



# 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

---

*Los comprobantes fiscales y su valor probatorio durante procesos de revisión.*

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Héctor Martínez Franco**

Director de Tesis

**Manuel Andreu Gálvez**

Ciudad de México

Abril 2019.

<b>Índice</b>	
<b>Introducción</b>	2
<b>Antecedentes</b>	10
<i>Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito</i>	12
<i>Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito</i>	14
<i>Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación</i>	16
i) <i>Discusión 2014</i>	18
ii) <i>Discusión 2016</i>	21
iii) <i>Análisis Segunda Sala</i>	23
<b>Análisis y desarrollo</b>	27
<i>Interpretación lógica-conceptual</i>	27
<i>Principio Pro Persona</i>	29
<i>Principio de Seguridad Jurídica</i>	35
<i>Novedades en comprobación fiscal</i>	47
<b>Conclusiones</b>	57
<b>Bibliografía</b>	61

## Introducción

*“Verba volant, scripta manent”*

En el mundo existen distintos esquemas tributarios que permiten a los gobiernos de cada Estado allegarse de los recursos económicos necesarios a fin de cubrir las necesidades públicas, es decir la erogación del gasto público; encargándose a su vez de la recaudación y administración de los mismos.

Con el paso del tiempo estos esquemas tributarios son adaptados o modificados con base en circunstancias de diversa índole, como son las políticas, económicas, jurídicas, sociales, culturales o tecnológicas, por lo que dichos cambios pueden estar dirigidos en diferentes direcciones; de modo que no existen sistemas que se encuentren totalmente homologados, independientemente de los acuerdos, bilaterales o multilaterales, comerciales o tributarios que tengan celebrados los países.

No obstante las múltiples diferencias que pudieran existir entre cada uno de los esquemas implementados por las naciones, existen elementos particulares que son similares en cada una de las jurisdicciones. Lo anterior derivado de que el fin que se persigue mediante el establecimiento de cargas impositivas a los particulares, es el mismo, la contribución al gasto público y mantenimiento del aparato gubernamental.

Para la debida determinación de las cargas económicas, los legisladores suelen imponer a sus gobernados obligaciones de carácter administrativo que coadyuven a los contribuyentes a llevar un control detallado de los hechos imponibles que den lugar al pago de las contribuciones respectivas, así como a las autoridades fiscales para efectos de llevar a cabo revisiones de manera dinámica que le permitan validar lo manifestado por los contribuyentes o, en su caso, exigir el pago de las cantidades que sean omitidas.

El Lic. Raúl Rodríguez Lobato define este tipo de obligaciones administrativas (hacer, no hacer o tolerar) como “obligación fiscal formal”, no obstante reconoce que esta distinción se realiza para fines académicos, ya que en la legislación, doctrina, jurisprudencia y lenguaje jurídico se engloban en el término genérico “obligación fiscal”.<sup>1</sup>

De este modo, una de las obligaciones fiscales formales que es posible identificar en los diversos regímenes es la expedición de los comprobantes que amparen la realización de las actividades económicas llevadas a cabo por los contribuyentes. Circunstancia que no es exclusiva de la práctica fiscal, ya que también resulta necesaria desde una perspectiva contable.

---

<sup>1</sup> Lobato, R. R. (2014). Derecho fiscal. Oxford University Press.

A fin de ejemplificar lo anterior, a continuación se muestra una breve descripción de las reglas generales establecidas en algunos países para que los contribuyentes lleven a cabo el cumplimiento de la obligación antes mencionada (emisión de comprobantes fiscales)<sup>2</sup>:

- Colombia. Los contribuyentes deben proporcionar las facturas correspondientes por las actividades gravadas que realicen. En algunos casos, ciertos documentos serán considerados como facturas (recibos o contratos). A partir de 2019, todos los contribuyentes estarán obligados a emitir facturas de manera electrónica.
- España. Los contribuyentes deben expedir facturas por las actividades gravadas que realicen, incluso las celebradas con miembros de la Comunidad Europea. Existe la posibilidad de expedir facturas simplificadas, en caso de que la contraparte así lo solicite. Desde 2015, todos los contribuyentes están obligados a expedir facturas de manera electrónica.
- Luxemburgo. Los contribuyentes deben entregar las facturas correspondientes a las actividades gravadas que realicen, sin embargo, existe la posibilidad de no expedirlas en el caso de ventas al por menor. En 2013 se modificó la legislación a fin de permitir la emisión de facturas electrónicas.
- China. Los contribuyentes deberán registrar y obtener la aprobación de las facturas emitidas ante las autoridades fiscales, designando a un empleado como responsable de la administración y control de dichas facturas. Desde diciembre de 2015 la expedición de facturas electrónicas se volvió obligatoria para todos los contribuyentes.
- Estados Unidos. Los contribuyentes se encuentran obligados a emitir las facturas correspondientes a las actividades gravadas que realicen.<sup>3</sup>

Resulta claro que si bien las condiciones políticas y económicas de los países de referencia son diferentes, el objetivo perseguido con esta obligación formal es que los contribuyentes tengan la capacidad de demostrar las actividades económicas realizadas durante determinado periodo, y con ello, probar su capacidad contributiva.

Ahora bien, México no es la excepción de la situación descrita anteriormente. La obligación de emitir comprobantes fiscales fue de las primeras obligaciones

---

<sup>2</sup> EYGM Limited. (2018). Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide [archivo PDF]. Recuperado de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2018/\\$FILE/Worldwide%20VAT,%20GST%20and%20Sales%20Tax%20Guide%202018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2018/$FILE/Worldwide%20VAT,%20GST%20and%20Sales%20Tax%20Guide%202018.pdf)

<sup>3</sup> Internal Revenue Service (2018). Recordkeeping. Recuperado de <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/recordkeeping>

previstas por el legislador, tan es así que el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1938 imponía una multa a los contribuyentes que faltaran a la obligación de extender recibos, facturas o cualesquiera otros documentos afectos a algún impuesto, o no exigirlos cuando tuvieran la obligación de hacerlo. Asimismo, se consideraba como una infracción el no consignar por escrito los actos, convenios o contratos que de acuerdo con las disposiciones fiscales vigentes en ese momento debieran constar de dicha manera<sup>4</sup>.

Posteriormente, el Ejecutivo de la Nación identificó ciertas características de aplicación general para todos los impuestos contenidas dentro de las leyes fiscales especiales, en especial respecto de la obligación de expedir documentación comprobatoria de las actividades que realizadas por los contribuyentes<sup>5</sup>; es por esto que se decidió incluir en el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, mismo que entró en vigor el 1° de octubre de 1982, una disposición general aplicable para todos los casos que homologue las características que deben reunir los comprobantes expedidos<sup>6</sup>.

Sin embargo, las prácticas fiscales abusivas con fines evasivos llevadas a cabo por los contribuyentes, así como la llegada de nuevas tecnologías y medios de comunicación, han obligado a las autoridades fiscales a desarrollar sistemas de facturación cada vez más sofisticados que eviten la manipulación o falsificación de los comprobantes fiscales, y que a su vez permitan llevar a cabo de manera más eficaz los procesos de fiscalización.

Entre las herramientas implementadas por las autoridades fiscales mexicanas para la correcta emisión de los comprobantes fiscales se encuentran las siguientes:

- Máquinas registradoras de comprobación fiscal. Aparatos utilizados para el registro y control de las actividades realizadas con público en general.
- Comprobantes impresos. Debían ser impresos exclusivamente en los establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

---

<sup>4</sup> Fracción VI del artículo 228 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1° de enero de 1939.

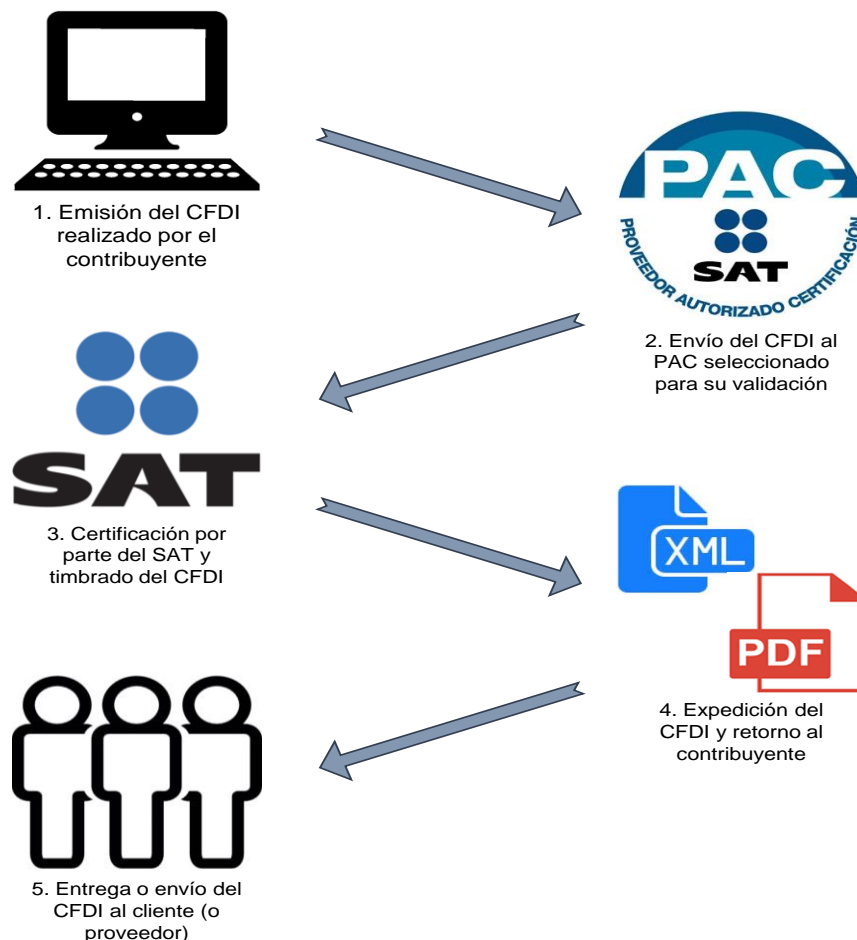
<sup>5</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación (2018). Sistema de consulta de ordenamientos. Recuperado de <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdW3fN+WSMgtFabyn8XDLgxpXWNmMtrQS7FLR5BKG2q7Q==>.

