

Oficio 900 04-2014-9143

Instancia: Primera Sala
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 5, Abril de 2014, Tomo I
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Tesis: 1a. CLVI/2014 (10a.)
Página: 792

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

Oficio 900 04-2014-9143

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.

Amparo directo en revisión 2909/2012. Club Real Resort. S.A. de C.V. 3 de abril de 2013. Mayoría de tres votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidentes: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Jorge Mario Pardo Rebolledo, quienes reservaron su derecho a formular voto particular. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

Así, de una primera lectura que se realice de la tesis supracitada, se desprende que el criterio sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto del tema en controversia, se definió en el sentido de considerar que el contribuyente está obligado sólo a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de quien expide un comprobante, son los correctos; de verificar que contiene los datos previstos en el artículo 29-A aludido y, que ello es suficiente, para hacer deducible o acreditable el gasto que quiere soportar.

No obstante lo anterior, en la ejecutoria que dio origen a dicha tesis, de foja 88 a 90, se estableció:

“Posteriormente a los dos requisitos formales antes mencionados, encontraremos que es necesario acreditar otros requisitos de fondo, como lo es que sea un gasto estrictamente indispensable.

Así, dicho documento simplemente es el soporte que permite acreditar que se realizó un gasto el cual si se actualizan las demás hipótesis que prevén las leyes tributarias podrá ser deducible o acreditable según corresponda.

De ese modo, si bien es cierto que el comprobante puede amparar un gasto, ello no lo vuelve deducible o acreditable en automático, ya que se deberá soportar la operación en su conjunto, es decir, que efectivamente se efectuó el gasto y que el mismo corresponde a los autorizados como deducibles por la ley, lo que implica una serie de pasos subsecuentes que se deben llevar a cabo para estar ante un gasto deducible.

Concluyendo, la correcta interpretación de los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil nueve, nos lleva a determinar que para cumplir con el requisito formal de un documento fiscal, el cual con posterioridad se quiera utilizar para demostrar la deducibilidad del gasto, sólo es necesario que cumpla con los requisitos que establece el



Oficio 900 04-2014-9143

segundo de los mencionados, mas no puede limitarse la validez de dicho documento por una cuestión ajena al mismo, como lo es la no presentación de aviso de cambio de domicilio por parte de quien lo expide, ello no implica que al tener el documento sea suficiente para considerar el gasto como deducible o acreditable, sino que deberán demostrarse los demás requisitos exigidos por la ley fiscal (ser un gasto estrictamente indispensable para la obtención del ingreso y que efectivamente se haya erogado) para su procedencia.

En virtud de ello, los documentos fiscales, son válidos si cumplen con los requisitos de forma inherentes a él, por lo que no se puede cuestionar su validez como documento por cuestiones ajenas al contribuyente, mas esto sólo es uno de los supuestos para que un gasto pueda ser considerado como deducible o acreditable, **ya que una cosa es el comprobante (documento físico o electrónico) y otro el gasto o erogación, así como la operación, es decir, la substancia económica de la operación, la cual no puede ser calificada por el simple documento, sino que debe tener un soporte real.** Ello es, que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación; que se haya trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes; que haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate; en el caso de retención el impuesto sea enterado en los términos y plazos establecidos, entre otros.” (énfasis añadido)

De lo anterior, se desprende claramente que en la ejecutoria se consideró que los documentos fiscales, en el caso comprobantes o facturas, son válidos si cumplen con los requisitos de forma inherentes a éstos; sin embargo, ello sólo constituye uno de los supuestos para que un gasto pueda ser considerado como deducible o acreditable, pues para que sea procedente el gasto o erogación, **la operación de que se trate debe tener además substancia económica**, la cual no puede ser calificada por el simple documento, sino que **debe tener un soporte real.**

En efecto, de la ejecutoria supratranscrita, se advierte claramente que la conclusión alcanzada por esa H. Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la interpretación de los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2009, es que en estos dispositivos se regula lo relativo a la expedición de los comprobantes fiscales, estableciendo la obligación de verificar el cumplimiento de ciertos requisitos formales.

