



Principio de legalidad: Garantía del derecho humano a la seguridad jurídica

Artículos 27, 29 y 29-A del CFF de 2009
y su interpretación frente a la CPEUM



MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios; medios
de defensa fiscal, y consultoría corporativa
Tiene 28 años en la firma

INTRODUCCIÓN

En abril de este año se publicó en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, la tesis aislada 1a. CLVI/2014 (10a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), identificada con el número de Registro 2006235, bajo el 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*, misma que se refiere a las disposiciones vigentes en 2009.

Mediante esa tesis se establece de manera medular que, tratándose de los comprobantes fiscales que emita un contribuyente que se encuentre como “no localizado”

por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), no es posible admitir que por medio de la interpretación conforme de esos dispositivos con lo señalado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), dichos comprobantes pierdan su validez para deducir o acreditar, por ese solo hecho, siendo éste ajeno a la operación.

Es decir, si quien expidió un documento fiscal cambia su domicilio sin dar el aviso respectivo, ello no invalida la formalidad de éste, toda vez que lo trascendente es la operación y documentación que la ampara, según se señala de manera textual en la tesis que se comenta. Por tanto, admitir tal interpretación equivaldría a contrariar la CPEUM, la cual prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad.



La tesis en comento es del tenor siguiente:

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.

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.

No. de Registro 2006235. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Libro 5. Tomo I. Primera Sala. Materias constitucional y administrativa. Tesis aislada. Tesis 1a. CLVI/2014 (10a.). Abril, 2014. Pág. 792.

DISPOSICIONES FISCALES VIGENTES EN 2009, RELATIVAS A LA EMISIÓN DE COMPROBANTES FISCALES

Conforme a lo establecido por el artículo 29 del CFF, vigente en 2009, se señalaba que cuando las leyes fiscales establecieran la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, los contribuyentes deberían emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del SAT.

Esos comprobantes fiscales digitales deberían contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual debiese estar amparado por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes.

Asimismo, dicho numeral establecía que las personas que adquirieran bienes, disfrutaran de su uso o goce, o usaran servicios, debían solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.

En cuanto a los requisitos que debiesen reunir los comprobantes, el artículo 29-A del referido CFF, vigente en la época mencionada, disponía que además de los es-



tablecidos en el artículo 29, se deberían de reunir, entre otros, los siguientes:

29-A. ...

I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II. Contener el número de folio asignado por el Servicio de Administración Tributaria o por el proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales y el sello digital a que se refiere la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código.

III. Lugar y fecha de expedición.

IV. Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.

VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

VIII. Tener adherido un dispositivo de seguridad en los casos que se ejerza la opción prevista en el quinto párrafo del artículo 29 de este Código que cumpla con los requisitos y características que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los dispositivos de seguridad a que se refiere el párrafo anterior deberán ser adquiridos con los proveedores que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

IX. El certificado de sello digital del contribuyente que lo expide.

Ahora bien, en relación con el tema en estudio, el artículo 27 del CFF vigente en 2009, establecía que las per-

sonas morales, así como las personas físicas que debiesen presentar declaraciones periódicas o que estuviesen obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, debían solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y su certificado de Firma Electrónica Avanzada (FIEL), así como proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecían en el reglamento aplicable a ese código.

Asimismo, ese numeral señalaba que esas personas estarían obligadas a manifestar al RFC su domicilio fiscal, al establecer:

...en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día en el que tenga lugar dicho cambio salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, en cuyo caso deberá presentar el aviso previo a dicho cambio con cinco días de anticipación.

Finalmente, el dispositivo en cita, señalaba en la parte final de su primer párrafo, que:

...la autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 del Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto.

ANÁLISIS DEL FALLO SUJETO A ESTUDIO

De lo establecido en el artículo 27 del CFF en cita, vigente en la época de la que se habla, se deriva claramente la obligación para quienes debían presentar declaraciones periódicas o estuvieran obligados a expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realizaran, a solicitar su inscripción en el RFC; proporcionar información relacionada con su identidad y, en general, sobre su situación fiscal mediante los avisos correspondientes.

Asimismo, en cuanto a la posibilidad de utilizar comprobantes fiscales para deducir o acreditar determinados conceptos, el citado artículo 29, párrafo tercero, prescribía 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 con anterioridad.

No obstante esto, y conforme al fallo que se analiza, dicha obligación de cerciorarse de la corrección de los datos únicamente vincula al contribuyente que recibe el comprobante sólo a verificar que esos datos “estén impresos en el documento”, mas no a comprobar el cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, cuestión que va más allá de lo establecido en dicho dispositivo.

A mayor abundamiento, debe decirse que de una interpretación conforme de los referidos numerales con el texto constitucional, si bien es cierto que el comprobante fiscal se integra con una serie de elementos, los cuales permiten comprobar su veracidad, no menos cierto es que la obligación a cargo de quien recibe el comprobante no puede ir más allá de lo preceptuado por la norma.

Por ese motivo, no es posible admitir que el documento fiscal pierda validez por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente, como lo es el hecho de que quien lo expidió aparezca como “no localizado” por parte del SAT, dado que tal interpretación sería contraria a la norma constitucional, la cual prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad.

Al respecto, dice la tesis de mérito, que:

...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;...

Máxime si como lo señala la parte final del primer párrafo del artículo 27 del CFF en cita:

...la autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 del referido Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto.

Es decir, la autoridad tiene facultades que la propia ley le otorga para determinar cuál es el verdadero domicilio fiscal del contribuyente, en los casos en los que el manifestado por el contribuyente no sea congruente con el que le deba de corresponder, en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

CONCLUSIONES

Del artículo 16 de la CPEUM se revela la adopción en el régimen jurídico nacional del principio de legalidad, como una garantía del derecho humano a la seguridad jurídica, acorde a la cual las autoridades sólo pueden hacer aquello que la ley les permite.

Por tanto, todo acto de autoridad que no cumpla con esta exigencia constitucional será considerado como arbitrario y, por ello, contrario al derecho a la seguridad jurídica. Esto legitima a las personas para cuestionar su validez a través de la interposición de los medios de defensa previstos por la propia ley.

Es innegable que la tesis comentada viene a fortalecer la dicción del Derecho y la cultura de la legalidad en materia tributaria, confirmando con ello que a través del principio de legalidad se hace efectivo el diverso de interdicción de la arbitrariedad, asegurando con ello que las autoridades hagan sólo lo que la ley les permite hacer de manera expresa. •