<sup>6</sup> Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1982. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señale el reglamento de este Código.

- **CFD.** Sistema alternativo de facturación a través de medios electrónicos, aplicable únicamente para los contribuyentes que se encontraran en las condiciones especificadas por la propia legislación.
- **CFDI.** Único sistema de facturación a través de medios electrónicos obligatorio a partir de 2014, para el cual se requiere que el contribuyente remita el comprobante fiscal correspondiente a un tercero autorizado para su validación y timbrado.

Actualmente, la implementación de un sistema de facturación electrónico basado en la emisión de comprobantes fiscales digitales por Internet (conocidos comúnmente como CFDI, debido a sus siglas) ha permitido a las autoridades fiscales obtener información de los contribuyentes en tiempo real, ya que para realizar el proceso de expedición resulta necesario que el archivo electrónico pase por los servidores del Servicio de Administración Tributaria para su timbrado.

Con objeto de hacer más dinámico lo establecido por el Código Fiscal de la Federación vigente para 2018 en relación con la emisión de facturas electrónicas, a continuación se muestra un diagrama que ejemplifica en términos generales la aplicación de las disposiciones correspondientes:



Dicho mecanismo ha permitido, con sus respectivas reservas, tener una mayor claridad, certeza y transparencia en las operaciones realizadas por los contribuyentes, ya que se espera que los comprobantes fiscales sean emitidos al momento en que se celebra la operación que dé lugar a su expedición; y al tratarse de documentos electrónicos que son registrados de manera remota y casi inmediata por medio de Internet, la alteración de estos implicaría una labor compleja para la mayoría de los contribuyentes.

Es por eso que desde 2014 a la fecha se han dado múltiples cambios y adaptaciones a la facturación electrónica, incluyendo requisitos adicionales para casos específicos y otorgando ciertas facilidades para la expedición de los comprobantes fiscales respectivos. De tal suerte que, a la fecha, se pueden agrupar en los grupos que a continuación se describen<sup>7</sup>:

- i) Ingreso. Corresponden a los ingresos obtenidos por los contribuyentes respecto de las actividades realizadas con terceros, así como por la realización de actos o actividades gravadas para efectos del impuesto al valor agregado o especial sobre producción y servicios.
- ii) Egreso. Conocido comúnmente como “nota de crédito”, se expide por virtud de devoluciones, descuentos y bonificaciones otorgados por el contribuyente, así como para disminuir de manera general los ingresos correspondientes a un CFDI de ingreso expedido previamente.
- iii) Traslado. Anteriormente conocida como “carta porte”, únicamente funge como medio de comprobación para acreditar la posesión de un bien para su transporte, sin que ello signifique que se tiene la propiedad del mismo.
- iv) Recepción de pagos. Se trata de un CFDI que incorpora un complemento en caso de que la contraprestación de la actividad realizada se pague de manera diferida o a plazos. Su uso será obligatorio a partir del 1° de septiembre de 2018<sup>8</sup>.
- v) Nómina. CFDI que incorpora el complemento conocido como “Nómina”, correspondiente a los pagos realizados por un contribuyente a favor de sus trabajadores (asalariados o asimilados).
- vi) Retención e información de pagos. Se trata de un CFDI emitido por el propio contribuyente para soportar las operaciones realizadas con personas físicas residentes en México o residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, o bien, las retenciones efectuadas a estos. Usualmente este comprobante ampara una deducción que podría ser aprovechada por el propio contribuyente que lo emite.

---

<sup>7</sup> Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018.

<sup>8</sup> Artículo Octavo Transitorio de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018.

La clasificación de los comprobantes ha permitido simplificar en gran medida el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes. Un ejemplo de lo anterior se puede encontrar en la presentación de la declaración anual, respecto de la cual los contribuyentes ya pueden encontrar en la plataforma suministrada por el Servicio de Administración Tributaria un prellenado de la misma, que se encuentra alimentado con la información suministrada por todos los contribuyentes mediante los distintos medios electrónicos (CFDI, estados de cuenta, declaraciones informativas, pagos provisionales, constancias de retención, etc.) y referenciadas mediante la clave asignada en el Registro Federal de Contribuyentes.

Por otro lado, el esquema de facturación de referencia también ha representado un beneficio para las autoridades fiscales, ya que ha permitido agilizar el ejercicio de sus facultades de comprobación, ya que de antemano éstas cuentan con información del contribuyente (emitida personalmente o por terceros), lo que les permite tener un preámbulo de su situación y con base en ello pueden obtener estimaciones de los impuestos causados y confrontarlos con los impuestos determinados por los propios contribuyentes.

Sin embargo, es un esquema que aún cuenta con muchas fallas y omisiones, por lo que da lugar a múltiples abusos por parte de la autoridad fiscalizadora, los cuales podrían dejar en un estado de indefensión a los contribuyentes, debido a ciertas prácticas que se han logrado identificar, entre otras, como las que se describen a continuación:

- i) Pretender que los contribuyentes consideren la acumulación de ingresos distintos a los señalados por las reglas particulares previstas para tales efectos<sup>9</sup>.
- ii) Duplicidad en el reconocimiento de ingresos, al momento de la expedición del comprobante fiscal correspondiente y cuando la contraprestación es efectivamente percibida.
- iii) Desconocimiento de deducciones o acreditamientos debido a que la fecha de emisión del comprobante fiscal no coincide con el momento de pago.
- iv) Desconocimiento de deducciones o acreditamientos al considerar de manera unilateral que el comprobante fiscal no ampara fehacientemente el acto o actividad que dio origen al mismo, por lo que no demuestra la materialidad de la operación.

Esto puede repercutirse en un grave daño a los contribuyentes, ya que se les está privando de una de las bases fundamentales sobre las cuales debe descansar un sistema tributario, la seguridad jurídica, por lo que se encontrarían en

---

<sup>9</sup> Artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014.

incertidumbre respecto de su situación legal. Lo anterior fue ratificado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la emisión de la siguiente jurisprudencia, publicada en enero de 2013:

**“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 provisiones 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”.<sup>10</sup>*

(Énfasis añadido)

En este sentido, las normas tributarias deben ser claras y concisas respecto de las contribuciones que son impuestas a cargo de los gobernados, permitiéndoles conocer los momentos en los cuales se actualizan los hechos imposables o las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las propias leyes para la determinación del tributo correspondiente, así como las obligaciones fiscales

---

<sup>10</sup> Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, Página 437, Materia Constitucional.

formales que deben ser cumplidas a fin de que la autoridad tributaria se encuentre en posibilidad de verificar la correcta aplicación de la legislación fiscal por parte de los contribuyentes.

No obstante, al tratarse de disposiciones generales, impersonales y abstractas, éstas se encuentran sujetas a interpretación tanto de los gobernados para su aplicación como de las autoridades para verificar su cumplimiento<sup>11</sup>, por lo que no es posible tener una guía de parámetros que regule el actuar tratándose de todos los casos que pudieran acontecer, sin embargo existen diversos principios jurídicos que deben prevalecer en dichas interpretaciones para evitar que se den abusos por parte de cualquiera de los sujetos de la relación tributaria.

Dentro del sistema jurídico mexicano, en caso de que los gobernados consideren que las conclusiones alcanzadas por las autoridades fiscales derivado de un proceso de auditoría, no corresponden a la realidad o que éstas se realizan sin el sustento o fundamento debido, se encuentran en posibilidad de impugnar el resultado del acto administrativo; siendo un juez el encargado de determinar a su mejor parecer, qué sujeto es el que tiene razón respecto de los hechos observados, determinando, de manera general, la ejecución del crédito fiscal determinado, su cancelación o incluso la reposición del procedimiento de auditoría en caso de existir vicios formales en dicho procedimiento.

A continuación se analizará una jurisprudencia emitida por el máximo tribunal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con ciertas resoluciones alcanzadas por algunos tribunales, las cuales concluyen de manera contraria respecto de temas sustancialmente similares. Estas resoluciones versan sobre una postura tomada por la autoridad fiscal mexicana, en la cual optan por desconocer ciertas deducciones tomadas por los contribuyentes debido a que los comprobantes fiscales que amparan las referidas deducciones, a ojos de la autoridad revisora, no cumplen con los requisitos establecidos dentro del Código Fiscal de la Federación vigente en su momento, y por tanto dichas deducciones no cumplen con los requisitos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicable.

De este modo, se detallarán los elementos que llevaron a los tribunales a adoptar tales resoluciones, así como los principios constitucionales y argumentos legales hechos valer para sostener las conclusiones alcanzadas. Esto con el fin de determinar si la jurisprudencia alcanzada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó un análisis completo del caso en cuestión y si ello permitió resolver de manera correcta, de tal modo que esto no vulnere el principio de seguridad y certidumbre jurídica que debe regir para los gobernados y no cause una afectación directa al ejercicio de recaudación.

---

<sup>11</sup> Como menciona el Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga. Arteaga, J. R. B. (1997). Nociones fundamentales de derecho tributario (Vol. 1). Universidad del Rosario., la interpretación de la norma jurídica no está reservada a los magistrados o jueces encargados de la resolución de conflictos, se trata de una actividad aplicable también para los funcionarios administrativos encargados de hacer cumplir la ley a través de actos administrativos y por los particulares.

## Antecedentes

*“Una de las grandes tiranías de Tiberio fue el abuso que hizo de las leyes antiguas”<sup>12</sup>*

Como se mencionó previamente, una de las prácticas que ha sido recurrente en el actuar de las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, ha sido el desconocimiento de erogaciones efectuadas por los contribuyentes y con ello la eliminación de sus efectos para fines fiscales, en otras palabras que dichos conceptos no puedan ser considerados como deducciones autorizadas en términos del impuesto sobre la renta o que el impuesto al valor agregado trasladado (en su caso) no pueda ser acreditado.

