y clara de la descripción del mismo, no así con una descripción extensa y rigorista (que incluso pudiera confundir la operación), como será comentado más adelante.

En ese sentido, si la autoridad tuviera duda de la existencia o tipo de servicio, uso o goce que pretendan amparar los correspondientes comprobantes fiscales digitales por internet, ésta cuenta con facultades previstas para tales efectos por el propio Código Fiscal de la Federación.

En esos términos, desde mi punto de vista, es del todo procedente que el particular pueda presentar, ante la duda de la autoridad, todos los documentos

que permitan acreditar el fondo de la operación (v.g. órdenes de compra, contratos, registros).

En este sentido, el planteamiento aquí descrito versa en soportar que, ante la duda de una autoridad con respecto a la realización o no del servicio, uso o goce que respalde un comprobante fiscal digital por internet, puede ser comprobado de manera adminiculada con otros medios con los que el particular cuente.

Lo anterior, ya que razonando en un sentido en contrario, nos llevaría a considerar que la lectura de las autoridades fiscales con respecto a la descripción de los servicios, usos o goces de que se traten que deben asentarse en los comprobante fiscal digital por internet, pudiera llegar a ser rigorista, y en consecuencia, de manera arbitraria, se pudiera desconocer el efecto que pretende amparar el comprobante fiscal digital por internet respectivo.

Ello, a partir de un desarrollo que se realiza con respecto a las disposiciones aplicables, principios constitucionales, criterios jurisprudenciales, doctrinarios, entre otros aspectos.

Con base en lo anterior, dentro del presente se expone de manera clara los argumentos legales que soportan la posibilidad con que cuenta un particular a efecto de presentar todos los documentos que respalden la operación que se trate, a fin de poder llegar a comprobar su existencia y validez.

Con base en lo anterior, se exponen las razones sustentadas, con base en los principios constitucionales de legalidad, seguridad jurídica, debido proceso, audiencia, entre otros, que permiten tutelar los derechos de los particulares ante una eventual arbitrariedad que pudiera tener la lectura restrictiva de la disposición en análisis por parte de las autoridades fiscales.

Asimismo, dentro del presente se efectúa un análisis que permite identificar la necesidad de otorgar mayor importancia del asunto que se analice con respecto del “fondo sobre la forma”, para con ello llegar a “la verdad real” de la controversia que se suscite.

Inclusive, dentro del presente también se exponen los argumentos mediante los cuales se acredita que, en todo caso, la obligación a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, consistente en señalar

en los comprobantes fiscales digitales por internet la descripción del servicio, uso o goce que se trate, es atribuible al emisor del mismo y no al receptor.

Es decir, resulta del todo contrario a derecho que se pretenda desconocer un comprobante fiscal digital por internet que sea utilizado por el usuario del mismo para la deducibilidad o acreditamiento respectivos, cuando dicha obligación es propia del emisor del mismo.

Teniendo en consideración lo anterior, y bajo una perspectiva que las autoridades fiscales puedan tener en el ámbito y desarrollo de sus facultades de comprobación por cuanto toca a un análisis restrictivo de los requisitos previstos por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, de la misma manera se expone un caso práctico real que se suscita en materia de comercio exterior.

Lo anterior, con base en un criterio restrictivo que se encuentra *permitiendo* a las autoridades, desconocer las operaciones de adquisición en territorio nacional de mercancía considerada como venta de primera mano, por cuanto respecta a su legal tenencia, estancia o importación en el país.

II. Disposición normativa, jurisprudencia y sentencia analizadas

1. Código Fiscal de la Federación

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones que efectúen, éstos particulares deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria¹.

Dicha disposición normativa también señala que las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que se les hubiera retenido alguna contribución en términos de la legislación fiscal aplicable, deberán solicitar el comprobante fiscal digital por internet que ampare ésta operación.

En estrecha relación con lo anterior, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece diversos requisitos que deberán contener los comprobantes fiscales digital por internet que sean emitidos.

Por señalar algunos de estos requisitos, encontramos que deben contener la clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida, el número de folio y sello digital del Servicio de Administración Tributaria y del contribuyente que los expide, el lugar y fecha de expedición, la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o *descripción* del servicio o del uso o goce que éstos amparen (fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación²).

¹ “Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

(...).”

² “Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

(...)

Es importante destacar que, en términos del tercer párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, se establece que cuando los datos contenidos en los comprobantes fiscales digitales por internet se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente³.

Es decir, si un comprobante fiscal digital por internet no cumple con alguno de los requisitos establecidos en el artículo en cita, entonces las autoridades fiscales, en el uso de sus facultades de comprobación, podrán desconocer la deducibilidad (v.g. del impuesto sobre la renta) o el acreditamiento (v.g. del impuesto al valor agregado) que un particular pretenda aplicar con los mismos.

2. *Jurisprudencia y sentencia que se soporta*

La jurisprudencia y sentencias analizadas derivaron de un estudio efectuado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con base en la contradicción de criterios que habían sido sustentados por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación inició su análisis advirtiéndolo que la obligación de *describir* el servicio, uso o goce previstos por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación no es ambigua, ya que ésta se trata de otorgar una idea, delimitando sus partes y propiedades, de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal respectivo, lo cual no provoca incertidumbre jurídica.

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

³ “Artículo 29-A. (...)”

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

(...).”

Así, concluye la Segunda Sala que la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades, implica que sea de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse, lo importante es dar a conocer en qué consiste el servicio, uso o goce en su *“núcleo esencial”*.

Por otro lado, también concluyó que, con base en sus pronunciamientos precedentes, el usuario del comprobante fiscal respectivo tiene la obligación de verificar los requisitos (únicamente) correspondientes al nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien expide el comprobante, pero no se vincula al contribuyente usuario del comprobante verificar los deberes fiscales a cargo del emisor.

Asimismo, señala que las conclusiones arribadas en su sentencia, no restringen las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, ya que de considerar que los comprobantes fiscales que un contribuyente exhiba no amparan la transacción realizada, entonces pueden requerir información necesaria, y en su caso, no fallar a favor de las pretensiones del contribuyente con respecto a ejercer la deducción o acreditamiento respectivos.

En la sentencia en comento, se trae a colación que con base en el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento, así como en el derecho de seguridad jurídica, la lleva a concluir que en el caso que los comprobantes fiscales en los que se encuentre la descripción del servicio, uso o goce, es permisible que los pormenores de éstos se contengan en un documento distinto al comprobante fiscal, el cual tenga como finalidad determinar qué integra la prestación del servicio, uso o goce y que incluso resultarán relevantes para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o del acreditamiento respectivos.

Con base en lo anterior, se emitió la jurisprudencia por contradicción de criterios de rubro: “COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.”⁴⁴

⁴⁴ COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA

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

III. Argumentos que soportan el criterio analizado

Una vez analizada la disposición normativa motivo del presente análisis, así como la jurisprudencia y su correspondiente sentencia ejecutoria que se emitió con respecto a la contradicción de criterios 161/2017 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el presente apartado se señalan todos aquellos argumentos mediante los cuales soporto el criterio en comento.

Esto es, se señalaran los argumentos mediante los cuales considero que, apegado a la doctrina, principios y cuestiones legales de hecho y derecho, el particular puede presentar información adicional a los comprobantes fiscales digitales por internet que permitan acreditar la existencia y alcance del servicio, uso o goce que se trate, evitando con ello una interpretación restrictiva que pudiera tener la autoridad fiscal al respecto, tal como lo sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de criterios 161/2017 que se analiza.

1. Alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Primeramente, considero oportuno señalar los alcances que desde mi punto de vista, tiene el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, con respecto a lo que debemos entender por el requisito consistente en señalar la descripción del servicio, uso o goce de que se trate.

En ese sentido, dentro de la propia norma que se estudia (29-A del Código Fiscal de la Federación) no se establece lo que debe entenderse por *descripción* ni mucho menos cómo es que se cumple con este requisito de manera descriptiva.

Cabe señalar que dicho alcance tampoco se prevé del ordenamiento jurídico que reglamenta al Código Fiscal de la Federación, o bien de otras disposiciones normativas aplicables a la materia (v.g. Miscelánea Fiscal).

Esto es, la normativa aplicable no prevé de qué manera se cumple con el requisito de describir el servicio o del uso o goce que los comprobantes fiscales digitales por internet amparen.

En ese sentido, es permisible acudir a la definición que brinda el diccionario de la Real Academia Española, como lo realizó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia y sentencia que se analizan, con respecto a lo que debemos entender por *descripción*, la cual es la “acción y efecto de describir”⁵.

De lo anterior, el mismo diccionario de la Real Academia Española define describir como:

- 1. tr. Representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje.*
- 2. tr. Moverse a lo largo de una línea. Los planetas describen elipses. La punta del compás describe una circunferencia.*
- 3. tr. desus. Definir imperfectamente algo, no por sus cualidades esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades.*
- 4. tr. desus. Delinear, dibujar, pintar algo, representándolo de modo que se dé perfecta idea de ello.”*

De lo anteriormente transcrito, y para efectos de la presente, se tiene como definición aplicable para el caso en particular el de “*definir imperfectamente algo, no por sus cualidades esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades*”.

En esos términos, desde mi punto de vista el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, consistente en que el comprobante fiscal digital por internet se cumple con *describir* el servicio o el uso o goce que amporen, mediante una idea general clara de éstos.

2. Donde la ley no distingue, no debemos distinguir

Es importante señalar que lo anterior se ve robustecido en atención al principio general de derecho que menciona “*Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* – donde la ley no distingue, no debemos distinguir”, el cual

⁵ <http://dle.rae.es/?id=CIHh0Ke>

establece que si una disposición normativa no distingue (o fija el alcance que pretende normar), no se debe distinguir.

Cabe mencionar que diversos pensadores del derecho se han pronunciado con respecto a lo que debemos entender por el principio general de derecho en comento.

Al respecto, Oscar Ochoa, en su obra "Derecho Civil I Personas"⁶, señala que *"para algunos, principios generales son axiomas, máximas o adagios jurídicos recopilados en antiguas compilaciones, como el digesto, y que se emplean en su versión latina; a título ilustrativo son considerados como principios generales del derecho los siguientes aforismos: ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus (donde la ley no distingue, tampoco debemos distinguir)..."*

Teniendo en consideración lo anterior, el principio general de derecho en análisis, para Juan Manuel Bogao Parravinici, éste se define como: *"Donde la ley no distingue, nosotros no debemos distinguir se refiere a que cuando el texto de una norma es claro y contundente, debe ser aplicada en el sentido que indican sus propios términos, sin que sea dable al juez hacer distinciones que no dimanen de ella"*⁷

En esos términos, la interpretación de la norma debe realizarse a la luz de lo que el texto explica *per se*, es decir el juzgado debe aplicar la disposición en la manera en que indican sus propios términos, sin que sea posible hacer distinciones que no dimanen de la norma que se trate.

No obstante, si la disposición normativa que se analiza no es clara en cuanto los alcances que pretende normar, tampoco es posible que se distinga en donde no se debe distinguir.

⁶ Ochoa, Oscar, Derecho Civil I Personas, Editorial Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2006 pg. 80.

⁷ Bogao Parravinici Juan Manuel C/ Postai Humberto Nicolás - S/ Ejecutivo - Cuerpo de Ejecución de Sentencia - Recurso de Casación TSJ Córdoba, Sala Civil y Comercial Expediente B37/08 Auto interlocutorio N° 273 10/08/2011).

En el caso en particular, y como ha sido antes señalado, la obligación prevista en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, a mi parecer, no señala precisamente los alcances que pretende normar con respecto a señalar la descripción del servicio o del uso o goce que pretenda demostrar el comprobante fiscal digital por internet que se trate, por lo que en consecuencia las autoridades fiscales no pueden fijar estos alcances, pues de así hacerlo, se encontraría distinguiendo donde no es dable distinguir.