Sin embargo, dicho documento simplemente es el soporte de una obligación formal y únicamente si se actualizan las demás hipótesis que prevén las leyes tributarias, es decir,

Oficio 900 04-2014-9143

que se acredite que efectivamente existe la operación, cómo es que se realizó esa operación, con qué recursos se llevó a cabo esa operación (substancia económica), entonces se acreditará que la erogación podrá ser deducible o acreditable según corresponda, conforme a las disposiciones legales aplicables.

No obstante lo anterior, la tesis 1a. CLVI/2014 (10a.), no recoge uno de los conceptos más importantes abordados en la ejecutoria del ADR 2909/2012 como lo es la necesidad de que la operación tenga una verdadera substancia económica, y así sea demostrado por el contribuyente.

La forma en que quedó redactada la tesis 1a. CLVI/2014 (10a.) puede generar confusión en torno a que bastaría contar con comprobantes fiscales válidos, para que los contribuyentes aún y cuando se trate de operaciones que no tengan substancia económica, puedan erosionar la base de sus impuestos, con un gasto deducible y, por ende, incumplir con la obligación establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Bajo tales consideraciones, se formula la presente petición a usted Ministro Ponente con el objeto de poner de manifiesto inexactitudes o imprecisiones de la propia tesis al no destacar un elemento esencial abordado en la ejecutoria que le dio origen como lo es la substancia económica.

Lo anterior, ha quedado incluso de manifiesto en diversos foros celebrados recientemente en donde se ha destacado la publicación de la tesis 1a. CLVI/2014 (10a.) y sobre todo, se ha enfatizado de forma por demás incorrecta, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que basta contar con comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos formales que exijan las leyes, para poder deducir un gasto o realizar un acreditamiento, pasando por alto que en la propia ejecutoria se estableció de forma clara que además se debe demostrar documentalmente que existe substancia económica en la operación.

Por tanto, para dar certeza jurídica a través del establecimiento de este criterio respecto de la aplicación de las leyes que regulan el marco jurídico e incluso la actuación de las autoridades y las relaciones entre particulares, así como la correcta vigilancia al cumplimiento de las disposiciones fiscales para que los contribuyentes contribuyan de manera proporcional y equitativa, es que el que suscribe considera oportuno se aclare o precise en la tesis 1a. CLVI/2014 (10a.), que los documentos fiscales (comprobantes fiscales), si bien son válidos si cumplen con los requisitos de forma inherentes a éstos, ello sólo constituye uno de los supuestos para que un gasto pueda ser considerado como deducible o acreditable, pues para que sea procedente el gasto o erogación, necesariamente debe existir substancia económica en la operación de que se trate, la cual



Oficio 900 04-2014-9143

no puede ser calificada por el simple documento o con la demostración de la erogación, sino que debe tener un soporte real.

Por lo anteriormente expuesto, a Usted, H. Ministro Ponente, respetuosamente le solicito:

Primero.- Tenerme por presentado en los términos del presente escrito, solicitando se inicie el trámite para la aclaración de la tesis 1ª CLVI/2014 (10ª) referida en el presente escrito, por las razones que en el mismo se contienen.

Segundo.- De estimarlo procedente, haga suya la solicitud de aclaración respectiva, precisado en la tesis 1a. CLVI/2014 (10a.) que los documentos fiscales (comprobantes fiscales), si bien son válidos si cumplen con los requisitos de forma inherentes a éstos, ello sólo constituye uno de los supuestos para que un gasto pueda ser considerado como deducible o acreditable, pues para que sea procedente el gasto o erogación, pues necesariamente se debe tener además la substancia económica la operación, la cual no puede ser calificada por el simple documento o con la demostración de la erogación, sino que debe tener un soporte real.

Atentamente,



Lic. Antonio Gómez del Campo Gurza
Administrador Central de lo Contencioso
de Grandes Contribuyentes