Uno de los argumentos esgrimidos por la autoridad fiscalizadora para fundamentar la conclusión antes mencionada, es que a su parecer los comprobantes fiscales que amparan las erogaciones efectuadas no cumplen con los requisitos mínimos establecidos para tales efectos. Siendo su línea de pensamiento para estos casos, la siguiente:

- a) ISR. El artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2002 establece los requisitos generales que deben cumplir las deducciones autorizadas a fin de ser consideradas en la determinación del impuesto sobre la renta correspondiente, entre los cuales se encuentra el estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales.

A su vez, el artículo el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación correspondiente establece los requisitos que deben de cumplir los comprobantes a que hace referencia el artículo 29 del propio Código<sup>13</sup>. Uno de estos requisitos es que en el comprobante de referencia se manifieste la cantidad y clase de las mercancías o la descripción del servicio que ampare el mismo<sup>14</sup>.

En este orden de ideas, las autoridades fiscales suelen señalar que los comprobantes que amparan las erogaciones incurridas por los contribuyentes no describen de manera precisa los servicios que fueron prestados, es decir existe ambigüedad en el documento, por lo que los mismos no cumplen con los requisitos previstos en el Código Fiscal de la Federación para tales efectos.

---

<sup>12</sup> De Secondat Montesquieu, C. L. (1820). Del espíritu de las leyes (Vol. 1). Administración.

<sup>13</sup> Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

<sup>14</sup> Fracción V del artículo 29-A del Código fiscal de la Federación vigente en 2008.

Por tanto, al no reunir los requisitos para la emisión de comprobantes y siendo éste a su vez un requisito para los conceptos que sean sujetos de ser considerados como deducciones autorizadas, dichas erogaciones no resultarían deducibles para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta respectivo.

- b) IVA<sup>15</sup>. El artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2008 establece que para acreditar el impuesto al valor agregado que sea trasladado al contribuyente deberá, entre otros requisitos, corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades.

Para tales efectos, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto<sup>16</sup>.

Sin embargo, en caso de que una erogación sea considerada por las autoridades fiscales como no deducible para efectos del impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado en esa misma operación tampoco podrá ser acreditado por el contribuyente.

Resulta relevante mencionar que si bien las autoridades auditores mantienen una mala fama debido a prácticas abusivas con fines recaudatorios, éstas desempeñan una compleja labor de supervisión y corrección ya que también existen contribuyentes que realizan actividades evasivas que generan una lesión al fisco federal. No obstante lo dicho, el presente trabajo versará únicamente respecto de los contribuyentes que son sujetos de un perjuicio económico al ejecutarse los actos administrativos con criterios contrarios al principio *pro persona*<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Se utiliza el impuesto al valor agregado como ejemplo al tratarse de un gravamen común en la mayoría de las operaciones, sin embargo el tratamiento y la aplicación para efectos de algún otro impuesto indirecto podría variar.

<sup>16</sup> Fracción I del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2008.

<sup>17</sup> Tesis XXVII.3o.127 K (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 55, Junio de 2018, Tomo IV, Página 3075, Materia Constitucional. **“INTERÉS SUPERIOR DE LA NIÑEZ Y PRINCIPIO PRO PERSONA. EL ALCANCE DE LA APLICACIÓN DE AMBOS PRINCIPIOS DEBE FIJARSE SEGÚN LAS CIRCUNSTANCIAS PARTICULARES DEL CASO Y NO PODRÁ, POR SÍ MISMO, IMPLICAR EL RECONOCIMIENTO DE UN DERECHO NO PROBADO, NI LA EXCLUSIÓN DE LOS DERECHOS DE TERCEROS.** El segundo párrafo del artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que las normas relativas a los derechos humanos se interpreten de conformidad con la propia normativa constitucional y con los tratados internacionales de los que México es Parte, de forma que se favorezca ampliamente a las personas, lo que se traduce en la obligación de analizar el contenido y alcance de esos derechos a partir del principio pro persona, en virtud del cual debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de

Así, considerando la justificación expresada por la autoridad fiscalizadora como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, ésta ha determinado y liquidado créditos fiscales a cargo de cientos de contribuyentes a lo largo de los años que, en el peor de los casos, son pagados por los contribuyentes debido al desconocimiento de los mecanismos que pudieran ser implementados para garantizar la defensa de sus derechos, así como para asegurarse de la correcta interpretación de la legislación fiscal.

En otros casos los contribuyentes optan por la interposición de un recurso de revocación<sup>18</sup> ante la propia autoridad fiscalizadora, en contra de la resolución determinada por el Servicio de Administración Tributaria por virtud de la revisión practicada, o bien, directamente a través de un medio de defensa<sup>19</sup> ante un tercero, comúnmente conocido como juicio contencioso administrativo federal<sup>20</sup>.

Para el caso objeto del presente, a continuación se hará mención de dos criterios determinados por distintos tribunales colegiados las cuales se encuentran en términos discordantes, por lo que éstas dan origen a la contradicción de tesis dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con la deducibilidad de ciertas erogaciones condicionadas a que el comprobante fiscal respectivo cumpla con la totalidad de los requisitos establecidos por la propia legislación.

### *Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito*

Tratándose de una situación como la que se describe de manera previa, la resolución determinada por las autoridades fiscales fue impugnada mediante la

---

establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o de su suspensión extraordinaria. (...)"

(Énfasis añadido)

<sup>18</sup> Conforme se define en Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2018). Lo que todo contribuyente debe saber "8". La defensa del contribuyente [archivo PDF]. Recuperado de [http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/defensa-del-contribuyente/files/downloads/todo\\_loq\\_contribuyente\\_julio27%5B4%5D.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/defensa-del-contribuyente/files/downloads/todo_loq_contribuyente_julio27%5B4%5D.pdf). El recurso de revocación es un medio de control interno de legalidad que tiene el propósito de que la autoridad fiscal revise su propia actuación para determinar si la misma se realizó conforme a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar la resolución impugnada.

<sup>19</sup> Este medio de defensa procede en contra de las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales, ya sea por virtud del ejercicio de las facultades de comprobación o la confirmación determinada derivada del recurso de revocación.

<sup>20</sup> Conforme se define en Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2018). Lo que todo contribuyente debe saber "8". La defensa del contribuyente [archivo PDF]. Recuperado de [http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/defensa-del-contribuyente/files/downloads/todo\\_loq\\_contribuyente\\_julio27%5B4%5D.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/defensa-del-contribuyente/files/downloads/todo_loq_contribuyente_julio27%5B4%5D.pdf). El juicio contencioso administrativo federal es un medio jurisdiccional mediante el cual el contribuyente demanda la nulidad de un acto, decreto o acuerdo respecto del cual se vea afectado.

interposición de un juicio contencioso administrativo federal, mismo que fue dirigido y resuelto por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito.

Este tribunal concluyó que tratándose de comprobantes fiscales, el requisito a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 (descripción del servicio), la descripción debe ser lo suficientemente clara de tal modo que sea posible definir si se trata de una erogación estrictamente indispensable<sup>21</sup> para los fines de la actividad del contribuyente, ya que en caso contrario el gasto será considerado como no deducible para efectos del impuesto sobre la renta, imposibilitando además el acreditamiento del impuesto al valor agregado correspondiente.

Lo anterior ya que no todos los gastos incurridos por los contribuyentes son necesariamente deducibles (y por tanto el impuesto al valor agregado acreditable), ya que como establece la fracción III del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008, estos deben calificar como estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente a fin de que este tribute conforme a su real capacidad contributiva.

Bajo esta tesitura, el referido Tribunal determinó que no existió justificación legal para que las autoridades fiscales hayan rechazado las deducciones efectuadas argumentando que los comprobantes fiscales no detallan de manera precisa los servicios que amparan, ya que de su contenido es posible advertir el concepto que amparan; adicionalmente las mismas deben ser analizadas y entendidas de manera integral, es decir en el contexto de la demás información contable con la que se cuente, para el caso en cuestión el contrato de prestación de servicios que da origen a la operación.

Para el caso particular, otra empresa prestó servicios de almacenaje al contribuyente que se encontraba sujeto a revisión, al amparo del contrato que

---

<sup>21</sup> Tesis 2a. CIII/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, Diciembre de 2004, Página 565, Materia Administrativa. **“RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO “ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES” A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).** El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser “estrictamente indispensables” para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplimenten en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.”

(Énfasis añadido)

ambas entidades celebraron, sin embargo dichos servicios no corresponden a la disposición de un lugar físico para guardar bienes dejados en prenda, sino al de proporcionar personal experto para manejo y resguardo de dichos bienes<sup>22</sup>, razón por la cual se expidieron las facturas en cuestión (prestación de servicios profesionales) y no así a la simple acción de guardar objetos.

En este sentido, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito consideró infundado el agravio ocasionado por la autoridad fiscalizadora (rechazando la deducibilidad de los gastos de referencia), al sostener que las erogaciones en cuestión no eran gastos estrictamente indispensables, al no describir que correspondían a la prestación de servicios profesionales de almacenaje<sup>23</sup>, no obstante los comprobantes fiscales únicamente señalen “servicio de almacenaje” o sencillamente “almacenaje”, ya que éstos se emitieron al amparo del contrato de prestación de servicios celebrado por la sociedad actora.

### Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito

Por otra parte, un caso similar fue turnado al Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, el cual resolvió en sentido contrario a la conclusión alcanzada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, dado que el análisis correspondiente versa sobre una interpretación más gramatical<sup>24</sup>, misma que se desarrolla a continuación.

Dicho Tribunal concluyó tajantemente que para el debido cumplimiento del requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008, la descripción de los servicios prestados debe realizarse de manera precisa en el comprobante fiscal que se expida para tales efectos, y no así en algún documento de otra índole (como puede ser un contrato celebrado entre particulares).

Lo anterior con base en cierta tesis aislada emitida y publicada en 2013 por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la cual se establece que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan fehacientemente la existencia de los actos o las actividades que actualiza un hecho imponible previsto por la propia legislación fiscal; sin embargo, no cualquier medio de comprobación puede tener el carácter de

---

<sup>22</sup> Durante el procedimiento contencioso administrativo, el contribuyente demostró que los bienes que estuvieron sujetos de almacenaje le permitieron percibir ingresos, por lo que en principio se demostró la estricta indispensabilidad del gasto realizado.