Lo anterior, se encuentra sustentado por el estudio que ha hecho la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con base en la contradicción de tesis 81/96, que dio origen a la jurisprudencia de rubro: "*SILENCIO QUE SE GUARDA EN RELACIÓN CON HECHOS QUE PERJUDICAN. PARA IDENTIFICARSE COMO UN ACTO JURÍDICO PROCESAL OMISIVO, SE REQUIERE QUE ASÍ LO DISPONGA LA LEY.*"⁸

⁸ "SILENCIO QUE SE GUARDA EN RELACIÓN CON HECHOS QUE PERJUDICAN. PARA IDENTIFICARSE COMO UN ACTO JURÍDICO PROCESAL OMISIVO, SE REQUIERE QUE ASÍ LO DISPONGA LA LEY. El silencio humano que se guarda en relación con hechos que perjudican fuera de juicio es inexpresivo cuando surge aisladamente, porque por sí solo no forma un consentimiento tácito, pues éste engendra una manifestación de voluntad y aquél no manifiesta nada; sin embargo, existen ocasiones en que la inacción del sujeto se efectúa de tal manera que parece que el que guarda silencio acepta la proposición que se le hace; esto se configura cuando el consentimiento resulta de hechos que acompañan al silencio y que le dan una significación que no tiene por sí mismo. En el contexto de la actividad jurisdiccional, el silencio es elocuente y puede generar consecuencias que gravitan, de un modo diverso, sobre las afirmaciones de los hechos formulados por el adversario, a las que se contraponga, en virtud que dentro de la dinámica jurisdiccional de la justicia la inexpresividad es casi siempre imposible, porque el proceso constituye una unidad sistematizadora, además correlacionada, que se regula y organiza sobre la base del conocimiento pleno de la actividad que antecede, lo que, al excluir la idea de ignorancia, como sinónimo de información recibida, posibilita establecer una relación constante, así como necesaria entre el momento de ese silencio, con las etapas procesales que le preceden y que están destinadas a recibirlo; empero, dicho silencio, para poderlo identificar como un acto jurídico procesal omisivo, requiere que una norma lo establezca como tal y determine sus consecuencias para el orden jurídico; es decir, la ley debe asignar una interpretación a la omisión, fijándole consecuencias a la inactividad del interesado, que constriñen al juzgador a estimar admitido el hecho respecto del cual guardó silencio la parte a quien perjudique la afirmación vertida por su contrario, no obstante que se le enteró formalmente para contradecirlo. Sin embargo, dichos efectos no se desprenden como consecuencia necesaria ante el silencio de la parte condenada en la planilla de liquidación que presentó la parte a cuyo favor se pronunció la sentencia, de conformidad al artículo 1348 del Código de Comercio, en cuanto dispone que se le dé vista con la liquidación propuesta, por el término de tres días, y si nada expusiere, se decretará la ejecución por la cantidad que importe la liquidación. En efecto, no se puede arribar a la conclusión de que si el condenado guarda silencio respecto de la planilla que exhibió la parte que obtuvo, sufra como consecuencia jurídica la necesaria aprobación en sus términos, porque ese apartado del precepto permite varias interpretaciones, como sería también, la de aprobar la liquidación por la suma que arroje, ajustada a las partidas debidamente aprobadas y justificadas, de tal suerte que, si la disposición en relación con el aspecto que se examina es ambigua, entonces opera el principio general de derecho que reza: "donde la ley no distingue, al juzgador no le es dable distinguir".

Con base en lo anterior, es que concluyo que el actuar de la autoridad fiscal en donde pretenda delimitar lo que debe entenderse por descripción del servicio, uso o goce que ampare un comprobante fiscal digital por internet, a saber una descripción extensa y restrictiva, resultaría del todo ilegal.

Ello, pues como ha sido señalado, si la ley no distingue los alcances para tener por cumplido el requisito en cuestión, como lo sería establecer de manera fehaciente cómo es que los particulares cumplen con la obligación de describir el servicio, uso o goce que se trate, en consecuencia, la autoridad tampoco debe distinguir y fijar dicho alcance.

3. Principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica

En principio, es claro que la actividad de los gobernados y de las autoridades fiscales se debe ceñir al cumplimiento de determinadas obligaciones con objeto de regular sus diversos derechos y obligaciones, esto es la actividad del gobernado y de las autoridades buscan proteger el estado de derecho establecido en el país.

Esto es el gobernado debe realizar todos los actos que se encuentren establecidos en los ordenamientos jurídicos con objeto de cumplir con sus obligaciones, pero también para hacer valer sus derechos. De igual manera, las autoridades encargadas, de acuerdo a sus facultades originarias y delegadas, de regular las actividades de los particulares, deben ceñirse a lo establecido en los propios ordenamientos jurídicos para tales efectos.

A este respecto, el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece los principios de legalidad y seguridad jurídica que deben tutelarse a favor de todos los gobernados, al señalar que *“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”*.

Guillermo Cabanellas, en su obra *“Repertorio jurídico de locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos”* define al principio de legalidad de la

siguiente forma: “... según el cual las autoridades públicas deben respetar a la legalidad, es decir, subordinación de la administración a la ley.”⁹

De la misma manera, el jurista Miguel Carbonell se ha pronunciado con respecto al tema en cuestión señalado que “*La legalidad significa conformidad a la ley. Se llama principio de legalidad a aquel en virtud del cual los poderes públicos están sujetos a la ley, de tal forma que todos sus actos deben de ser conforme a la ley, bajo la pena de invalidez, es decir, es invalido todo acto de los poderes públicos que no sea conforme a la ley.*”¹⁰

Así, lo que debemos entender por principio de legalidad, es que las autoridades únicamente pueden ceñirse a lo previamente establecido por las disposiciones legales, es decir pueden actuar únicamente conforme a lo que expresamente se les encuentra permitido en una disposición jurídica.

En otras palabras, el principio en análisis exige que todas las autoridades de gobierno, sus actos y procedimientos se encuentren soportados en una disposición normativa, misma que debe encontrarse conforme a las disposiciones Constitucionales establecidas para la tutela de los derechos de los gobernados.

En el caso a estudio es claro que si una autoridad fiscal pretende aplicar lo dispuesto por el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, es decir analizar el cumplimiento de la descripción del servicio, uso o goce de que se trate, este análisis debe encontrarse conforme a la disposición normativa.

Por cuanto toca al principio de seguridad jurídica, es importante precisar que existen diversos tratados de carácter internacional firmados por México, en los que claramente se prevé la protección para los particulares con respecto al principio constitucional de seguridad jurídica, particularmente en la

⁹ Cabanellas, Guillermo, Repertorio jurídico de locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1972, pp. 137- 150

¹⁰ Traducción de Miguel Carbonell, con la colaboración de Karla Perez Portilla, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. “El principio de legalidad”.

“Convención Americana sobre Derechos Humanos”, la cual fue adoptada en San José de Costa Rica¹¹.

En ese sentido, para que pueda ser tutelado el principio de seguridad jurídica para los gobernados, desde mi punto de vista, la ley debe señalar con toda precisión cada uno de los elementos relacionados con sus derechos y obligaciones, siendo de esta manera al mismo tiempo, una limitante que tiene por objeto que las autoridades deben actuar de conformidad con el marco de la misma ley, evitando con ello actuaciones arbitrarias.

Lo anterior, se encuentra sustentado por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal al emitir la jurisprudencia de rubro: “*GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.*”¹²

En ese sentido, de la tesis jurisprudencial en cita, se concluye que con objeto de cumplir con el principio constitucional seguridad jurídica, las reglas que prevén los procedimientos que regulan la relación entre los particulares y la autoridad, deben establecer los requisitos consideramos como mínimos para tutelar los derechos de los particulares, resolviendo de manera clara que ésta garantía fundamental tiene como propósito que la autoridad no actúe de manera arbitraria al momento en que lleve a cabo sus facultades en términos de la ley.

¹¹ “Artículo 21. *Derecho a la Propiedad Privada*

1. *Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.*

2. *Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.*

3. *Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.*”

¹² “GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES. La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenorice un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.”

En relación con lo anterior, a mi parecer, en el ámbito del derecho administrativo y fiscal, el principio constitucional de seguridad jurídica tiene como fin eliminar la incertidumbre jurídica para los particulares, lo cual quiere decir que las autoridades deben actuar sólo en términos de lo que establecen sus facultades para con ello evitar arbitrariedades.

Con respecto a lo que aquí se expone, Roberto Insignares Gómez, Director del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, en su obra "Estudios de Derecho Constitucional Tributario", señala que "*en cuanto a la seguridad jurídica por la cual se entiende la suma de la irretroactividad y de la interdicción de la arbitrariedad puede decirse que cobra una triple dimensión: a) Como conocimiento y certeza del derecho positivo b) Como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general y c) Como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros, concluyendo que dicha garantía vela porque los contribuyentes conozcan previamente a la realización de los hechos generadores que dan lugar al pago de los tributos, las consecuencias impositivas que se derivarán ya sea de sus actos o contratos. De igual forma, en relación con la seguridad jurídica, sostiene que **el derecho a tener certeza de las normas aplicables, exige por parte del legislador en el momento de crear o modificar las leyes, más en un sector como el tributario que regula actos o relaciones jurídicas con proyección en la actividad económica de una sociedad**".¹³*

De lo señalado con anterioridad, puedo concluir que el alcance del principio constitucional seguridad jurídica (materia administrativa fiscal) se traduce en (i) proteger en favor de todos los gobernados la certeza con respecto a sus derechos, (ii) señalar con precisión las consecuencias que actualizan los supuestos de infracción de la normativa aplicable, (iii) limitar la actuación arbitraria que pudieran materializar las autoridades fiscales en el desarrollo de sus facultades.

En ese sentido, desde mi punto de vista considero que el principio constitucional de seguridad jurídica previsto en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en la Convención Americana de Derechos Humanos, se traduce en que exista certeza en favor de los particulares con respecto a conocer debidamente las consecuencias que derivan las infracciones respectivas, así como los límites de la actuación de las autoridades fiscales para que éstas no resulten arbitrarias.

¹³ Cuadernos Fiscales 2, Editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, a fojas 49-51.

Lo anterior se encuentra sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la jurisprudencia de rubro: “*SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.*”¹⁴.

En el caso, el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación no prevé mayores elementos para considerar cumplida la obligación consistente en describir el servicio, uso o goce respectivos, por lo que la autoridad se encuentra limitada para integrar nuevos elementos que a su consideración deben ser advertidos por los particulares (v.g. descripción extensa y restrictiva), pues dicha actuación no está prevista en la normativa de la materia.

De no considerar lo anterior, nos encontraríamos ante una actuación de la autoridad fiscal totalmente fuera de sus atribuciones que la ley le confieren, lo que tendría como consecuencia que dicha actuación sea considerada alejada de derecho al ser violatoria del principio de legalidad en análisis.

De la misma manera, la actuación de la autoridad señalando la manera en cómo debe cumplirse la obligación en comento, tendría como consecuencia la violación de la esfera jurídica de los derechos del gobernado por cuanto toca al principio constitucional de seguridad jurídica.

¹⁴ “*SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.* La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "SABER A QUÉ ATENERSE" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

Lo anterior, ya que su actuación: (i) no tiende a proteger en favor de todos los gobernados la certeza con respecto a sus derechos sobre la aplicación fiscal del comprobante fiscal digital por internet respectivo; y (ii) ésta sería arbitraria, materializando consecuencias gravosas a favor del usuario del comprobante fiscal digital por internet.

4. *Principio pro personae o pro homine*

El artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé que todas las autoridades, en el ámbito de su competencia, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, independencia, indivisibilidad y progresividad, con respecto a los derechos humanos reconocidos en la Constitución, así como en los tratados internacionales de los que México ex parte, así como de las garantías para su protección.¹⁵

Cabe señalar que dicha tutela debe velar por interpretar las normas relativas a los derechos humanos en comento de manera conforme a la Constitución y a los tratados internacionales, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

El anterior análisis ha sido adoptado en la doctrina así como también en múltiples interpretaciones hechas por los órganos que integran el Poder Judicial de la Federación como principio *pro persona* o *pro homine*.

¹⁵ "Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

*Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.
(...)*"

En ese sentido, el principio que se analiza en el presente, se traduce de la siguiente manera: si existe una interpretación de normas que deba realizarse en una situación en concreto, al considerarse que la norma no define con claridad sus alcances, existe alguna laguna en cuanto a lo que pretende normar, o existen dos normas o más que pueden reglamentar un mismo hecho, entonces, la interpretación de las normas deberá realizarse siempre en torno a una interpretación que resulte más favorable al particular, es decir efectuar un análisis más amplio o extensivo, tratándose de derechos protegidos; cuando nos encontremos en un escenario en que existan normas que pretendan limitar el ejercicio de los derechos, entonces deberá realizarse una interpretación más restringida.