<sup>23</sup> El concepto engloba la totalidad de las actividades complementarias que deban realizarse, como lo son la supervisión, control y administración de las mercancías.

<sup>24</sup> De acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones fiscales son de aplicación estricta, siempre que las mismas establezcan cargas a los particulares o señalen excepciones, infracciones o sanciones. Tratándose del resto de las disposiciones se permite la aplicación de cualquier método de interpretación jurídica.

“comprobante fiscal” ya que para ello deben cumplirse los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales<sup>25</sup>.

Para efectos de identificar si se cumple de manera cabal con el requisito antes mencionado (descripción del servicio), el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito considera que la lectura idónea del precepto es cuestión es atendiendo al significado dado a cada una de las palabras. Así, se recurrieron a las definiciones desarrolladas inicialmente por la Real Academia de la Lengua Española, la cual puntualiza que por el concepto “describir” debe entenderse como: (i) “definir imperfectamente algo no por su predicados esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades”; o, (ii) “Representar a alguien o a algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias”.

No obstante, la acepción del referido concepto fue evolucionando, razón por la cual la institución encargada de velar por el cuidado del idioma hispánico, en la vigésima tercera edición del diccionario publicado por ellos, “describir” se define como: (i) “Representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje”, (ii) “Definir imperfectamente algo, no por sus cualidades esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades”, (iii) “Delinear, dibujar, pintar algo, representándolo de modo que se dé perfecta idea de ello”; o, (iv) “Moverse a lo largo de una línea. Los planetas describen elipses. La punta del compás describe una circunferencia”.

Considerando esta nueva definición de la palabra “describir”, el Tribunal en cuestión consideró que a fin de que se cumplan con los requisitos previstos para la emisión de comprobantes fiscales, la descripción que se asiente los comprobantes que amparen las operaciones que sean realizadas por los contribuyentes debe ser detallada, expresando las particularidades o circunstancias específicas del acto o actividad. En otras palabras, una idea general del servicio recibido no basta para sostener que el comprobante cumple de manera íntegra con los requisitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Para el caso particular que fue planteado ante el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, éste determinó que los comprobantes fiscales exhibidos por el contribuyente durante el desarrollo del acto administrativo ejercido por el Servicio de Administración Tributaria resultaron insuficientes para acreditar la materialidad del servicio mencionado en el mismo, ya que estos incluyen descripciones genéricas<sup>26</sup> del acto que les dio origen, por lo que no se puede constatar que el servicio haya sido efectivamente prestado o bien, que el mismo

---

<sup>25</sup> Tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1, Página 524, Materia Administrativa.

<sup>26</sup> Los conceptos manifestados en los comprobantes fiscales entregados por el contribuyente señalaban lo siguiente: “mano de obra de calidad”, “mano de obra Apodaca”, “mano de obra torno”, y “mano de obra Cerralvo”.

resulte estrictamente indispensable para el objeto social de la empresa actora; rechazando así la deducibilidad los gastos aparejados y negando el acreditamiento del impuesto al valor agregado correspondiente.

Para efectos de lo anterior, el Tribunal en cuestión señaló que si bien los comprobantes fiscales dan indicios de la existencia de un gasto, su simple existencia no resulta suficiente para justificar su implementación para efectos fiscales dado que se debe atender a la realidad de cada uno de los contribuyentes debido a que no existe una erogación que sea indispensable para todas las personas; es decir, los conceptos que pueden ser considerados deducibles para unos, quizá no resulten deducibles para los demás<sup>27</sup>, por lo que la “descripción del servicio” contenida en la factura no puede ser ambigua, ya que esto no permitiría una identificación plena para caracterizar el gasto correspondiente como una erogación estrictamente indispensable para el particular, permitiéndole tomar la deducción para fines del impuesto sobre la renta y el acreditamiento del impuesto al valor agregado que aplique.

Esto con independencia que los contribuyentes cuenten con los documentos que acrediten la existencia de un gasto, ya que resulta necesario que éste sea capaz de demostrar la presencia del resto de los demás elementos esenciales que permitan plenamente el surtimiento de los efectos fiscales correspondientes (deducción o acreditamiento); siendo el comprobante fiscal el elemento de prueba básico para amparar el hecho jurídico realizado y que actualice el acto imponible aplicable para fines de cada contribución.

Adicionalmente, el comprobante fiscal debe contener el resto de los requisitos previstos por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, como son: (i) datos de identificación de la persona que lo expide, (ii) datos de identificación de la persona a favor de quien se expide, (iii) concepto (el cual debe detallarse con objeto de justificar su emisión), (iv) precio unitario y total; y en su caso, (v) impuestos que hayan sido trasladados.

### *Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

Como se puede observar de las resoluciones alcanzadas por los Tribunales en cuestión, nos enfrentamos a un caso en el cual no existe una unificación de criterios ya que las sentencias correspondientes se encuentran en sentidos que se contraponen<sup>28</sup> por lo que resulta indispensable que un organismo superior

---

<sup>27</sup> Como menciona la Lic. Alil Álvarez Alcalá, Alcalá, A. Á. (2015). Lecciones de derecho fiscal. Oxford University Press. En términos generales, el principio de equidad “tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes”.

<sup>28</sup> Uno de los criterios determina que la descripción del servicio que sea amparado por un comprobante fiscal puede ser más práctica, ya que existen más elementos que detallan y dan sustancia al servicio prestado. Por otro lado, la segunda resolución establece que la descripción del servicio que sea asentado en un comprobante fiscal debe ser detallada a fin de identificar elementos

determine las directrices que deben seguirse para la correcta interpretación de la norma fiscal en cuestión, por lo que fue necesario recurrir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a fin de determinar la existencia de una contradicción de tesis<sup>29</sup> y que ésta emita una postura en consecuencia.

Para efectos de lo anterior, la contradicción de tesis resulta indispensable para el caso en particular debido a la existencia de las siguientes particularidades:

---

como la estricta indispensabilidad del gasto, ya que no se contempla la posibilidad de que esta información derive de documentación complementaria.

<sup>29</sup> Tesis P./J. 72/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, Agosto de 2010, Página 7, Materia Común. **“CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES.** De los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 197 y 197-A de la Ley de Amparo, se advierte que la existencia de la contradicción de criterios está condicionada a que las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o los Tribunales Colegiados de Circuito en las sentencias que pronuncien sostengan “tesis contradictorias”, entendiéndose por “tesis” el criterio adoptado por el juzgador a través de argumentaciones lógico-jurídicas para justificar su decisión en una controversia, lo que determina que la contradicción de tesis se actualiza cuando dos o más órganos jurisdiccionales terminales adoptan criterios jurídicos discrepantes sobre un mismo punto de derecho, independientemente de que las cuestiones fácticas que lo rodean no sean exactamente iguales, pues la práctica judicial demuestra la dificultad de que existan dos o más asuntos idénticos, tanto en los problemas de derecho como en los de hecho, de ahí que considerar que la contradicción se actualiza únicamente cuando los asuntos son exactamente iguales constituye un criterio rigorista que impide resolver la discrepancia de criterios jurídicos, lo que conlleva a que el esfuerzo judicial se centre en detectar las diferencias entre los asuntos y no en solucionar la discrepancia. Además, las cuestiones fácticas que en ocasiones rodean el problema jurídico respecto del cual se sostienen criterios opuestos y, consecuentemente, se denuncian como contradictorios, generalmente son cuestiones secundarias o accidentales y, por tanto, no inciden en la naturaleza de los problemas jurídicos resueltos. Es por ello que este Alto Tribunal interrumpió la jurisprudencia P./J. 26/2001 de rubro: “CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA.”, al resolver la contradicción de tesis 36/2007-PL, pues al establecer que la contradicción se actualiza siempre que “al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes” se impedía el estudio del tema jurídico materia de la contradicción con base en “diferencias” fácticas que desde el punto de vista estrictamente jurídico no deberían obstaculizar el análisis de fondo de la contradicción planteada, lo que es contrario a la lógica del sistema de jurisprudencia establecido en la Ley de Amparo, pues al sujetarse su existencia al cumplimiento del indicado requisito disminuye el número de contradicciones que se resuelven en detrimento de la seguridad jurídica que debe salvaguardarse ante criterios jurídicos claramente opuestos. De lo anterior se sigue que la existencia de una contradicción de tesis deriva de la discrepancia de criterios jurídicos, es decir, de la oposición en la solución de temas jurídicos que se extraen de asuntos que pueden válidamente ser diferentes en sus cuestiones fácticas, lo cual es congruente con la finalidad establecida tanto en la Constitución General de la República como en la Ley de Amparo para las contradicciones de tesis, pues permite que cumplan el propósito para el que fueron creadas y que no se desvirtúe buscando las diferencias de detalle que impiden su resolución.

(Énfasis añadido)

- a) El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito resolvieron una cuestión litigiosa en la que se empleó el arbitrio judicial a través de un ejercicio interpretativo de la norma fiscal.
- b) La interpretación realizada por ambos Tribunales es respecto de un mismo problema jurídico, ya que el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito realizó el análisis basándose en el alcance que puede tener la disposición controvertida<sup>30</sup>, mientras que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito lo interpretó la disposición en un sentido gramatical.
- c) Dicha situación permite cuestionar respecto de la forma correcta o legalmente válida en que la situación de hecho debe ser catalogada, ya sea en un sentido o en el otro.

Aterrizado al caso objeto de análisis, los Tribunales antes referidos no concuerdan respecto de la forma en que se tiene por cumplido el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 (descripción del servicio amparado por el propio comprobante fiscal), y en su caso la posibilidad de que la información que detalla la materialidad del servicio prestado se encuentre en otro tipo de documentación (como pueden ser contratos).

Es por esto que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se vio en la necesidad de determinar un criterio que deba prevalecer como jurisprudencia respecto de la disyuntiva anterior, para lo cual realizó un análisis integral tanto de las resoluciones dictadas por ambos Tribunales y determinando los argumentos que deben ser considerados para la correcta interpretación y aplicación de la norma en disputa.