Teniendo en consideración lo anterior, en términos del *principio pro persona* o *pro homine*, las autoridades fiscales se encuentran obligadas en todo momento a tutelar los derechos fundamentales que se traten de una manera más amplia y favorable para los gobernados.

En concordancia con lo anterior, y como lo mencioné en párrafos precedentes, el Poder Judicial de la Federación ha reconocido en el sistema jurídico mexicano, la existencia del principio *pro persona* o *pro homine*, como podrá ser advertido de las jurisprudencias de rubro: "*PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN.*"¹⁶, "*PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN ES OBLIGATORIA*"¹⁷, y "*CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.*"¹⁸.

¹⁶ "PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN. El principio pro homine, incorporado en múltiples tratados internacionales, es un criterio hermenéutico que coincide con el rasgo fundamental de los derechos humanos, por virtud del cual debe estarse siempre a favor del hombre e implica que debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio."

¹⁷ "PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN ES OBLIGATORIA. El principio pro homine que implica que la interpretación jurídica siempre debe buscar el mayor beneficio para el hombre, es decir, que debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio, se contempla en los artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, publicados en el Diario Oficial de la Federación el siete y el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y uno, respectivamente. Ahora bien, como dichos tratados forman parte de la Ley Suprema de la Unión, conforme al artículo 133 constitucional, es claro que el citado principio debe aplicarse en forma obligatoria."

¹⁸ "CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD. De conformidad con lo previsto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la

De los criterios jurisprudenciales antes enunciados, se advierte el alcance del principio *pro persona* o *pro homine* en nuestro sistema jurídico, el cual se trata de un principio que tiene por objeto promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de las personas, y las garantías para su protección, a través de una interpretación y aplicación de la norma de una manera más amplia o a una interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos.

Lo anterior se traduce en que con objeto de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, y las garantías para su protección, se debe velar por el mejor beneficio del particular respectivo, en donde la autoridad correspondiente, debe interpretar las normas que regulan los derechos fundamentales de los particulares o las garantías para su protección, de la manera más amplia o extensiva posible, situación que representa un mandato constitucional.

En ese sentido, el criterio aquí abordado se traduce en que las autoridades fiscales, para la interpretación de la obligación a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, deben realizar una lectura lo más favorable para el particular.

Lo anterior se traduce en que, si bien se prevé la obligación consistente en describir en el comprobante fiscal digital por internet el servicio, uso o goce respectivos, el legislador manifestó que debe asentarse la descripción del mismo, sin que su lectura deba ser que dicha descripción deba ser lo más extensa

Constitución Federal, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio pro persona. Estos mandatos contenidos en el artículo 1o. constitucional, reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, deben interpretarse junto con lo establecido por el diverso artículo 133 para determinar el marco dentro del que debe realizarse el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos a cargo del Poder Judicial, el que deberá adecuarse al modelo de control de constitucionalidad existente en nuestro país. Es en la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1o. constitucionales, en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior. Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 105 y 107 de la Constitución), sí están obligados a dejar de aplicar las normas inferiores dando preferencia a las contenidas en la Constitución y en los tratados en la materia.”

y restrictiva posible, pues entonces nos encontramos en una interpretación de la norma que va en contra del principio *pro personae* o *pro homine*.

Máxime, si el particular cuenta con documentación soporte que acredita la existencia y alcances del servicio, uso o goce respectivos, y ante el supuesto de no poder aportarlos en cualquier procedimiento para acreditar sus pretensiones, considerando que se debe leer lo establecido en la disposición normativa en comento, claramente se aplicaría la norma de manera restrictiva en perjuicio del particular.

En efecto, analizar la norma en el sentido en que las autoridades fiscales lo pretenden aplicar, representaría una restricción a los derechos fundamentales de los particulares consagrados en la constitución, mismos que como han sido comentados en el presente documento, son los derechos fundamentales y garantías constitucionales de seguridad jurídica y legalidad.

Inclusive, lo anterior se robustece con lo resuelto en el expediente 16616-I-QRD-3648-2015 por la Procuraduría de los Derechos del Contribuyente en su carácter de *Ombudsman* Fiscal en donde emitió la recomendación 02/2016PRODECON/SCPD/29/2016¹⁹ en la cual solicitó a una autoridad (Dirección General de Fiscalización de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México) evitar llevar a cabo análisis limitados y rigoristas de la documentación exhibida (en el caso fue para acreditar la legal importación, tenencia y/o estancia en el país de mercancías de procedencia extranjera pues si las cantidades, clase de máquina, modelo o número coinciden, resulta perfectamente posible identificar las maquinas).

De dicho criterio es posible desprender que la PRODECON ha considerado en otras ocasiones, que una autoridad (Dirección General de Fiscalización de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas del

¹⁹ “(...)

Como se puede observar de los incisos anteriores, la autoridad **no valora adecuadamente la documentación aportada por la Quejosa** y pretende que ésta cumpla con requisitos que no le son aplicables.

Adicionalmente, es de resaltarse que **la autoridad efectúa un análisis excesivo y rigorista de la documentación exhibida por la quejosa para acreditar la legal estancia en el país de la maquinaria que adquirió, sin considerar que en la mayoría de los casos, dicha maquinaria fue adquirida desde hace más de 20 años**, por lo que atendiendo a mejores prácticas en actos de fiscalización, **la autoridad debió haber procurado un equilibrio entre la aplicación rigorista de las normas y la situación en particular de la contribuyente.**

(...).”

Gobierno del Estado de México) realizó un análisis excesivo y rigorista de la documentación, en lugar de buscar un equilibrio entre dicha aplicación y la situación particular del contribuyente.

Derivado de lo anterior, resulta evidente que las pruebas ofrecidas dentro de un procedimiento administrativo tendiente a acreditar la legal importación, tenencia y/o estancia en el país de mercancías de procedencia extranjera deberán ser valoradas de manera integral, concatenada, adminiculada y de la manera más favorable atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso.

Efectivamente, el pronunciamiento de la PRODECON se refiere en el sentido que si las pruebas ofrecidas dentro de un procedimiento administrativo demuestran el fondo a probar por los contribuyentes, tal y como ocurre en el caso en que un particular exhibe pruebas a fin de acreditar la descripción (idea) del servicio, uso o goce que se trate, las autoridades deberán otorgarle pleno valor probatorio a dichas probanzas y evitar interpretaciones aisladas, estrictas y rigurosas.

5. Principios constitucionales de audiencia y debido proceso, análisis adminiculado de las pruebas

Ahora bien, como lo he sostenido con anterioridad, desde mi punto de vista en caso que las autoridades pretendan desconocer un comprobante fiscal digital por internet al no contener este una descripción detallada del servicio o uso o goce que pretendan amparar, un particular cuenta con todo el derecho para presentar las pruebas que considere pertinentes a fin de acreditar la existencia y alcances de la operación.

Razonar en un sentido contrario, es decir, que un particular no tenga la oportunidad de presentar documentos adicionales al comprobante fiscal digital por internet que sustenten la existencia de la operación, o bien que habiéndolos presentado ante las autoridades (derivado de la duda surgida del alcance del servicio o uso o goce de la operación) y éstas no los valoren, en mi opinión se violaría el principio de audiencia y debido proceso, con respecto a no realizar un análisis adminiculado de los documentos aportados.

En efecto, el estudio y valoración de las pruebas que un particular puede ofrecer ante las autoridades fiscales, es un derecho que se encuentra tutelado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 14, a saber el derecho fundamental de audiencia y debido proceso legal.

Como lo he señalado en párrafos precedentes, el artículo en comento prevé en un rango constitucional las garantías de audiencia y debido proceso, como pieza angular de todo régimen de derecho, obligando a las autoridades a dar siempre a los posibles afectados la oportunidad plena para ofrecer todos los elementos probatorios que consideren pertinentes con objeto de salvaguardar sus pretensiones, con independencia de si esta oportunidad se encuentra regulada por la legislación que reglamente el marco normativo en concreto.

De igual manera, la disposición constitucional que analizo, establece una limitante fundamental para evitar una actividad arbitraria por parte de las autoridades en el marco de sus facultades y atribuciones, a saber, que no pueden privar a los particulares de sus derechos tutelados sin cumplir con la totalidad de los requisitos que las leyes establecen.

A este respecto, y en términos de los diversos precedentes que han surgido por parte de los órganos que integran el Poder Judicial de la Federación, puedo enunciar que existen dos garantías que integran a su vez los principios constitucionales de audiencia y debido proceso legal, a saber: *i)* la existencia de un proceso previo al acto de privación; y que éste pueda ser ejercido por los particulares; y *ii)* que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento con base a las leyes vigentes con antelación a los hechos.

Con respecto a la segunda garantía antes enunciada, a saber que se debe cumplir con las formalidades esenciales de todo procedimiento, éste se constituye por una serie de actos relacionados entre sí que necesariamente deben llevarse a cabo para dirimir una controversia, con objeto que pueda declararse un derecho, se determine una condena o, se fije una situación jurídica particular que pueda afectar o no a las personas. Estas formalidades se traducen, en el caso que nos ocupa, en llevar a cabo todos los actos que necesariamente deben verificarse para prever que la persona ha sido debidamente oída y vencida en todo procedimiento.

Esto es, otorgar la oportunidad a los gobernados de acudir ante todo organismo del país encargado de velar e impartir la justicia con objeto de defender los derechos de los particulares, previa defensa, y análisis de las pruebas que éste haya presentado, que tengan por objeto acreditar sus pretensiones, de manera previa a la emisión del acto de autoridad respectivo.

Todo lo anterior, como lo mencioné en párrafos precedentes, se encuentra debidamente sustentado por los criterios que han sido emitidos por los diversos organismos del Poder Judicial de la Federación, como lo son las de rubro: “**AUDIENCIA. GARANTÍA DE.**”²⁰, “**AUDIENCIA, GARANTÍA DE.**”²¹ y “**AUDIENCIA, GARANTIA DE DEBIDO PROCESO.**”²².

Si bien las garantías que se analizan en el presente se encuentran encaminadas a dar oportunidad a los particulares de presentar pruebas que consideren necesarias para acreditar su dicho, refieren también a que dichas pruebas deberán ser admitidas, estudiadas y analizadas de manera total por parte de las autoridades competentes para efecto que, una vez hecho lo anterior, manifiesten si las mismas son suficientes para acreditar las pretensiones en comento.

Es con base en lo anterior que, al considerar la autoridad que no cuenta con los elementos necesarios que permitan emitir su acto de autoridad en

²⁰ “**AUDIENCIA. GARANTÍA DE.**- La garantía de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional exige que antes de privar a una persona de sus derechos, se le debe dar oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho corresponda, lo que implica darle a conocer en forma plena y cabal todos los datos o elementos que puedan fundar y motivar el acto de autoridad, pues de lo contrario malamente podría alegar y probar en forma adecuada y congruente. Y **tal garantía debe ser respetada siempre por las autoridades administrativas**, aunque la ley que rija el acto no provea o establezca ese debido proceso legal, y **aunque estimen que sus facultades para actuar son discrecionales**, a menos que aleguen y demuestren razonablemente que el interés público o la seguridad nacional justifican que no se otorguen en esa forma el derecho de previa audiencia. Esto, claro ésta, entorpece en alguna manera los procedimientos administrativos, pero ese es el precio de la democracia.”

²¹ “**AUDIENCIA, GARANTÍA DE.**- Debe considerarse que en principio la garantía de audiencia previa que consagra el artículo 14 constitucional, que cuando se trata de actos de autoridades administrativas que puedan afectar a los particulares en su vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos, implica la exigencia constitucional de que dichas autoridades, **antes de dictar una resolución que pueda causar esa afectación, deben dar al posible afectado oportunidad plena de alegar y probar lo que a su derecho convenga**, independientemente de que la ley secundaria prevea o no esa oportunidad, ya que esta ley no puede prevalecer sobre el mandato constitucional.”