Sin embargo, este tema no resultó ajeno para la Segunda Sala ya que con anterioridad tuvo que enfrentarse a temas similares en distintos medios de defensa interpuestos por algunos contribuyentes, para lo cual tuvo que realizar análisis similar respecto de situaciones que materialmente versaban sobre una discusión semejante. Dichos análisis serán comentados a continuación para un mejor entendimiento de la postura adoptada para la interpretación.

i) Discusión 2014<sup>31</sup>

Con motivo de la determinación de un crédito fiscal a cargo de un contribuyente, por virtud del ejercicio de facultades de comprobación por parte del Servicio de Administración Tributaria, cierto contribuyente interpuso una demanda de amparo en la cual se argumentó la indebida interpretación del artículo 29-A,

---

<sup>30</sup> Fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008.

<sup>31</sup> Amparo Directo en Revisión 3858/2014.

fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008; misma que, a ojos del propio contribuyente, resultó violatoria del principio de legalidad<sup>32</sup> ya que el término “descripción” es ambiguo.

Lo anterior causó que la autoridad fiscalizadora rechazara las deducciones correspondientes a las erogaciones efectuadas por los servicios percibidos debido a que, a consideración de los órganos encargados de la revisión del caso en cuestión, los comprobantes fiscales exhibidos por la contribuyente no describían de manera clara los servicios amparados por estos documentos.

Para efectos de lo anterior, esa Sala se vio en la necesidad de recurrir al texto incluido dentro de la Iniciativa presentada por el Poder Ejecutivo de la Federación en 1991, año en que dicha fracción fue agregada como parte del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en dicha época. Al respecto y para efectos de lo conducente, la referida exposición de motivos señala lo siguiente:

“(…)

*Con el fin de simplificar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se propone establecer en forma expresa los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales que expidan por sus operaciones que no sean al público en general.*

*Con objeto de que los prestadores de servicios e instituciones de crédito puedan cumplir con la obligación de proporcionar la información relativa a sus usuarios y cuentahabientes, se propone obligar a estos últimos a proporcionar los datos necesarios que les requieran los mencionados prestadores del servicio y las instituciones de crédito, estableciéndose de igual forma sanciones para el caso de incumplimiento.*

(…)”<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XI, Enero de 1993, Página: 263, Materia Común. “**GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR.** La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad.”

(Énfasis añadido)

<sup>33</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación (2018). Sistema de consulta de ordenamientos. Recuperado de <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto>.

Del mismo modo, la Segunda Sala optó por realizar un análisis gramatical del término “descripción”, a fin de escudriñar si el mismo puede ocasionar ambigüedad en la propia norma, tal como lo manifestó la sociedad quejosa; identificando las siguientes definiciones en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española:

*“Descripción (Del lat. descriptio, -ōnis).*

*1. f. Acción y efecto de describir.*

*2. f. Der. inventario.*

*Por otra parte:*

*Describir (Del lat. describere).*

*1. tr. Delinear, dibujar, figurar algo, representándolo de modo que dé cabal idea de ello.*

*2. tr. Representar a alguien o algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias.*

*3. tr. Definir imperfectamente algo, no por sus predicados esenciales, o dando una idea general de sus partes o propiedades.”*

Conforme lo anterior esta Sala consideró que, contrario a lo argumentado por el propio contribuyente, el término “describir” no es confuso dado que todas las acepciones reconocidas por la propia Real Academia de la Lengua Española incluyen el mismo elemento, que es el dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades.

Por consiguiente, el requisito expresado en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (descripción del servicio), busca delimitar los elementos esenciales del servicio amparado por el propio comprobante fiscal.

Lo realmente relevante para el análisis efectuado para el caso principal no es que dicha Sala haya confirmado la sentencia impugnada por el contribuyente, sino que para tomar dicha postura se concluyó que el sistema normativo implementado para tales efectos conlleve al rechazo de las deducciones efectuadas por los contribuyentes, sino que éste únicamente exige el cumplimiento de los requisitos indispensables para acreditar la realización de la operación correspondiente.

Por lo que, en caso de que las autoridades fiscales consideren que los comprobantes fiscales exhibidos por los contribuyentes no constituyen evidencia suficiente para acreditar la realización de la actividad amparada, éstas podrán requerir mayor información y/o documentación que permitan validar de manera fehaciente el dicho de la persona sujeta a revisión; siendo indispensable atender a las particularidades y características de cada una de las operaciones realizadas por cada uno de los contribuyentes.

En otras palabras, lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación en vigor en 2008 (descripción del servicio), se cumple cuando se señala la idea general del servicio correspondiente, siempre que se delimiten sus partes o propiedades, por lo que no se genera inseguridad jurídica<sup>34</sup>.

ii) Discusión 2016<sup>35</sup>

Ante una sentencia dictada por la Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cierto contribuyente interpuso una demanda de amparo directo, solicitando la protección de la Justicia Federal, sosteniendo que por virtud de dicha resolución se violaron los derechos fundamentales contenidos en los artículos 5 (libre profesión), 14 (irretroactividad de la norma), 16 (fundamentación y motivación de actos de autoridad), 17 (no justicia por cuenta propia) y 31, fracción IV (legalidad, proporcionalidad y equidad), constitucionales.

Uno de los argumentos esgrimidos por la parte quejosa fue que, a su consideración, la interpretación dada por dicha Sala Regional a lo previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación fue indebida ya que la misma no se realiza basado en el principio *pro homine* o *pro persona*, ya que de haberlo hecho de tal manera no se hubiera determinado que los comprobantes fiscales exhibidos a lo largo del proceso no cumplían con el requisito previsto por la disposición en cuestión (descripción del servicio que amparen), y permitiendo el

---

<sup>34</sup> Tesis 2a. LXXXIX/2017 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 43, Junio de 2017, Tomo II, Página 1440, Materia Constitucional/Administrativa. “**PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.** Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano, y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.”

(Énfasis añadido)

<sup>35</sup> Amparo Directo en Revisión 1622/2016.

acreditamiento del impuesto al valor agregado respectivo de las erogaciones efectuadas amparadas por estos comprobantes.

Adicionalmente, el contribuyente estimó que la disposición en cuestión debe igualmente ser interpretada bajo el principio de seguridad jurídica (artículo 16 constitucional), mismo que permite a los gobernados “saber a qué atenerse” en relación con las disposiciones legales que afecten su esfera jurídica, evitando que éste se encuentre en estado de indefensión ante cualquier autoridad (como sería el caso de los actos administrativos ejercidos por las autoridades fiscales).

Otro de los principios bajo los cuales debe ser interpretada la norma objeto del presente análisis es tomando en consideración el principio de proporcionalidad tributaria (artículo 31, fracción IV, constitucional<sup>36</sup>), dado que los comprobantes fiscales amparan las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes (ya sea por los ingresos generados o las erogaciones incurridas para la realización de su objeto social, o en su caso, trasladar o acreditar el impuesto al valor agregado conforme corresponda). Por lo que la autoridad fiscalizadora debe considerar que los comprobantes fiscales que reúnen de manera práctica con los requisitos fiscales (particularmente tratándose de la “descripción del servicios”), ya que de esta manera se evita causar una distorsión a la base gravable real del contribuyente, es decir se altera la base gravable del contribuyente (evitando un rigor excesivo para el cumplimiento de las obligaciones.

Sin embargo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realiza un análisis similar al descrito en el apartado anterior, concluyendo que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (los comprobantes fiscales deben, entre otros requisitos, manifestar la “descripción” del servicio que ampare”) no genera incertidumbre jurídica ya que el concepto “descripción” es de fácil comprensión<sup>37</sup>, por lo que para el caso en cuestión, la Segunda Sala en cuestión desestimó los argumentos hechos valer por la parte quejosa.

De igual manera se determinó que la interpretación dada a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente no vulnera el principio de legalidad tributaria ya que ésta no está conectada de manera alguna con los aspectos esenciales de las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, o época de pago) y, los comprobantes fiscales únicamente tiene el objetivo de acreditar la existencia de operaciones que sean susceptibles de ser consideradas como deducciones autorizadas para efecto del impuesto sobre la renta o acreditable para la determinación del impuesto al valor agregado. De esta manera, en caso de que los comprobantes fiscales no resulten suficiente prueba para demostrar la efectiva realización de los actos jurídicos en cuestión, la autoridad fiscal no puede

---

<sup>36</sup> El principio de proporcionalidad tributaria consiste en que cada gobernado contribuya al gasto público en función de su respectiva capacidad económica.

<sup>37</sup> El término “descripción”, de acuerdo con la definición elaborada por la Real Academia de la Lengua Española, se refiere a la delimitación de los elementos esenciales de una idea, que permiten identificar sus partes o propiedades.

considerar automáticamente el rechazo de los conceptos que correspondan, sin embargo, queda a absoluta discreción de dicha autoridad fiscalizadora el solicitar información adicional o complementaria que permita al contribuyente la validez de su dicho.

iii) Análisis Segunda Sala

Como se ha mencionado anteriormente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 debe interpretarse desde un sentido más gramatical, es decir, atendiendo al significado del concepto “describir” ya que para efectos del caso en cuestión éste debe entenderse como una delimitación de las partes o propiedades del sujeto que sea objeto de observación.

Aterrizado al ámbito fiscal, los servicios que sean descritos en el comprobante fiscal correspondiente debe dar una idea general de las operaciones que amparan de manera general, ya que dentro del universo de actividades económicas que pueden ser realizadas por los contribuyentes, es esencial que se manifieste el punto medular de la actividad que dio origen al comprobante en cuestión, permitiendo su identificación sin que sólo por esto deba detallarse completamente la totalidad de las características que lo componen.

Esto es harmónico con diversos casos que han llegado a ojos de dicha Segunda Sala respecto de los cuales, si bien el caso analizado no es semejante al objeto del presente trabajo, sí se estudia la naturaleza legal de los comprobantes fiscales, la cual consiste en títulos o documentos mediante los cuales acreditan la fehaciente realización de los actos o actividades realizadas por los contribuyentes para fines de reconocer los efectos fiscales aplicables a los mismos.

Lo anterior ya que las disposiciones fiscales imponen de manera genérica la obligación de expedir comprobantes fiscales por la realización del hecho imponible objeto del impuesto correspondiente, tanto para efectos del impuesto sobre la renta<sup>38</sup> como para efectos del impuesto al valor agregado<sup>39</sup>; a fin de determinar la

---

<sup>38</sup> Fracción II del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 2008. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Título II, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, deberán expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales.

Únicamente se hace referencia a la disposición prevista para personas morales residentes en México, ya que tratándose de personas físicas residentes en México, la obligación de expedición de comprobantes fiscales depende del tipo de ingreso que obtienen, y no en todos los casos deben ser expedidos por éstas.

<sup>39</sup> Fracción III del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 2008. Las personas obligadas al pago del impuesto al valor agregado, así como las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2-A de la propia Ley (actos o actividades gravados a la tasa del 0%) tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, la obligación de expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que

situación del contribuyente respecto del impuesto que corresponda para ambas partes de la relación jurídica.

Así, el comprobante fiscal a que se refieren las propias disposiciones fiscales independientemente a cuál se refieran (fracción II del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fracción III del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o bien el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación) tiene el objetivo exclusivo de dejar constancia fehaciente y verificable de la existencia del acto gravado o hecho imponible previsto por la ley propia del tributo, y así los contribuyentes puedan demostrar la realidad de su situación respecto del propio impuesto para la determinación del valor de la contribución.

A su vez, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que deben cumplir los documentos que pretendan tener la calidad de comprobantes fiscales, y en su caso los requisitos aplicables para casos particulares. En caso de que dichos documentos no cuenten con los requisitos establecidos en la legislación fiscal, estos no podrán ser considerados como comprobantes fiscales, no obstante estos no pierden la cualidad de ser considerados como información probatoria para demostrar la existencia de los actos o actividades que entran dentro del espectro de lo fiscal.

Por decirlo de otra manera, la Segunda Sala en cuestión consideró que los comprobantes fiscales no son la única manera con que cuentan los contribuyentes para acreditar la fehaciente realización de los actos jurídicos o hechos imponibles, ya que no obstante la percepción que se pueda llegar a tener, lo fiscal es secundario de todo ámbito jurídico y éste sirve como herramienta para que las autoridades en cuestión puedan ejercer su actividad recaudatoria.

Para un caso diferente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se vio obligada a analizar lo dispuesto por el propio artículo 29 del Código Fiscal de la Federación<sup>40</sup> y cierta obligación que se impone a los contribuyentes de verificar el debido cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación aplicable para efectos de la emisión de comprobantes fiscales.

Sin embargo, se consideró que la disposición en comentario únicamente tiene por objeto que los contribuyentes se cercioren de que el comprobante fiscal correspondiente cuente con los requisitos previstos por el multicitado artículo 29-A

---

establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el impuesto al valor agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios.

<sup>40</sup> Tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008. “(...) Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este Código. (...)”

del Código Fiscal de la Federación, lo que no implica validar que los mismos, ya que la propia norma así lo dispone.

Por ejemplo, si hubiera sido intención del legislador que el contribuyente también debiera encargarse de lo anterior así lo hubiera manifestado, como es el caso de la información correspondiente al nombre, denominación o razón social, y clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona que emite el comprobante fiscal respectivo, caso en el cual sí resulta necesario validar que estos datos sean correctos, ya que en caso contrario pudiera ser cuestionado, incluso rechazado, el efecto fiscal dado al documento en cuestión.

En este orden de ideas, en caso de que el comprobante fiscal no cuente con el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales contarían con mayores elementos para desestimar los efectos fiscales dados por los contribuyentes para dichos comprobantes (ya sea para deducción o acreditamiento). Sin embargo, el hecho de que sí cuenten con tal información, no obstante la misma resulte vaga o insuficiente a criterio de la autoridad fiscalizadora no es suficiente para desestimar el tratamiento aplicado por el contribuyente, dado que no es obligación de éste la valoración de la información asentada por el proveedor, si no únicamente corroborar que la referida información se encuentre asentada dentro de la propia factura.

Asimismo, la revisión efectuada a los comprobantes fiscales exhibidos por el contribuyente no resulta limitativa para las autoridades fiscales. Esto es, en caso de que dicha autoridad fiscalizadora considere que los comprobantes en cuestión no cuentan con los requisitos suficientes para acreditar fehacientemente la realización del acto jurídico amparado, ésta cuenta con la facultad de requerir mayor información y detalle que permita identificar plenamente la naturaleza y ejecución de la actividad por la cual se llevó a cabo la expedición de la factura correspondiente, sin embargo, deben considerarse las circunstancias bajo las cuales se da cada caso específico.

Si bien en principio es válido concluir que los servicios que sean prestados por un contribuyente deben describirse de manera clara en el comprobante fiscal expedido para tales efectos (de acuerdo con lo previsto por la disposición antes referida), para lo cual se deberá dar una idea delimitando sus partes o propiedades, es igualmente válido que sus pormenores se encuentren definidos en un documento distinto. Por lo que en su conjunto, este grupo de información permitirá determinar, en cada caso, la debida realización de la actividad económica en cuestión así como la procedencia de la deducción para efectos del impuesto sobre la renta o el acreditamiento del impuesto al valor agregado que les sea trasladado.

No obstante resultó necesario observar si esto sucede de manera cotidiana en las operaciones que llevan todos los contribuyentes, ya que si bien la teoría indica la manera adecuada o ideal bajo la cual deben desempeñarse las actividades previstas por la legislación, los gobernados suelen alterar estas acciones a fin de

que resulte algo mucho más práctico para su desempeño diario<sup>41</sup>. En este sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación identificó que convencionalmente los pormenores de los actos jurídicos celebrados entre los particulares se encuentran detallados plenamente en documentos independientes, y consecuentemente se emite el comprobante fiscal correspondiente.

Finalmente, la conclusión alcanzada por dicha Segunda Sala está acorde con la posterior reforma realizada, entre otras disposiciones, a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2012<sup>42</sup>, ya que ésta tuvo la intención de simplificar los requisitos con los cuales debían cumplir los contribuyentes al momento de la emisión de los comprobantes fiscales y señalando los casos particulares respecto de los cuales sería necesario incluir mayor detalle (por ejemplo, tratándose de arrendamiento de inmuebles o la enajenación de tabacos labrados), encaminada a otorgar seguridad jurídica a los propios contribuyentes.

Por todo lo anterior, el 18 de octubre de 2017, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó el siguiente criterio, mismo que expresamente se aclara que deberá prevalecer como jurisprudencia:

**“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*

---

<sup>41</sup> De acuerdo con el Lic. Héctor Santos Azuela, Azuela, H. S. (2002). Nociones de derecho positivo mexicano. Pearson Educación. La costumbre, entendida como una fuente formal del Derecho, es una práctica repetida de ciertos actos aceptados por la colectividad como jurídicamente obligatorio, de la cual se desprenden dos elementos: i) la práctica continua de determinados hechos o formas de conducta; y, ii) la conciencia de la obligatoriedad colectiva (convicción).

<sup>42</sup> Modificación realizada mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011.

*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.”<sup>43</sup>*

### **Análisis y desarrollo**

*“Busca el escarnecedor la sabiduría y no la halla; mas al hombre entendido la sabiduría le es fácil.”<sup>44</sup>*

A continuación se realizará un análisis de los principales argumentos esgrimidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para la resolución del caso objeto de estudio, a fin de identificar los elementos más relevantes y su vinculación con este último y, por tanto, valorar si este análisis resultó adecuado para la emisión de la tesis jurisprudencial antes citada.

Lo anterior debido a la importante implicación que esta jurisprudencia puede tener para los contribuyentes, ya que la misma puede significar que estos se encuentren en posibilidad de deducir los gastos efectuados para la consecución de su objeto social para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta y/o acreditar el impuesto al valor agregado que les sea trasladado por virtud de dicho gasto.

#### *Interpretación lógica-conceptual*

Resulta necesario realizar una la interpretación lógica-conceptual<sup>45</sup> de la norma en cuestión, ya que bajo esta lectura se busca escudriñar el verdadero

---

<sup>43</sup> Tesis 2a./J. 161/2017 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, Página 355, Materia Administrativa.

<sup>44</sup> Proverbios 14:6.

<sup>45</sup> Como lo menciona el Lic. Victor Emilio Anchondo Paredes, Paredes, V. E. A., & Emilio, V. (2012). Métodos de interpretación jurídica. [archivo PDF]. Recuperado de <https://revistas->

sentido de la norma jurídica atendiendo a los elementos gramaticales empleados, así como buscar el verdadero sentido utilizando los razonamientos lógicos.

Bajo esa perspectiva, es posible observar que en términos de la multicitada fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 los comprobantes fiscales que sean emitidos por los contribuyentes en términos del artículo 29 del propio Código<sup>46</sup>, deberán contener la cantidad o clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

Sostener lo contrario (es decir, afirmar que los comprobantes fiscales pueden no contener la descripción del servicio que amparan) resultaría ilógico dado que sería contrario a lo expresamente establecido por la legislación fiscal, sin embargo, no hay mayor aclaración respecto por lo que debe entenderse por la palabra “describir”.

En algunos casos este concepto podría resultar equívoco ya que si bien en ciertas circunstancias el cumplimiento de dicho requisito podría resultar sencillo (por ejemplo, una compañía enfocada en brindar servicios publicitarios que preste a otra persona moral exclusivamente servicios consistentes en la transmisión televisiva de contenidos, resultaría “fácil” describir la naturaleza de la operación en el propio comprobante fiscal emitido), en otros escenarios existirían complicaciones prácticas a las que tendría que enfrentarse el contribuyente en caso de que deba dar un detalle integral de los servicios prestados (tratándose de una empresa dedicada a los servicios financieros, ésta puede prestar servicios de toda índole a sus clientes, tales como: manejo de cuenta, operaciones cambiarias, transferencias, asesorías de inversión, banca electrónica, disposición de efectivo, etc., los cuales se encuentran al amparo de un contrato global, por lo que tiende a simplificarse el concepto atendiendo a la naturaleza del mismo ya que en caso contrario implicaría una carga administrativa adicional el describir los mismos).