²² “**AUDIENCIA, GARANTIA DE DEBIDO PROCESO.** La garantía de audiencia reconocida por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se contrae a una simple comunicación a la parte afectada para que tenga conocimiento de un acto de autoridad que pueda perjudicarlo, sino que implica el derecho de poder comparecer ante la autoridad a oponerse a los actos que afecten sus propiedades, posesiones o derechos y a exponer las defensas legales que pudiere tener, para lo cual, obviamente, es necesaria la existencia de un juicio en el que se observen, las formalidades esenciales del procedimiento, como lo expresa claramente el mencionado precepto constitucional, formalidades que están constituidas, de acuerdo con la teoría del proceso, por el emplazamiento para contestar demanda, un período para ofrecer y rendir pruebas y un plazo para presentar alegatos, a **efecto de obtener una sentencia que declare el derecho en controversia, todo lo cual no puede ser satisfecho sino a través del debido proceso que exige el mencionado artículo 14 como garantía individual.**”

términos de las pretensiones de los particulares, así deberá señalarse en el oficio a emitir, máxime si con los elementos que el particular pretende presentar, acredita el fondo de lo planteado, es decir que con las pruebas que exhiba pueda llegarse a la verdad de la situación en concreto.

Inclusive, el hecho que el particular pueda presentar las pruebas ante la autoridad que dude de la existencia y alcances del comprobante fiscal digital por internet, guarda lógica dentro de la tutela jurídica en los medios de defensa que los particulares se encuentren en aptitud de presentar.

Esto es, en caso que una autoridad fiscal en términos de sus facultades de ley, puede llevar a cabo actos de fiscalización a fin de comprobar la existencia del servicio o uso o goce del comprobante fiscal digital por internet que se trate, y emita un acto de autoridad mediante el cual considere que el particular incumplió con una obligación formal específica, éste último podrá presentar las pruebas que estime pertinentes para acreditar su dicho.

Es decir, con lo señalado en el cuerpo del presente documento, y en seguimiento a mi opinión que ha quedado debidamente manifestada, en el sentido que la descripción del servicio o uso o goce que ampare el comprobante fiscal digital por internet puede referirse únicamente con una idea de lo que éstos representan, las autoridades revisoras del acto (v.g. mediante un recurso de revocación o juicio de nulidad), se encuentran obligadas a valorar las pruebas exhibidas, y pronunciarse respecto del fondo del asunto (siempre que cuenten con los elementos necesarios para ello), sin que implique que las autoridades resolutoras se sustituyan en las facultades *per se* previstas para las fiscalizadoras.

Teniendo en cuenta lo anterior, y ante situaciones y probanzas que permitan de manera fehaciente acreditar el fondo del asunto, es entonces que las autoridades resolutoras (v.g. las encargadas de impartir justicia), se encuentran obligadas a analizar las pruebas ofrecidas por los particulares.

Lo anterior, encuentra sustento en la tesis que ha sido emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa aprobada en sesión de 22 de marzo de 2018, de rubro: **“PRUEBAS OFRECIDAS EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA AUTORIDAD QUE LO RESUELVE ESTÁ FACULTADA PARA VALORARLAS.”**²³ y **“RESOLUCIÓN REVOCATORIA EN UN RECURSO. SI ES**

²³ **“PRUEBAS OFRECIDAS EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA AUTORIDAD QUE LO RESUELVE ESTÁ FACULTADA PARA**

PARA EFECTOS.- CUANDO NO SATISFAGA EL INTERÉS JURÍDICO DEL RECURRENTE, EL TRIBUNAL DEBE ANALIZAR LAS CUESTIONES QUE DEJÓ DE ATENDER LA AUTORIDAD DEMANDADA.”²⁴

VALORARLAS.- Los artículos 132 y 133 del Código Fiscal de la Federación, establecen la potestad de la autoridad resolutora del recurso de revocación para modificar el acto recurrido en dicha instancia o dictar uno nuevo, caso en el cual, de ser procedente, deberá establecer el monto del crédito fiscal correspondiente. **En ese sentido, si consideramos que la autoridad está en aptitud jurídica de dejar sin efectos de manera total el acto recurrido o modificarlo,** entonces es viable la valoración de las nuevas pruebas que se le hayan aportado en dicho medio de defensa que no hubiesen sido exhibidas en el procedimiento de origen, pues en caso contrario, no tendría razón de ser el hecho de que pueda modificar el acto recurrido, dictar uno nuevo y/o establecer el monto del crédito fiscal correspondiente. Lo anterior se corrobora con el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10a.) de rubro "JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]", pues en esta, se estableció que la intención del legislador en el diseño del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, fue conceder al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, a fin de procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, ello porque de esa manera la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como es, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados. Esta interpretación se refuerza aún más con la exposición de motivos que dio origen a la adición del último párrafo del artículo 123 y el segundo párrafo del artículo 130, ambos del Código Fiscal de la Federación, efectuada mediante el "Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Servicio de Administración Tributaria", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 06 de mayo de 2009, de la que se advierte que dicha reforma legislativa tuvo como objeto recuperar la naturaleza del recurso de revocación, esto es, ser una oportunidad para la solución de las controversias tributarias entre Fisco y contribuyentes, para lo cual se otorgó la oportunidad de presentar probanzas al recurrente que no hubiese exhibido en el procedimiento fiscalizador, situación que conllevaba la relativa obligación de la autoridad resolutora del recurso de admitir, desahogar y valorar dichos elementos de prueba, con lo cual dicha instancia se convirtió no solo en una instancia defensiva para el particular afectado por un acto de autoridad, sino también un beneficio para esta última, dándole la oportunidad de ejercer un autocontrol que garantice de modo absoluto la regularidad y legalidad en el ejercicio de sus funciones públicas. **Con base en lo anterior, al valorar las pruebas la autoridad resolutora del recurso, no puede afirmarse que esté sustituyéndose en las facultades de la autoridad fiscalizadora,** ya que al tenor de los artículos 132 y 133 del Código Fiscal de la Federación, tiene la potestad de analizar esos nuevos medios probatorios, a pesar de que no tenga conferida de manera expresa y particular esa atribución en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria o que este ordenamiento lo establezca a otra unidad administrativa; máxime que en el caso, **la autoridad demandada no expresó alguna imposibilidad material para proceder a efectuar dicha valoración, pues únicamente se justificó en el hecho de que era la autoridad aduanera la que jurídicamente podía hacerlo**

²⁴ "RESOLUCIÓN REVOCATORIA EN UN RECURSO. SI ES PARA EFECTOS.- CUANDO NO SATISFAGA EL INTERÉS JURÍDICO DEL RECURRENTE, EL TRIBUNAL DEBE ANALIZAR LAS CUESTIONES QUE DEJÓ DE ATENDER LA AUTORIDAD DEMANDADA. De conformidad con lo dispuesto por los artículos 197 y 237 del Código Fiscal de la Federación, cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y este la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que

Por todo lo anterior, y con objeto que las autoridades fiscales den cumplimiento a los derechos de audiencia y debido proceso en favor de todos los particulares que se les pretenda afectar mediante un acto de autoridad, éstos se respetan analizando debidamente las pruebas que sean aportadas por los particulares para efecto de acreditar sus pretensiones.

Es por ello que, como ha sido comentado, resulta del todo obligatorio para las autoridades de cualquier orden, efectuar todos y cada uno de los actos que resulten necesarios a fin de no dejar en duda que el particular ha sido efectivamente oído en el procedimiento que se trata, habiéndosele dado al gobernado el derecho previo de presentar sus medios probatorios con los que pretenda acreditar sus pretensiones.

Ahora bien, como lo he indicado en párrafos precedentes, el derecho fundamental de audiencia en comento no se limita en que se dé oportunidad al interesado de presentar las pruebas que considere pertinentes a fin de demostrar sus alegaciones, sino que además requiere que las pruebas sean debidamente estudiadas y valoradas conforme a derecho, además de ser analizadas de manera integral, concatenada y adminiculada con todas aquellas que obren en el expediente respectivo.

Derivado de lo anterior, es evidente la obligación que tienen las autoridades fiscales de explicar de manera lógica y coherente los motivos y razonamientos que tomó en consideración para llegar a la conclusión que sirve de base a sus resoluciones y, además, que dichas conclusiones se basen en un análisis de las pruebas aportadas de manera integral, concatenado y adminiculado entre sí.

continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso y en estos casos el Tribunal deberá pronunciarse sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante, siempre que cuente con elementos suficientes para ello. En ese contexto resulta que tratándose de resoluciones favorables en las que la autoridad revocó el acto recurrido para determinados efectos, dejando de estudiar aquellos que darían lugar a una revocación lisa y llana, el Tribunal deberá atender las cuestiones planteadas en el recurso que no fueron analizadas por la autoridad que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución recurrida, siempre que cuente con elementos suficientes para tal efecto.”

Como sustento a lo anterior, el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado al respecto con la emisión del criterio jurisprudencial de rubro: **"PRUEBAS, VALORACION DE LAS."**²⁵.

Del criterio que traigo a colación, se desprende que a efecto de llegar al conocimiento de la verdad, **el análisis de las pruebas ofrecidas en todo procedimiento no deben ser consideradas aisladamente, sino que las mismas deben ser adminiculadas unas con otras, enlazando y relacionándolas a todas entre sí.**

Es decir, el Poder Judicial de la Federación se ha manifestado con respecto a que una correcta valoración de las pruebas no puede ser realizada aisladamente sino que el juzgador deberá adminicular las pruebas aportadas por los particulares unas con otras, pues ésta es la mejor forma de allegarse de la verdad.

Inclusive, el hecho que las pruebas deben analizarse de manera adminiculada tiene soporte con respecto a lo que éstas pretenden demostrar. Esto es, si mediante las pruebas respectivas se pretende demostrar un supuesto que, en **su conjunto**, se actualizó derivado de los documentos respectivos (v.g. comprobantes fiscales digitales por internet), además de otros documentos que tengan en su poder los particulares que se relacionen directamente con la operación respectiva (v.g. demostrar el servicio, uso o goce mediante un contrato, orden de compra, etc.), resultará del todo claro que éstos deberán ser valorados de manera integral, concatenada, adminiculada entre sí.

Es decir, si mediante los documentos que puedan ser aportados en un procedimiento, el gobernado tiene la certeza de demostrar una situación particular mediante estos documentos que precisamente son emitidos para acreditar el fin de la operación, como lo son contratos, órdenes de compra, y toda documentación que tenga relación con los mismos, resulta del todo claro que deben ser analizados en su conjunto, pues éstos son propiamente la documentación que acredita una misma situación en particular (v.g. la existencia y alcance del servicio, uso o goce respectivos).

De no advertir lo anterior, es decir que la autoridad considere que los documentos que acreditan la existencia y alcance del servicio, uso o goce de que

²⁵ **"PRUEBAS, VALORACION DE LAS.** Para llegar al conocimiento de la verdad, el mejor medio lo constituye la estimación de todas las pruebas que aparezcan en autos, **no considerándolas aisladamente, sino adminiculando unas con otras, enlazando y relacionando a todas.**"

se trate no deben ser analizados, entonces se dejaría al particular en completa violación de sus garantías y derechos fundamentales de audiencia y debido proceso.

De lo anterior, puedo concluir que el razonar de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra del todo apegada a derecho en cuanto a que se le debe permitir a los particulares presentar los documentos que considere apoyan sus pretensiones a efecto de acreditar la existencia y alcance de un servicio, uso o goce que amparen los comprobantes fiscales digitales por internet.

Lo anterior es así, pues pensar de acuerdo al criterio de la autoridad, a saber que los particulares no pueden aportar documentación adicional a fin de acreditar la existencia y alcances del servicio, uso o goce que se trate, entonces nos encontraríamos ante una violación de los principios constitucionales de audiencia y debido proceso.

6. Fondo sobre forma

Asimismo, teniendo en consideración una postura en la que las autoridades fiscales pretendan sostener que el hecho que los comprobantes fiscales digitales por internet carecen de valor alguno por no tener una “descripción clara” en cuanto al alcance y existencia del servicio, uso o goce de que se trate, entonces podríamos considerar que ello deriva en otorgar mayor valor a una cuestión de forma, que al fondo de la operación.

Esto es, si el particular cuenta con todos los documentos en los que soporte la existencia y alcance del servicio, uso o goce y la autoridad fiscal desconoce los mismos, por considerar que precisamente la descripción detallada del servicio solo puede hacerse constar en el texto propio del comprobante fiscal digital por internet, con ello se estaría privilegiando a una cuestión de forma sobre el fondo del asunto.

Máxime que el desconocimiento del comprobante fiscal digital por internet por considerar que no se cumple con el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, tiene como consecuencia gravosa el desconocer la disminución o el acreditamiento que con el mismo se pretenda sostener.

No obstante, en términos de los criterios internacionales y nacionales que se han abordado sobre el tema en cuestión, en todo momento se debe privilegiar el “fondo sobre la forma” y la “verdad legal”.

Con objeto de sostener lo anterior, traigo a manera de soporte lo dispuesto por el artículo 17, segundo párrafo de la Constitución Federal, que reconoce que todas las personas tienen derecho *“a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial”*.

En estricta relación con lo anterior, y como base internacional de lo señalado, el artículo 2.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos²⁶ reconoce el derecho que tienen todas las personas a *“interponer un recurso efectivo”*, derivado de la violación de sus derechos.

En ese mismo sentido, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su artículo 25.1²⁷ reconoce también el derecho que tienen todas las

²⁶ “Artículo 2.

1. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a respetar y a garantizar a todos los individuos que se encuentren en su territorio y estén sujetos a su jurisdicción los derechos reconocidos en el presente Pacto, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.
2. Cada Estado Parte se compromete a adoptar con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones del presente Pacto, las medidas oportunas para dictar las disposiciones legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos los derechos reconocidos en el presente Pacto y que no estuviesen ya garantizados por disposiciones legislativas o de otro carácter.
3. **Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a garantizar que:**
 - a) Toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados **podrán interponer un recurso efectivo**, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales;
 - b) La autoridad competente, judicial, administrativa o legislativa, o cualquiera otra autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado, decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso y a desarrollar las posibilidades de recurso judicial;
 - c) Las autoridades competentes cumplirán toda decisión en que se hayan estimado procedente el recurso.”

²⁷ “Artículo 25. Protección Judicial

1. **Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo** ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.
2. Los Estados Partes se comprometen:
 - a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
 - b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y

personas “a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que le ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales”.

Pensar en el Estado Mexicano, y en la actividad restrictiva que en algunas ocasiones se manifiesta la autoridad fiscal, uno de los principales problemas que tenemos hoy en día es tener una actividad muy formalista para acceder a la justicia, lo cual lo podemos advertir con motivo a que el desarrollo de la mayoría de los asuntos atiende a cuestiones meramente formales, lo cual deriva en que no se analice el fondo del asunto que nos ocupe.

Lo anterior ha sido incluso sustentado por los “*Diálogos por la Justicia Cotidiana*”²⁸, el cual se trata de un documento emitido por el gobierno, organizaciones de la sociedad civil, académicos y especialistas (v.g. Centro de Investigación y Docencia Económicas, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México).

Incluso, en los diálogos de referencia se han identificado dos obstáculos de acceso a la justicia, a saber: i) excesivas formalidades previstas en la legislación²⁹ y ii) así como la complejidad normativa que han credo el gran cúmulo de los ordenamientos jurídicos existentes³⁰.

A este respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el amparo directo en revisión 1080/2014³¹, que la ley no debe imponer límites a la protección del derecho de los particulares, pero sí la previsión de requisitos y formalidades esenciales para el desarrollo y resolución del

c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.

²⁸ https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/79028/Di_logos_Justicia_Cotidiana.pdf

²⁹ IDEM. Pp 215.

³⁰ IDEM. Pp 233.

³¹ “(...)

³⁸. Por consiguiente, la ley aplicable no deberá imponer límites a ese derecho, aunque sí la previsión de requisitos y formalidades esenciales para el desarrollo del proceso, por lo que los órganos encargados de administrar justicia deben asumir una actitud de facilitadores del acceso a la jurisdicción.

(...).”

procedimiento, señalando que los órganos que imparten justicia deben asumir la actitud para tales objetivos.

Cabe mencionar que en los “*Diálogos por la Justicia Cotidiana*” se determinó que en la impartición de justicia en todos los niveles y materias, e incluso en la atención de conflictos en instancias no judiciales sino administrativas, se encuentra latente la práctica formalista y de aplicación de forma tajante o irreflexiva, lo que lleva de lado la controversia que lleva a los particulares a la aplicación del recurso efectivo que se trate³².

En estricta relación con lo anterior, la Corte Interamericana de Derechos Humanos al momento de dictar la sentencia de 25 de noviembre de 2013 al resolver el “*Caso Gutiérrez y Familia vs. Argentina*”, ha establecido que “*los jueces como rectores del proceso tienen el deber de dirigir y encauzar el procedimiento judicial con el fin de no sacrificar la justicia en pro del formalismo y la impunidad*”³³.

Como sustento a lo anterior, en el marco legislativo nacional, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis jurisprudencial de rubro: “TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. LOS ÓRGANOS ENCARGADOS DE ADMINISTRAR JUSTICIA, AL INTERPRETAR LOS REQUISITOS Y LAS FORMALIDADES ESTABLECIDOS EN LA LEY PARA LA ADMISIBILIDAD Y PROCEDENCIA DE LOS JUICIOS, DEBEN TENER PRESENTE LA RATIO DE LA NORMA PARA EVITAR FORMALISMOS QUE IMPIDAN UN ENJUICIAMIENTO DE FONDO DEL ASUNTO.”³⁴.

³² IBIDEM pp 223.

³³ http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_271_esp.pdf

³⁴ “TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. LOS ÓRGANOS ENCARGADOS DE ADMINISTRAR JUSTICIA, AL INTERPRETAR LOS REQUISITOS Y LAS FORMALIDADES ESTABLECIDOS EN LA LEY PARA LA ADMISIBILIDAD Y PROCEDENCIA DE LOS JUICIOS, DEBEN TENER PRESENTE LA RATIO DE LA NORMA PARA EVITAR FORMALISMOS QUE IMPIDAN UN ENJUICIAMIENTO DE FONDO DEL ASUNTO. La tutela judicial efectiva, consagrada como derecho humano en los artículos 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 8, numeral 1 y 25, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su vertiente de recurso efectivo, implica la obligación para los tribunales de resolver los conflictos que se les plantean sin obstáculos o dilaciones innecesarias y evitando formalismos o interpretaciones no razonables que impidan o dificulten el enjuiciamiento de fondo y la auténtica tutela judicial, por lo que los órganos encargados de administrar justicia, al interpretar los requisitos y las formalidades procesales legalmente previstos, deben tener presente la ratio de la norma para evitar que los meros formalismos impidan un enjuiciamiento de fondo del asunto. Por tanto, los requisitos para admitir los juicios, incidentes en ellos permitidos, o recursos intentados, establecidos por el legislador, son de interpretación estricta para no limitar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, haciendo posible, en lo esencial, el ejercicio de dicho derecho, por lo que debe buscarse, con apoyo en los principios pro homine e in

A través de la tesis en análisis, la Primera Sala ha resuelto que los tribunales se encuentran obligados a resolver los conflictos que se les planteen sin obstáculos o dilaciones que resulten innecesarias, evitando formalismos o interpretaciones no razonables que impidan o dificulten el enjuiciamiento de fondo y la auténtica tutela judicial, por lo que éstos órganos al interpretar los requisitos y formalidades procesales previstos por las leyes, deben tener presente la ratio de la norma para evitar que dichos formalismos impidan un enjuiciamiento del fondo del asunto.

Con base en todo lo anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en su carácter de Ombudsman Fiscal, emitió el criterio sustantivo de rubro: “FONDO SOBRE FORMA Y VERDAD REAL. LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS RELATIVOS, SUSTENTADOS POR PRODECON, NO ES IRRESTRICTA SINO QUE ESTÁ SUJETA A CIERTAS CONDICIONES.”³⁵.

dubio pro actione, la interpretación más favorable al ejercicio de ese derecho humano, sin soslayarse los presupuestos esenciales de admisibilidad y procedencia de los juicios, incidentes en éstos permitidos o recursos intentados.”

³⁵ “CRITERIO SUSTANTIVO APROBADO POR EL COMITÉ TÉCNICO DE NORMATIVIDAD DE PRODECON EN SU QUINTA SESIÓN ORDINARIA DE 2017, CELEBRADA EL 23 DE JUNIO.

11/2017/CTN/CS-SASEN

FONDO SOBRE FORMA Y VERDAD REAL. LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS RELATIVOS, SUSTENTADOS POR PRODECON, NO ES IRRESTRICTA SINO QUE ESTÁ SUJETA A CIERTAS CONDICIONES. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha emitido diversos criterios en los que reflexiona acerca de cómo pueden operar el “**Fondo sobre la forma**” y “**La Verdad Real**” en los conflictos de naturaleza tributaria. En **el primero de los mencionados**, se considera en esencia, que **las consecuencias derivadas de la omisión o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales o de procedimiento, pueden ser derrotables cuando la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado resulta desproporcionada; mientras que en el segundo, PRODECON se pronuncia por la relevancia de que en una controversia prevalezca la verdad real, más allá de la jurídica, especialmente cuando se constate que en el caso concreto no se produjo la hipótesis de causación de la contribución en disputa.** Pues bien, aún y cuando estos criterios tienden a garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, debe decirse que su aplicación no puede ser irrestricta en favor de los pagadores de impuestos, sino que debe asumirse que **se encuentra sujeta a que se actualicen dos condiciones: a) La existencia de un caso concreto en el que autoridad y contribuyente enfrenten posturas diversas en cuanto a la preeminencia y desproporción de la forma sobre el fondo, y b) Que el contribuyente argumente y en su caso demuestre, el por qué en el caso concreto se produce esta desproporción en su perjuicio.** Considerar lo contrario, en opinión de este *Ombudsman*, sería tanto como aceptar que estos criterios, esencialmente proteccionistas, podrían servir para influir a priori en las conductas de los sujetos obligados, incentivando así el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de las normas adjetivas o de control que establecen las leyes tributarias. Es importante mencionar que esta línea de pensamiento constituyó la génesis del diseño y alcance del nuevo Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, donde en el artículo 58-27, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se contempla como novedosa causal de nulidad que: “...los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento

A través de dicho criterio sustantivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente señala que ha emitido diversos criterios en los que ha reflexionado sobre cómo puede operar el “fondo sobre la forma” y “la verdad real” en los asuntos de naturaleza tributaria.

En ese sentido, con respecto al “fondo sobre la forma”, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que las consecuencias de la omisión o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales, pueden ser “*derrotables*” cuando la pérdida del derecho de fondo resulte desproporcionada para el particular.

Con respecto a “*la verdad real*” la Procuraduría en comento se pronuncia por la relevancia de que en una controversia debe prevalecer la verdad real sobre la jurídica, especialmente cuando se acredite que en el caso a estudio no se actualiza la hipótesis de causación de la contribución que se encuentre en disputa.

Asimismo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que lo anterior no resulta de una aplicación irrestricta por parte de los particulares, sino que ello atenderá a que deben actualizarse necesariamente dos condiciones, a saber:

- (i) Que exista un caso concreto en que la autoridad y el particular tenga posturas diversas en cuanto a la preeminencia y desproporción de la forma sobre el fondo; y
- (ii) Que el particular argumente y, en su caso, demuestre el por qué en el caso a estudio se actualiza la desproporción en su perjuicio.

De esta manera, y como también es abordado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, los criterios anteriores fueron tomados en consideración para motivar la inclusión del “*Juicio de Resolución Exclusiva de*

total, parcial o extemporáneo de requisitos formales o de procedimiento resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación...”; es decir, se aprecia claramente que los criterios sostenidos por PRODECON sólo pueden aplicarse cuando la autoridad ya atribuyó los efectos a la conducta del contribuyente y no antes.”.

Fondo”, previsto por el artículo 58-27, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo³⁶.

Dichos juicios de resolución exclusiva de fondo únicamente operan cuando la autoridad emisora del acto que se trate ya haya señalado un incumplimiento total, parcial o extemporáneo de requisitos formales o de procedimiento y que estos resulten excesivos o desproporcionados por no haberse actualizado las hipótesis de causación de las contribuciones respectivas.