A partir de una interpretación lógico-conceptual, la disposición en comento (la multicitada fracción V del artículo 29-A) debe interpretarse de tal modo que la misma se entienda por cumplida atendiendo a la particularidad de cada caso y buscando el menor perjuicio posible para el contribuyente, ya que de lo contrario podría

---

colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/quid-iuris/article/viewFile/17406/15614. La interpretación gramatical (conocida como método exegético) pretende encontrar el sentido de una norma dentro de su propio texto, es decir, a partir de su literalidad y atribuyendo los significados correspondientes a los términos empleados en la redacción de la norma. Este significado suele coincidir con el lenguaje empleado por los miembros de una comunidad, no obstante admite el uso de lenguaje técnico.

<sup>46</sup> Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación para 2008. “*Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.*”

causarle una distorsión importante en su carga fiscal, la cual no representaría de manera fehaciente su capacidad contributiva<sup>47</sup> real.

### Principio Pro Persona

La conclusión alcanzada en el apartado anterior se refuerza si tomamos en consideración que en la actualidad a partir de una interpretación conforme y pro persona existe una tendencia a nivel internacional y nacional que privilegia el “fondo sobre la forma” y “la verdad legal”, mismas que se dividen en dos vertientes, una aplicable al ámbito administrativo y la otra al jurisdiccional, otorgando en ambos casos, preeminencia a la aplicación sobre cuestiones de fondo respecto de las de forma y la verdad legal.

Para demostrar lo anterior, resulta conveniente traer a colación lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 17 de la Constitución Federal<sup>48</sup>, a través del cual se reconoce el derecho que tiene toda persona 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.

Por su parte, el artículo 2.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos<sup>49</sup> que ha sido suscrito por el Estado Mexicano, se reconoce el derecho de toda persona cuyos derechos o libertades hayan sido violados a interponer un recurso efectivo.

Asimismo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en la que México es parte, se reconoce en el artículo 25.1<sup>50</sup> el derecho de toda persona a un

---

<sup>47</sup> De acuerdo con el Lic. Héctor B. Villegas, Villegas, H. B., & Fessia, M. E. (1987). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (Vol. 1). Buenos Aires, Argentina; Ediciones Depalma. La capacidad contributiva es la aptitud económica de los miembros de una comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

<sup>48</sup> Segundo párrafo del artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. “*El Congreso de la Unión expedirá las leyes que regulen las acciones colectivas. Tales leyes determinarán las materias de aplicación, los procedimientos judiciales y los mecanismos de reparación del daño. Los jueces federales conocerán de forma exclusiva sobre estos procedimientos y mecanismos.*”

<sup>49</sup> Párrafo 3 del Artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. “*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 podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales;*

*(...)*”

<sup>50</sup> Párrafo 1 del Artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. “*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*

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.

Al respecto, con la finalidad de hacer efectivo dicho derecho no basta con garantizar el acceso formal a un recurso, ni que en el proceso se produzca una decisión judicial definitiva, sino que un recurso solamente se considera efectivo si es idóneo para proteger una situación infringida y da resultados o respuestas, situación que ha sido reconocida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la sentencia dictada el 31 de agosto de 2001 al resolver el “Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tingni Vs. Nicaragua”<sup>51</sup>.

Lo anterior, no se actualiza de manera adecuada en el Estado Mexicano, en virtud de que uno de los principales problemas de acceso a la justicia consiste en que tenemos una cultura procesalista, pues en el desahogo de una parte importante de asuntos se atiende a cuestiones formales, lo que tiene como consecuencia que no se resuelva la controversia efectivamente planteada, tal y como ha sido señalado en los “Diálogos por la Justicia Cotidiana”<sup>52</sup> que fue llevada a cabo en noviembre de 2015 por parte del Gobierno de la República, en conjunto con el Centro de Investigación y Docencia Económicas y el 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 legislación y ii) la inadecuada interpretación y aplicación de las normas por los operadores del sistema de justicia.

Cabe señalar que las conclusiones referidas son consistentes con lo establecido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo directo en revisión 1080/2014<sup>53</sup>, en el sentido de que la

---

*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.”*

<sup>51</sup> Párrafo 113 de la Sentencia de 31 de agosto de 2001 emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en relación con el Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tingni Vs. Nicaragua. “(...) *la inexistencia de un recurso efectivo contra las violaciones a los derechos reconocidos por la Convención constituye una transgresión de la misma por el Estado Parte en el cual semejante situación tenga lugar. En ese sentido debe subrayarse que, para que tal recurso exista, no basta con que esté previsto por la Constitución o la ley o con que sea formalmente admisible, sino que se requiere que sea realmente idóneo para establecer si se ha incurrido en una violación a los derechos humanos y proveer lo necesario para remediarla.*”

<sup>52</sup> GOB.MX (2018). Diálogos por la justicia cotidiana [archivo PDF]. Recuperado de [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/79028/Di\\_logos\\_Justicia\\_Cotidiana.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/79028/Di_logos_Justicia_Cotidiana.pdf).

<sup>53</sup> Tesis 1a. CCXCIV/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 9, Agosto de 2014, Tomo I, Página 535, Materia Constitucional. **“TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. EL LEGISLADOR NO DEBE ESTABLECER NORMAS QUE, POR SU RIGORISMO O FORMALISMO EXCESIVO, REVELEN UNA DESPROPORCIÓN ENTRE LOS FINES DE LAS**

obligación del Estado de desarrollar la posibilidad del recurso judicial es dual, por un lado, la ley no debe imponer límites, salvo las formalidades esenciales para su trámite y resolución y, por otro lado, los órganos que imparten justicia deben asumir una actitud de facilitadores para ese fin.

Al respecto, es importante señalar que en los Diálogos por la Justicia Cotidiana se indicó que el aspecto normativo de este problema requiere de una revisión profunda del orden jurídico en todos los niveles para identificar y ajustar aquellas disposiciones contenidas en las leyes generales, federales y de las entidades federativas que per se impidan el acceso a la justicia o que fomenten que se atiendan aspectos formales o de proceso en detrimento de la resolución de la controversia.

De igual forma, en dichos diálogos se señaló que en relación al aspecto interpretativo y de aplicación de la norma, se encontró que en la impartición de justicia en todos los niveles y materias, las leyes se aplican de forma tajante o irreflexiva, y no se valora si en la situación particular cabe una ponderación que permita favorecer la aplicación del derecho sustantivo por encima del derecho adjetivo para resolver la controversia, desde luego sin aplicar este último arbitrariamente.

Sobre este tema, 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<sup>54</sup>.

---

**FORMALIDADES Y LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LA LEY PARA PRESERVAR LA CORRECTA Y FUNCIONAL ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA.** Si bien es cierto que los Estados Parte de la Convención Americana sobre Derechos Humanos gozan de un margen de apreciación para articular 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, también lo es que los requisitos y las formalidades establecidos en sede legislativa deben ser proporcionales al fin u objetivo perseguido, esto es, no deben lesionar la sustancia de ese derecho. Así, en el acceso a la jurisdicción se prohíbe al legislador no sólo la arbitrariedad e irrazonabilidad, sino también el establecimiento de normas que, por su rigorismo, formalismo excesivo o cualquier otra razón, revelen una desproporción entre los fines que aquellas formalidades y requisitos previstos en la ley preservan para la correcta y funcional administración de justicia y para la efectiva protección de los derechos de las personas, frente a los intereses que sacrifican.”

(Énfasis añadido)

<sup>54</sup> Párrafo 99 de la Sentencia de 25 de noviembre de 2013 emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en relación con el Caso Gutiérrez y Familia Vs. Argentina. “Por otro lado, esta Corte ha señalado que “el derecho a la tutela judicial efectiva exige a los jueces que dirijan el proceso de modo a evitar que dilaciones y entorpecimientos indebidos conduzcan a la impunidad, frustrando así la debida protección judicial de los derechos humanos”, y 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 y el debido proceso legal en pro del formalismo y la impunidad”, pues de lo contrario “se conduce a la violación de la obligación internacional del Estado de prevenir y proteger los derechos

Incluso, la Primera Sala de esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación al momento de emitir la tesis 1a. CCXCI/2014 (10a.)<sup>55</sup> ha señalado que los tribunales deben resolver los conflictos que se les planteen evitando formalismos o interpretaciones no razonables que impidan o dificulten el enjuiciamiento de fondo, por lo que los juzgadores al interpretar los requisitos y formalidades procesales que prevén las leyes, deben tener presente la ratio de la norma y los principios *pro homine e in dubio pro actione* para evitar que aquéllos impidan un enjuiciamiento de fondo.

Tomando en consideración lo anterior, es importante señalar que recientemente en sesión ordinaria celebrada el 23 de junio de 2017, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente aprobó el criterio sustantivo 11/2017/CTN/CS-SASEN<sup>56</sup>, a través del cual reconoce que ha emitido diversos criterios en los que

---

*humanos y menoscaba el derecho de la víctima y de sus familiares a saber la verdad de lo sucedido, a que se identifique y se sancione a todos los responsables y a obtener las consecuentes reparaciones”.*

<sup>55</sup> Tesis 1a. CCXCI/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 9, Agosto de 2014, Tomo I, Página 536, Materia Constitucional. **“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 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.”

(Énfasis añadido)

<sup>56</sup> **“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,

reflexiona sobre la forma en que debe operar el “fondo sobre la forma” y “la verdad real” en los conflictos de naturaleza tributaria, conforme a lo siguiente:

- Fondo sobre la forma: el Ombudsman señala que 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.

- La verdad legal: la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente 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.

Del análisis a los conceptos mencionados, es posible apreciar que existe una tendencia actual en la que debe prevalecer el fondo o la verdad legal sobre cuestiones jurídicas o formales, en aquellos casos en los que la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado sea desproporcionada o no se produce la hipótesis de causación de la contribución en disputa.

Ahora bien, los criterios de referencia tienden a garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, por lo que dicha Procuraduría considera que su aplicación no puede ser irrestricta en favor de los mismos, sino que se encuentran sujetos a dos condiciones, a saber: i) la existencia de un caso concreto en el que autoridad y contribuyente enfrenten posturas diversas en cuanto

---

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 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.”