En estricta sintonía con lo anterior, los legisladores también consideraron necesaria también la inclusión de un *“Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo”* mediante reforma al Código Fiscal de la Federación.

Así, dentro del artículo 133-C del Código Fiscal de la Federación, se estableció que un agravio exclusivo de fondo será aquél que, entre otros supuestos pretenda controvertir: *“Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al contribuyente, respecto del incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten y trasciendan al fondo de la resolución recurrida.”*³⁷

Lo que es más, todo lo anterior motivó el proceso legislativo de reforma al artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con respecto a la adición de un párrafo tercero a dicha disposición normativa vigente a partir del 14 de marzo de 2018, mismo que versa de la siguiente manera: *“Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales”*³⁸.

En ese sentido, y tomando en consideración todo lo anterior, desde mi punto de vista puedo concluir que bajo el supuesto en que una autoridad fiscal pretenda desconocer un comprobante fiscal digital por internet por supuestamente

³⁶ “Artículo 58-27. En las sentencias que se dicten en el juicio de resolución exclusiva de fondo se declarara la nulidad de la resolución impugnada cuando:
(...)

IV. Los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo de requisitos formales o de procedimiento resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.
(...)”.

³⁷ http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5470083&fecha=27/01/2017

³⁸ http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/docleg/63/232_DOF_15sep17.pdf

no cumplir con el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, a saber contener la descripción del servicio, uso o goce que se trate, estaría dando un valor preeminente a un formalismo que al fondo del mismo.

Lo anterior, ante la posibilidad que un particular tiene frente a comprobar la existencia y alcance del comprobante fiscal digital por internet con base en documentación adicional que permita acreditar de manera fehacientemente sus pretensiones, como lo pudiera ser el contrato que origina el servicio, uso o goce, las órdenes de compra, entre otros.

Sostengo lo anterior, pues como lo he señalado a lo largo del presente documento, la descripción que exige la formalidad en comento, se acredita con una “*idea*” de lo que pretende amparar el comprobante fiscal digital por internet, existiendo la posibilidad de acreditar el dicho del particular con base en la documentación soporte que al respecto tenga en su poder.

Lo anterior es así, pues pretender desconocer los documentos soporte que permitan acreditar la existencia y alcance del servicio uso o goce que se trate, tomando únicamente como base la “*idea*” descrita en el comprobante fiscal digital por internet, se traduciría en que las autoridades fiscales se encuentran dándole mayor peso a una cuestión de forma que al fondo del asunto *per se*.

Por lo tanto, a efecto de que se respete el fondo sobre la forma con la finalidad de que en el asunto en particular nos encontremos ante la verdad legal, si bien los contribuyentes tienen la obligación de asentar en los comprobante fiscal digital por internet la descripción del servicio, uso o goce respectivo, lo cierto es que dicha “*idea*” puede ser igualmente soportada y demostrada mediante otros documentos base que acrediten la existencia y alcance de éstos.

Es decir, no tendría ninguna finalidad o beneficio que en los comprobantes fiscales digitales por internet se señale una descripción extensa de los servicios, usos o goces respectivos, en virtud que como lo he señalado ello se cumple asentando una “*idea*” de lo que pretenden acreditar, pudiendo soportar su existencia y alcance con documentos soporte que hayan sido emitidos al respecto.

Ello, con la finalidad de que prevalezca la verdad legal más allá de la jurídica, pues lo cierto es que si se puede acreditar el fondo de la operación, es decir la existencia y alcances del servicio, uso o goce que se traten, mediante los documentos que soportan la descripción señalada en el comprobante fiscal digital

por internet, entonces resultará evidente que dicho formalismo resultaría del todo ilegal.

Lo anterior, encuentra del todo sustento en el criterio sustantivo número 7/2013/CTN/CS-SASEN emitido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de rubro: “DEDUCCIONES. VALORACIÓN INTEGRAL POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL DE TODAS LAS CUESTIONES INVOLUCRADAS AL MOMENTO DE DETERMINAR SU PROCEDENCIA, PROCURANDO OTORGAR MAYOR PREPONDERANCIA A LAS CUESTIONES DE FONDO”³⁹.

A través de dicho criterio sustantivo se señala que el cumplimiento de una obligación formal (como lo es asentar de manera extensiva la descripción del servicio, uso o goce que se trató en términos del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación) no debe ser la razón preponderante para la negación del derecho sustantivo de los particulares para poder otorgarle efectos fiscales de deducción y acreditamiento por parte del particular usuario del comprobante fiscal digital por internet correspondiente.

³⁹ “DEDUCCIONES. VALORACIÓN INTEGRAL POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL DE TODAS LAS CUESTIONES INVOLUCRADAS AL MOMENTO DE DETERMINAR SU PROCEDENCIA, PROCURANDO OTORGAR MAYOR PREPONDERANCIA A LAS CUESTIONES DE FONDO. El artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), establece como derecho sustantivo de los causantes la posibilidad de deducir diversos conceptos frente a sus ingresos acumulables y, para el caso de pagos en el extranjero, el mismo ordenamiento legal señala en su artículo 31, entre otros requisitos, que para hacer deducibles dichos pagos, se debe proporcionar la información a que se encuentre obligado el contribuyente de conformidad con el artículo 86 de la LISR, en el que se prevé contar con la documentación comprobatoria en la que conste que los montos de los ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios que hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables; presentar la declaración del ejercicio; y, presentar la información de las operaciones que hayan realizado a través de la declaración informativa múltiple (DIM). Desde una perspectiva preponderantemente formalista, la consecuencia jurídica de incumplir con alguno de tales requisitos es la imposibilidad de llevar a cabo las deducciones. Ahora bien, esta Procuraduría considera que la obligación de presentar puntualmente los estudios de precios de transferencia así como la DIM no es condicionante para el surgimiento del derecho a deducir, sino que se trata de un requisito formal. Por el contrario, el derecho del contribuyente a deducir —si cuenta con elementos de fondo que acrediten su procedencia, conforme a los parámetros legales establecidos para tal efecto— surge a partir del gasto que haya efectuado en su operación, y no con la presentación oportuna o extemporánea de los requisitos formales. De tal manera, a juicio de esta Procuraduría, el cumplimiento extemporáneo de una obligación formal no debe ser la razón preponderante para la negación del derecho sustantivo del contribuyente a deducir los gastos efectuados, por lo que, **en caso de que la autoridad fiscal cuente con los elementos idóneos para resolver el fondo de la cuestión, en aras de respetar los derechos de los contribuyentes, debería analizar de manera congruente y exhaustiva el cumplimiento sustantivo por parte del causante, atendiendo a la documentación e información proporcionada por éste, y así determinar si se cumplieron con los requisitos legales** para la procedencia de la deducción solicitada.”

Así, en el caso que nos ocupa las autoridades fiscales, de sostener esta postura, pretenderían hacer prevalecer un argumento de forma, como lo es el requisito de una descripción extensiva del servicio, uso o goce que se trate, para dejar sin efectos el fondo que atañe al presente asunto, aun cuando los particulares acrediten contar con el derecho con base en los documentos que hayan sido emitidos con respecto a la operación que se trate.

7. Obligación del emisor

Si con lo anterior no queda acreditado el derecho que tiene un particular de permitirle exhibir ante la duda de la autoridad fiscal toda clase de documentos que tenga en su poder a efecto de acreditar la existencia y alcance del servicio, uso o goce que se trate, situación que no comparto con base en lo desarrollado a través del presente, desde mi punto de vista pudiera sostenerse que la obligación de asentar una descripción extensiva del servicio, uso o goce, en todo caso, es del emisor del comprobante fiscal digital por internet y no así del receptor.

En efecto, la obligación de asentar la descripción del servicio, uso o goce que se trate es del emisor del comprobante fiscal digital por internet, lo cual de ninguna manera pudiera traer como consecuencia que el particular receptor pueda resentir los efectos de no poder utilizarlo para efecto de llevar a cabo la deducción o acreditamiento del mismo.

A efecto de acreditar lo anterior, conviene recordar, como lo he señalado en párrafos precedentes lo señalado en términos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece en la parte que interesa que *“Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria”.*

Nótese cómo es que la porción normativa se encuentra regulando la obligación que tienen los particulares que realicen actos o actividades, perciban ingresos o retengan contribuciones en los términos de ley, a **emitir** los correspondientes comprobantes fiscales digitales por internet por dichos actos.

Esto es, la disposición normativa en comento establece una obligación que a cargo del particular emisor, de cumplir con ciertos estándares previstos por la legislación fiscal que se trate.

En relación con lo anterior, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos mínimos que el emisor del comprobante debe advertir con respecto a lo que debe contener el correspondiente comprobante fiscal digital por internet. Como ha sido señalado, la fracción V, del artículo en cita, establece la obligación de asentar en el mismo la descripción del servicio o del uso o goce que éstos amparen.

En términos de lo anterior, es claro que resulta obligación del particular que realicen actos o actividades, perciban ingresos o retengan contribuciones en los términos de ley, de emitir los comprobantes fiscales digitales por internet que amparen el servicio, uso o goce correspondientes señalando la descripción de los mismos.

Así, desde mi opinión la obligación en cita, a saber señalar la descripción del servicio, uso o goce que corresponda, es en todo caso una obligación a cargo del emisor, que no puede traer como consecuencia el desconocer la deducibilidad o acreditamiento fiscal que el receptor pretenda efectuar con los mismos, como lo dispone el tercer párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

A este respecto, es importante precisar que el tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, establece que el receptor del comprobante fiscal digital por internet tiene medios para comprobar la autenticidad de los comprobante fiscal digital por internet que reciban consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio del comprobante fiscal digital por internet fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

Es de destacar que la verificación que puede hacer el particular se limita única y exclusivamente a la comprobación de la autenticidad de los comprobantes, por lo que de efectuar esta comprobación y advertir que no se cumple con lo dispuesto por la porción normativa en comento, es claro que entonces

el comprobante fiscal digital por internet deberá desconocerse (como válido y existente) para poder efectuar su deducción o acreditamiento.

En ese mismo sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el Amparo Directo en Revisión 2909/2012 motivó la emisión de la tesis de rubro: “COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”⁴⁰

Del anterior precedente, acertadamente la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que la emisión del comprobante fiscal únicamente vincula al contribuyente (a favor de quien se expide el comprobante) a verificar que la denominación o razón social y Registro Federal de

⁴⁰ “COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. De los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigentes en 2009, deriva la obligación para quienes presentan declaraciones periódicas o estén obligados a expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen, a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y proporcionar información relacionada con su identidad y, en general, sobre su situación fiscal mediante los avisos correspondientes. **En cuanto a la posibilidad de utilizar comprobantes fiscales para deducir o acreditar determinados conceptos, el citado artículo 29, párrafo tercero, prescribe para tal efecto, que quien los utilice, está obligado a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide y aparece en ellos, son los correctos**, así como verificar que contiene los datos previstos en el artículo 29-A aludido. Este cercioramiento **únicamente vincula al contribuyente (a favor de quien se expide el comprobante) a verificar que esos datos estén impresos en el documento, pero no a comprobar el cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora.** Así, de una interpretación conforme de los referidos numerales con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se concluye que **el documento fiscal se integra con una serie de elementos que permiten comprobar su veracidad, por lo que no es posible interpretar dichas normas con el fin de que el documento fiscal pierda validez por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente para deducir o acreditar**, como el hecho de que el contribuyente que lo expidió esté como “no localizado” por parte del Servicio de Administración Tributaria, pues dicha interpretación no puede llegar a ese grado, porque sería contraria a la norma constitucional que prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad (principio conocido como interdicción de la arbitrariedad). Lo anterior es así, porque el hecho de que quien expidió un documento fiscal cambie su domicilio sin dar el aviso respectivo, no invalida la formalidad de éste, ya que lo trascendente es la operación y documentación que la ampara; sin que lo anterior implique que por el solo hecho de que el documento cumpla con los requisitos formales aludidos sea suficiente para que el contribuyente pueda hacer deducible o acreditable el gasto que quiere soportar, pues el documento simplemente es el elemento que permitirá, posteriormente, que sean verificados los demás elementos que requiere la ley para ello.

Contribuyentes estén impresos en el documento, pero **no a comprobar el cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor.**

Esto es, el particular que reciba el comprobante fiscal digital por internet debe comprobar dichos elementos y con ello advertir que éste es válido y existente, pero no se encuentra obligado a comprobar el cumplimiento de los deberes fiscales que se encuentren a cargo del emisor.

Lo anterior, toda vez que, como lo he analizado en párrafos precedentes, el documento fiscal se integra por una serie de elementos que permiten comprobar su veracidad, pero no es posible interpretar las normas fiscales en comento con el fin de que el comprobante fiscal digital por internet de que se trate, pierda su validez por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente para poder deducir o acreditar, pues como se ha dicho la obligación de asentar la descripción del servicio, uso o goce brindados es del emisor, no así del receptor.

Lo anterior, de igual manera guarda sintonía con la jurisprudencia por contradicción de criterios resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN NO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR QUE CONTENGAN EL SEÑALAMIENTO RELATIVO A SI EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN SE HACE EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PARCIALIDADES.”⁴¹

⁴¹ 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. De los artículos 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se advierte que los obligados al pago del impuesto al valor agregado y quienes realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A de la Ley relativa tienen, entre otras obligaciones, la de expedir comprobantes fiscales, los cuales deben contener, además de los requisitos establecidos por el Código citado y su Reglamento, el señalamiento del impuesto trasladado expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios, y cuando el comprobante ampare actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto, deberá señalarse en el mismo expresamente si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Por otra parte, el indicado artículo 29-A establece los requisitos formales que deben reunir los comprobantes fiscales, respecto de los cuales, en términos del tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el adquirente de bienes o el usuario de servicios debe verificar que el comprobante respectivo los contenga en su totalidad, y por lo que hace a los datos a que se refiere la fracción I del citado artículo 29-A, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes del emisor del comprobante, el usuario del documento debe cerciorarse que dichos datos se contengan en él y sean los correctos, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el

Del criterio en cita, se desprende que, incluso, la procedencia de la deducción o del acreditamiento del tributo respectivo, se demuestra con que el usuario del comprobante fiscal digital por internet únicamente se cerciore que el nombre, denominación o razón social y Registro Federal del Contribuyentes se contengan en el documento y éstos sean correctos.

Derivado de lo anterior, es claro que los receptores o usuarios de los comprobantes fiscales podrán realizar la deducción o acreditamiento respectivos verificando la validez del nombre, denominación o razón social y Registro Federal de Contribuyentes del emisor, siendo improcedente y desapegado de todo derecho que se pretenda desconocer el alcance y existencia del documento, en atención a que no se contiene una descripción detallada del servicio, uso o goce brindados.

Lo anterior, ya que en todo caso este requisito se trata de una obligación que cuyo incumplimiento debe ser atribuible al emisor de los comprobantes fiscales digitales por internet, y no así para el particular que lo utiliza, al resultar del todo gravosa la implicación ante su desconocimiento, que como se ha mencionado es el no poder deducir o acreditar las cantidades correspondientes al servicio, uso o goce que han sido erogados.

Lo hasta aquí expuesto cobra relevancia si se considera que los particulares usuarios del comprobante fiscal digital por internet cuentan con la documentación comprobatoria que soporte la existencia y validez del servicio, uso o goce que se traten, mismos que son de importancia si se administran con los comprobantes fiscales digitales por internet.

Es decir, las inconsistencias o incumplimientos, aisladamente considerados, considero que son insuficientes a fin de generar una presunción válida sobre la inexistencia de la transacción que se contiene en los comprobantes fiscales digitales por internet en que se apoya el servicio, uso o goce respectivos, ya que se trata de aspectos no atribuibles al contribuyente usuario del documento, sino, como ha sido señalado, a quien emitió esos comprobantes.

acreditamiento del tributo. De lo anterior, se concluye que dicha verificación no vincula al contribuyente a favor de quien se expide el comprobante a constatar el debido cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, entre los que se encuentra el señalamiento relativo a si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades, pues su obligación se restringe, por así disponerlo el tercer párrafo del artículo 29 del Código mencionado, a verificar que el comprobante contenga los datos previstos en el diverso numeral 29-A del mismo ordenamiento.”

No obstante, esto no implica que no puedan utilizarse de manera adminiculada los comprobantes fiscales digitales por internet correspondientes con otros hechos, como lo serían aquellos que la autoridad conozca de la consulta de expedientes, bases de datos, del despliegue de sus facultades, y de los documentos aportados por los particulares, con el fin de robustecer y crear mayor convicción de éstos, para formar una presunción válida por cuanto a la existencia y alcance de las operaciones respectivas.

Lo anterior, ha sido sostenido por el Pleno en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito al resolver la contradicción de criterios sustentados por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, de rubro: “COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO A LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, PUEDEN COBRAR RELEVANCIA CUANDO SE ENCUENTRAN ADMINICULADAS CON OTROS HECHOS.”⁴².

De todo lo anterior, desde mi punto de vista resulta del todo ilegal pretender desconocer un comprobante fiscal digital por internet que un particular pretenda utilizar para soportar la deducción o acreditabilidad de las cantidades que erogó de un servicio, uso o goce que se trate, ya que como lo he mencionado el particular que lo utilice no debe situarse en las obligaciones que son atribuibles al

⁴² “COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO A LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, PUEDEN COBRAR RELEVANCIA CUANDO SE ENCUENTRAN ADMINICULADAS CON OTROS HECHOS.” Es cierto que las inconsistencias o incumplimientos, aisladamente considerados, son insuficientes para generar una presunción válida sobre la inexistencia de la transacción que se contiene en las facturas en que se apoya una solicitud de devolución de saldo a favor, ya que **se trata de aspectos no atribuibles al contribuyente que hace la solicitud, sino, en todo caso, a quien emitió esos comprobantes; sin embargo, ello no implica que no puedan ser útiles para adminicularlas con otros hechos que la autoridad conozca de la consulta de expedientes, bases de datos o del despliegue de sus facultades, con fundamento en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, con el fin de robustecer y crear mayor convicción de éstos, para con base en ellos, formar una presunción válida por cuanto a la inexistencia de las operaciones,** pues no tendría justificación una restricción en ese sentido, sobre todo teniendo en cuenta que, en un proceso deductivo así realizado, las inconsistencias o el incumplimiento de los proveedores no cobrarían relevancia de manera aislada, sino únicamente cuando se adminiculen con otros hechos; además, al ser una presunción iuris tantum, el contribuyente estará en aptitud de desvirtuarla, ya sea en el recurso administrativo que la ley le confiera, o bien, en el juicio de nulidad, aportando pruebas directas que corroboren la realización de las operaciones o evidenciando que dicha prueba no respeta la regla de deducción lógica, y en caso de hacer valer ambos motivos de ilegalidad, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá hacer la calificación y el pronunciamiento correspondientes, en el orden que estime pertinente, en atención a los principios de mayor beneficio y de economía procesal.”

emisor, como lo es el requisito de describir el servicio, uso o goce que pretendan amparar.

IV. Comercio exterior. Ejemplo de actividades restrictivas

De lo que he expuesto a través del presente documento, puedo concluir que las actividades de las autoridades fiscales en casos como el criterio que por esta vía se sostiene su ilegalidad, a saber pretender desconocer los comprobantes fiscales digitales por internet por que, a su consideración, no se cumple con alguno de los requisitos previstos por los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, es una actividad que sin duda se ha incrementado en la actualidad.

Para tales efectos, a continuación explicaré una situación real que se suscita con respecto a la actividad de la autoridad fiscal en materia de comercio exterior, en donde su interpretación tiende a pretender desconocer un comprobante fiscal digital por internet, que no encuentra sustento legal alguno.

En ese sentido, y trayendo el tema a análisis en el presente estudio, la falta del requisito de no contener la “*leyenda aduanera*” tratándose de ventas de primera mano⁴³ previsto por la fracción VIII, inciso a) del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, es una actividad que las autoridades le atribuyen como obligatoria al particular receptor, y en caso que no se cuente con la misma entonces se desconoce el mismo para efectos de acreditar la legal estancia, tenencia o importación de las mercancías de comercio exterior, con independencia de también desconocer sus efectos fiscales correspondientes (v.g. deducibilidad del impuesto sobre la renta, acreditamiento del impuesto al valor agregado).

⁴³ Se denomina “venta de primera mano de mercancía de importación”, a la primera reventa efectuada por proveedores nacionales de mercancías de origen extranjero importadas directamente por ellos, que se enajenen en el mismo estado en que fueron importados, esto es, que no hubieren sido objeto de procesos de elaboración o transformación alguno.

En ese tenor, el artículo 146 de la Ley Aduanera⁴⁴ establece que la **tenencia**, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera deberá ampararse en todo tiempo con alguno de los siguientes documentos:

- (i) Documentación aduanera que acredite su legal importación;
- (ii) Nota de venta expedida por autoridad fiscal federal o institución autorizada por ésta o bien; y/o
- (iii) **Facturas y/o comprobantes fiscales expedidos por empresario inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, mismas que deben cumplir los requisitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.**

Nótese que el artículo en comento establece dentro de su fracción III, que la legal tenencia de la mercancía de procedencia extranjera podrá ampararse con facturas y/o comprobantes fiscales emitidos por empresario inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, las cuales deben cumplir con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

⁴⁴ **“Artículo 146.** La tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal, deberá ampararse en todo tiempo, con cualquiera de los siguientes documentos:

I. Documentación aduanera que acredite su legal importación, o bien, los documentos electrónicos o digitales, que de acuerdo a las disposiciones legales aplicables y las reglas que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, acrediten su legal tenencia, transporte o manejo.

Tratándose de la enajenación de vehículos importados en definitiva, el importador deberá entregar el pedimento de importación al adquirente. En enajenaciones posteriores, el adquirente deberá exigir dicho pedimento y conservarlo para acreditar la legal estancia del vehículo en el país.

II. Nota de venta expedida por autoridad fiscal federal o institución autorizada por ésta, o la documentación que acredite la entrega de las mercancías por parte de la Secretaría.

III. Factura expedida por empresario establecido e inscrito en el registro federal de contribuyentes, o en su caso, el comprobante fiscal digital, los que deberán reunir los requisitos que señale el Código Fiscal de la Federación.

Las empresas porteadoras legalmente autorizadas, cuando transporten las mercancías de procedencia extranjera fuera de la franja o región fronteriza, podrán comprobar la legal tenencia de las mismas con la carta de porte y los documentos que establezca mediante reglas la Secretaría.”

A este respecto, y como lo he expuesto con anterioridad, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, se encarga de regular lo relativo a la expedición de comprobantes fiscales, así como los requisitos que deben seguir los sujetos obligados a su expedición.

En términos generales, y para efectos del desarrollo del presente apartado, los comprobantes fiscales deberán reunir, entre otros, el requisito previsto por la fracción VIII, inciso a) del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que se refiere que, para el caso de ventas de primera mano de mercancías de importación, se deberán a su vez señalar los datos relativos al pedimento de importación y fecha del mismo⁴⁵.

No obstante lo anterior, las autoridades fiscales utilizan una interpretación restrictiva con respecto a lo antes señalado, pues consideran que un particular que pretenda acreditar la legal estancia, tenencia o importación de la mercancía de que se trate con base en un comprobante fiscal digital por internet, y a su consideración haya sido venta de primera mano, entonces deberá señalarse los datos relativos del pedimento de importación y fecha del mismo.

Es decir, las autoridades fiscales, en el uso de sus facultades de comprobación, determinan que la ausencia de los anteriores conceptos (obligación que corresponde esencialmente al emisor de los comprobantes fiscales), son motivos suficientes para invalidar el mismo, y por consiguiente, carecen de eficacia para acreditar la legal estancia y/o tenencia de las mercancías correspondientes.

Con base en lo anterior, las autoridades estiman que se actualizan los supuestos previstos por los artículos 176, primer párrafo, fracción I y X,⁴⁶ 178, primer

⁴⁵ "Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano. (...)"

⁴⁶ "Artículo 176. Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:

- I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse.*

párrafo, fracción IX⁴⁷, y 179, primer párrafo⁴⁸ de la Ley Aduanera, decretando con ello el embargo precautorio de la mercancía -.

No obstante todo lo anterior, desde mi punto de vista dicho criterio resulta del todo ilegal, ya que en principio, el requisito establecido por el artículo 29-A, VIII, inciso a), del Código Fiscal de la Federación, consistente en asentar dentro del comprobante fiscal respectivo la fecha y número del pedimento de importación, se trata de una obligación que se actualiza únicamente respecto de mercancía de importación cuya venta es considerada de **primera mano**, además de ser obligación por parte del emisor del comprobante fiscal digital por internet de asentar dicha leyenda.

A este respecto, es importante precisar que un comprobante fiscal digital por internet no tiene que cumplir forzosamente con la fracción VIII del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, sino **sólo en aquellos supuestos en que se trate de mercancías de importación y que la enajenación de dichas mercancías sea efectúe de primera mano.**

(...)

X. Cuando no se acredite con la documentación aduanal correspondiente la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país o que se sometieron a los trámites previstos en esta Ley, para su introducción al territorio nacional o para su salida del mismo.

(...)."

⁴⁷ "Artículo 178. Se aplicarán las siguientes sanciones a quien cometa las infracciones establecidas por el artículo 176 de esta Ley:

(...)

IX. Multa equivalente a la señalada en las fracciones I, II, III o IV de este artículo, según se trate, o del 70% al 100% del valor comercial de las mercancías cuando estén exentas, a la señalada en la fracción X, salvo que se demuestre que el pago correspondiente se efectuó con anterioridad a la presentación de las mercancías, en cuyo caso, únicamente se incurrirá en la sanción prevista en la fracción V del artículo 185 de esta Ley.

(...)."

⁴⁸ "Artículo 179. Las sanciones establecidas por el artículo 178, se aplicarán a quien enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancías extranjeras, sin comprobar su legal estancia en el país.

(...)."

En ese sentido, es evidente que quien recibe el comprobante fiscal con motivo de una operación de enajenación de bienes importados anteriormente por el enajenante, se encuentra impedido de conocer con certeza, si se trata de una venta de primera mano o subsecuentes, o bien si efectivamente el emisor del comprobante fiscal fue el sujeto que realizó la importación al país de las mercancías que son adquiridas, o este a su vez las adquirió de otro contribuyente en territorio nacional.

En estos términos, las conclusiones a las que podrían arribar las autoridades con base en una interpretación restrictiva como la antes señalada, serían del todo ilegales, toda vez que versan en cuestiones sobre las cuales no existe certeza que la venta haya sido realizada de primera mano y en consecuencia que dicha leyenda debía ser inserta en los comprobantes fiscales digitales por internet respectivos.

Más aun, la obligación de asentar la “*leyenda aduanera*”, con pleno conocimiento de su existencia, como he expuesto con anterioridad, corresponde al empresario constituido en el país y debidamente inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, pues dicha persona es quién conoce la procedencia de la mercancía que está enajenando y con base en dicho conocimiento, éste debe cumplir o no con la obligación a que se refiere el artículo 29-A, fracción VIII, inciso a), del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, los lineamientos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, prevén una serie de requisitos mínimos que debe procurar el sujeto obligado a la expedición del comprobante fiscal, sin embargo, dicha obligación no puede soslayar en la esfera jurídica de los particulares pues, como es evidente, el obligado a su expedición y al cumplimiento de las obligaciones previstas en las disposiciones fiscales es el proveedor nacional.

A efecto de otorgar de mayores elementos de convicción sobre lo que en el presente se soporta, se podrá advertir que de conformidad con lo dispuesto por la Regla 1.6.24 de las Reglas Generales de Comercio Exterior Vigentes, se robustece que la exigencia de asentar la información relativa al pedimento y fecha de entrada, corresponde **exclusivamente al emisor del comprobante fiscal** en los supuestos que se trate de ventas de primera mano⁴⁹.

⁴⁹ “1.6.24. Para los efectos del artículo 29-A, fracción VIII, inciso a) del CFF, los contribuyentes que exclusivamente realicen operaciones con el público en general estarán obligados a cumplir con los

Derivado de lo anterior, es claro que los emisores de los comprobantes fiscales que requieran cumplir con el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción VIII, inciso a), del Código Fiscal de la Federación, sólo deberán asentar la leyenda en comentario cuando se traten de mercancías de importación cuya venta sea de primera mano, derivado del conocimiento que dichos proveedores tienen respecto de la procedencia mercancía que están enajenando.

Lo que es más, dentro del Código Fiscal de la Federación o cualquier otro ordenamiento aplicable al caso en cuestión, no se prevé obligación alguna de verificar y comprobar que la mercancía que le está siendo enajenada por parte de un proveedor nacional inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes es o no considerada mercancía de venta de primera mano, pues dichos deberes corresponden necesariamente al emisor.

En todo caso, los particulares que adquieren mercancía nacional únicamente deben verificar que los datos necesarios del comprobante fiscal hayan sido impresos, mas no a comprobar el cumplimiento de los deberes a cargo del emisor, como lo sería señalar la leyenda de la fecha y número de pedimento de importación al tratarse de mercancía de importación de venta de primera mano.

Lo anterior, soportado con los criterios emitidos por órganos del Poder Judicial de la Federación que han quedado antes explicados, de rubros: 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.” y “COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”

requisitos señalados en dicho inciso, únicamente cuando realicen ventas de primera mano de mercancías de importación que puedan ser identificadas individualmente.

Se considera que pueden ser identificadas individualmente las mercancías cuando ostenten un número de serie.

Cuando las mercancías no puedan ser identificadas individualmente, bastará que se anote, en el comprobante fiscal que ampare la enajenación, la leyenda “Mercancías de Importación”.

Aterrizando lo anterior al asunto que se analiza, resultará evidente que los rigorismos de interpretación a los que pudieran arribar las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación con respecto a advertir de manera arbitraria el debido cumplimiento de los formalismos previstos por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, resultarían del todo desproporcionales en perjuicio de los particulares usuarios de los comprobantes fiscales digitales por internet.

V. Conclusiones

Con base en todo lo señalado en el cuerpo del presente documento, en mi opinión resulta del todo acertado el criterio al que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación arribó al resolver la contradicción de tesis número 161/2017.

Lo anterior, pues como ha sido soportado a través del desarrollo que ha quedado expuesto, un comprobante fiscal digital por internet puede cumplir con el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, consistente en señalar la descripción del servicio, uso o goce que se trate, dando una idea general de éstos.

No obstante, ante las dudas de la autoridad fiscal, el particular podrá acreditar, la existencia y alcance de los servicios, uso o goce respectivos, mediante la información que tenga a su alcance y que hayan sido emitidos con motivo de la operación respectiva, como lo podrían ser contratos celebrados con el proveedor, órdenes de compra, entre otros.

Lo anterior, se soporta con base en los las disposiciones, principios constitucionales, criterios jurisprudenciales, doctrinarios, así como diversas consideraciones de hecho y derecho que han quedado señaladas en el presente.

En particular, abordé que con base en el principio general de derecho *“Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus – donde la ley no distingue, no debemos distinguir”*, desde mi punto de vista, el actuar de la autoridad fiscal en donde pretenda delimitar lo que debe entenderse por descripción del servicio, uso o goce que ampare un comprobante fiscal digital por internet, a saber una descripción extensa y restrictiva, resultaría del todo ilegal, pues si la ley no distingue, las autoridades fiscales no deben distinguir la manera en cómo se debe cumplir con dicha descripción.

Asimismo, señalé que el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación no prevé mayores elementos para considerar cumplida la obligación consistente en describir el servicio, uso o goce respectivos, por lo que la autoridad se encuentra limitada, en términos del principio constitucional de legalidad, para integrar nuevos elementos que a su consideración deben ser advertidos por los

particulares (v.g. descripción extensa y restrictiva), pues dicha actuación no está prevista en la normativa de la materia.

De la misma manera, considero que la actuación de la autoridad con base en el criterio abordado violaría el principio de seguridad jurídica, ya que su actuación: (i) no tiende a proteger en favor de todos los gobernados la certeza con respecto a sus derechos sobre la aplicación fiscal del comprobante fiscal digital por internet respectivo; y (ii) ésta sería arbitraria, materializando consecuencias gravosas a favor del usuario del comprobante fiscal digital por internet.

En ese mismo sentido, concluyo que si bien, dentro de la disposición jurídica que se analiza, se prevé la obligación consistente en describir en el comprobante fiscal digital por internet el servicio, uso o goce respectivos, el legislador manifestó que debe asentarse la descripción del mismo, sin que su lectura deba ser que dicha descripción deba ser lo más extensa y restrictiva posible, pues entonces nos encontramos en una interpretación de la norma que va en contra del principio *pro personae* o *pro homine*.

Máxime, si el particular cuenta con documentación soporte que acredita la existencia y alcances del servicio, uso o goce respectivos, y ante el supuesto de no poder aportarlos en cualquier procedimiento para acreditar sus pretensiones, considerando que se debe leer lo establecido en la disposición normativa en comento, claramente se aplicaría la norma de manera restrictiva en perjuicio del particular.

Además, considerar como aplicable el criterio restrictivo de las autoridades fiscales, a saber que los particulares no pueden aportar documentación adicional al comprobante fiscal digital por internet a fin de acreditar la existencia y alcances del servicio, uso o goce que se trate, entonces nos encontraríamos ante una violación de los principios constitucionales de audiencia y debido proceso, además que las probanzas deben analizarse de manera adminiculada a fin de llegar a una mayor convicción del hecho sujeto a revisión.

En ese mismo sentido, señalé que en caso que la autoridad fiscal sostenga su postura, pretenderían hacer prevalecer un argumento de forma, como lo es el requisito de una descripción extensiva del servicio, uso o goce que se trate, para dejar sin efectos el fondo que atañe al presente asunto, aun cuando los particulares acrediten contar con el derecho con base en los documentos que hayan sido emitidos con respecto a la operación que se trate.

Inclusive, desde mi punto de vista resulta del todo ilegal pretender desconocer un comprobante fiscal digital por internet que un particular pretenda utilizar para soportar la deducción o acreditabilidad de las cantidades que erogó de un servicio, uso o goce que se trate, ya que como lo he mencionado el particular que lo utilice no debe situarse en las obligaciones que son atribuibles al emisor, como lo es el requisito de describir el servicio, uso o goce que pretendan amparar.

Finalmente, y de lo que he expuesto a través del presente documento, puedo concluir que las actividades de las autoridades fiscales en casos como el criterio que por esta vía se sostiene su ilegalidad, a saber pretender desconocer los comprobantes fiscales digitales por internet por que, a su consideración, no se cumple con alguno de los requisitos previstos por los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, es una actividad que incluso se aplica en otras situaciones, como acontece en materia de comercio exterior con respecto al requisito de asentar la "*leyenda aduanera*" en ventas de primera mano.

Cabe mencionar que el ejemplo expuesto en materia de comercio exterior, analiza la problemática existente ante la actuación arbitraria por parte de las autoridades fiscales con respecto a la obligación de asentar la "*leyenda aduanera*" en comento (que es obligación del emisor del comprobante fiscal digital por internet en términos del artículo 29, fracción VIII, inciso a) del Código Fiscal de la Federación), cuya actuación tiene implicaciones en las que se pretende desconocer la legal importación, estancia y/o tenencia de los bienes que un particular adquiera.

VI. Bibliografía.

OCHOA, Oscar, Derecho Civil I Personas, Editorial Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2006 pg. 80.

BOGAO PARRAVINICI Juan Manuel C/ Postai Humberto Nicolás - S/ Ejecutivo - Cuerpo de Ejecución de Sentencia - Recurso de Casación TSJ Córdoba, Sala Civil y Comercial Expediente B37/08 Auto interlocutorio N° 273 10/08/2011).

CABANELLAS, Guillermo, Repertorio jurídico de locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1972, pp. 137- 150

Traducción de Miguel Carbonell, con la colaboración de Karla Perez Portilla, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. “El principio de legalidad”.

Cuadernos Fiscales 2, Editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, a fojas 49-51.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación

Convención Americana sobre Derechos Humanos

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

Ley Aduanera

Reglas Generales de Comercio Exterior

PRODECON, criterios sustantivos

https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/79028/Di_logos_Justicia_Cotidian_a.pdf

http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_271_esp.pdf

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5470083&fecha=27/01/2017

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/docleg/63/232_DOF_15sep17.pdf

<http://dle.rae.es/?id=CIHh0Ke>

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>