(Énfasis añadido)

a la preeminencia y desproporción de la forma sobre el fondo y ii) que el contribuyente argumente y en su caso demuestre, el por qué en el caso concreto se produce esta desproporción en su perjuicio.

Al respecto, es importante señalar que los criterios referidos han sido tomados en consideración al momento de introducir el nuevo “Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo” a través del artículo 58-27, fracción IV de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo<sup>57</sup>, en el sentido de que los mismos solamente pueden aplicarse cuando la autoridad ya atribuyó los efectos a la conducta del contribuyente y no antes.

Incluso, resulta importante señalar que nuestros legisladores llevaron a cabo una modificación en la que reformaron nuestra Constitución Federal, específicamente, el artículo 17 de la Constitución Federal adicionando un tercer párrafo en el siguiente sentido: “*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.*”, el cual entró en vigor el 14 de marzo de 2018.

De lo hasta aquí expuesto, es posible apreciar que existe una tendencia tanto nacional e internacional para que tanto las autoridades jurisdiccionales como administrativas privilegien la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales, con la finalidad de que se otorgue a los gobernados una justicia imparcial, pronta y expedita a través de los medios de defensa adecuados, tendencia que se deberá implementar en el asunto que nos ocupa.

En ese sentido, tomando en consideración lo anterior y, a partir de una interpretación conforme al principio *pro persona* de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, debe privilegiarse la existencia de un comprobante fiscal para acreditar la existencia de operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes y así, estos se encuentren en posibilidad de dar los debidos efectos fiscales, ya sea en materia de impuesto sobre la renta (deducibilidad) o impuesto al valor agregado (acreditamiento) con objeto de determinar el tributo con base en su verdadera capacidad contributiva.

Así, en caso de que las autoridades fiscales consideren que los contribuyentes no cumplen con el requisito de describir el servicio amparado por un comprobante fiscal sólo porque la descripción incluida en el mismo pueda resultar un tanto

---

<sup>57</sup> Artículo 58-27 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo “*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.”*

ambigua, estaría causando un perjuicio al contribuyente ya que se pretendería dejar sin efectos fiscales a dichos comprobantes, y restringiendo la posibilidad de que esta información se encuentre manifestada en documentación complementaria o diversa.

### Principio de Seguridad Jurídica

En este mismo orden de ideas y con base en las conclusiones alcanzadas anteriormente, interpretar que los contribuyentes con cumplen con el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 sólo porque a criterio de la autoridad fiscal la descripción del servicio amparado por el propio comprobante no es clara o cuenta con elementos suficientes, y por tanto se pretenda que el contribuyente en cuestión no de efectos fiscales correspondientes asentados en el documento en cuestión no va acorde con los derechos humanos.

Ahora bien, la exigencia de la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso de igual forma ha sido objeto de pronunciamiento de la Primera Sala de esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis de Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.)<sup>58</sup> citada anteriormente, en el sentido de reconocerlo como parte del derecho fundamental de seguridad jurídica y legalidad que debe de prevalecer en la materia tributaria, circunstancia que debe de ser protegida por todas las autoridades del Estado Mexicano de conformidad con el artículo 1° de la Constitución Federal<sup>59</sup>.

En este sentido y a efecto de no transgredir el derecho fundamental de seguridad jurídica y legalidad, la correcta interpretación y aplicación que puede subsistir en torno a los efectos y consecuencias de los comprobantes fiscales

---

<sup>58</sup> Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, Página 437, Materia Constitucional.

<sup>59</sup> Artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. “*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.*

(...)”

emitidos por los contribuyentes debe considerarse a partir de un principio de buena fe<sup>60</sup>, es decir que estos cumplen con los requisitos previstos en el propio Código Fiscal de la Federación cuando estos se manifiesten expresamente en el comprobante fiscal en cuestión<sup>61</sup> a pesar de que se pueda o no estar de acuerdo con el contenido.

Suponiendo sin conceder que las autoridades fiscales o los órganos judiciales del Estado Mexicano no compartan la interpretación que se propone en el agravio anterior respecto de la fracción V del artículo 29-V del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008, es posible apreciar que dicha disposición es inconstitucional al contravenir los derechos fundamentales de seguridad y legalidad previstos en el artículo 16 de la Constitución Federal.

En ese sentido, en caso de resolver alguna controversia relacionada con esta norma fiscal en sentido contrario al que se ha expresado, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 93, fracción V de la Ley de Amparo<sup>62</sup>, lo procedente será que el Máximo Tribunal Federal revoque cualquier sentencia al encontrarse

---

<sup>60</sup> Tesis 1a./J. 11/2012 (9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro X, Julio de 2012, Tomo 1, Página 478, Materia Administrativa. **“OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.** El citado precepto dispone que corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. La autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Ahora bien, la interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación pone de relieve que la referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad fiscal, como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria.”

(Énfasis añadido)

<sup>61</sup> Salvo por lo establecido por el tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008, el cual obliga a los contribuyentes que tengan la intención de deducir para efectos de impuesto sobre la renta o acreditar el impuesto al valor agregado las cantidades expresadas en los comprobantes fiscales, a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el mismo contiene los datos previstos en el artículo 29-A del propio Código.

<sup>62</sup> Fracción V del artículo 93 de la Ley de Amparo. *“Al conocer de los asuntos en revisión, el órgano jurisdiccional observará las reglas siguientes:*

(...)

*V. Si quien recurre es el quejoso, examinará los demás agravios; si estima que son fundados, revocará la sentencia recurrida y dictará la que corresponda;*

(...)”

indebidamente fundada y motivada y, en su lugar, dicte otra favoreciendo al contribuyente.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>63</sup>, establece el derecho fundamental de legalidad, en virtud de la cual todos los actos de autoridad deben estar debidamente fundados y motivados, entendiendo por fundamentación que esos actos deben basarse en una ley que resulte exactamente aplicable al caso, siendo menester que dicha fundamentación sea además clara y precisa; en tanto que por motivación legal, se entiende a la conducta que vierte la autoridad en el sentido de especificar por qué causas una determinada disposición normativa que se cita como fundamento legal en un acto de molestia es aplicable al caso concreto.

De lo anterior, podemos decir que la fundamentación está constituida por los preceptos jurídicos que permiten a la autoridad realizar sus actos, mientras que la motivación es el razonamiento lógico-jurídico mediante el cual la autoridad debe explicar el por qué la conducta realizada actualiza la hipótesis normativa.

A mayor abundamiento, podemos señalar que el precepto constitucional en cuestión, prevé una fórmula jurídica de fundamentación y motivación que implica un razonamiento o silogismo lógico-jurídico, consistente en una adecuación real de los hechos generadores del acto y la norma jurídica aplicada a los mismos, circunstancia que ha sido reconocida por nuestros Tribunales Federales<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> Primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en vigor a partir del 14 de marzo de 2018. *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.”*

<sup>64</sup> Tesis: 268, Apéndice de 2011, Novena Época, Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Décima Tercera Sección - Fundamentación y motivación, Página 1241, Materia Común. **FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES JURISDICCIONALES, DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, RESPECTIVAMENTE.** Entre las diversas garantías contenidas en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sustento de la garantía de audiencia, está la relativa al respeto de las formalidades esenciales del procedimiento, también conocida como de debido proceso legal, la cual se refiere al cumplimiento de las condiciones fundamentales que deben satisfacerse en el procedimiento jurisdiccional que concluye con el dictado de una resolución que dirime las cuestiones debatidas. Esta garantía obliga al juzgador a decidir las controversias sometidas a su conocimiento, considerando todos y cada uno de los argumentos aducidos en la demanda, en su contestación, así como las demás pretensiones deducidas oportunamente en el pleito, de tal forma que se condene o absuelva al demandado, resolviendo sobre todos los puntos litigiosos materia del debate. Sin embargo, esta determinación del juzgador no debe desvincularse de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, que impone a las autoridades la obligación de fundar y motivar debidamente los actos que emitan, esto es, que se expresen las razones de derecho y los motivos de hecho considerados para su dictado, los cuales deberán ser reales, ciertos e investidos de la fuerza legal suficiente para provocar el acto de autoridad. Ahora bien, como a las garantías individuales previstas en la Carta Magna les son aplicables las

Derivado de lo anterior, para que un acto de autoridad se encuentre debidamente fundado y motivado, no sólo es suficiente que se señalen en dicho acto de autoridad las disposiciones legales aplicables y las razones o circunstancias que aquélla tomó en cuenta para aplicar dichas disposiciones, sino que también es necesario que exista una debida adecuación entre los motivos aducidos y la configuración de éstos en las hipótesis normativas correspondientes.

A mayor abundamiento, podemos señalar que el precepto constitucional en cuestión prevé una fórmula jurídica de fundamentación y motivación que implica un razonamiento o silogismo lógico-jurídico, consistente en una adecuación real de los hechos generadores del acto y la norma jurídica aplicada a los mismos.

Asimismo, el artículo 16 constitucional contiene el derecho fundamental de seguridad jurídica, mismo que debe entenderse como el requisito que todo acto legislativo tiene que contener de manera precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares,

En tal sentido, debemos mencionar que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución Federal, 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.

Lo antes expresado fue señalado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis jurisprudencial 1a./J. 139/2012<sup>65</sup>, en la que señala el contenido esencial del principio de seguridad jurídica 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

---

consideraciones sobre la supremacía constitucional en términos de su artículo 133, es indudable que las resoluciones que emitan deben cumplir con las garantías de debido proceso legal y de legalidad contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Así, la fundamentación y motivación de una resolución jurisdiccional se encuentra en el análisis exhaustivo de los puntos que integran la litis, es decir, en el estudio de las acciones y excepciones del debate, apoyándose en el o los preceptos jurídicos que permiten expedirla y que establezcan la hipótesis que genere su emisión, así como en la exposición concreta de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas tomadas en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables al caso.”

(Énfasis añadido)

<sup>65</sup> Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, Página 437, Materia Constitucional.

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”.

Por otro lado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis jurisprudencial 2a./J. 144/2006<sup>66</sup> en la que se advierte que a efecto de cumplir con el derecho fundamental de seguridad jurídica, las reglas que conforman los procedimientos que regulan la relación entre los particulares y la autoridad, deben contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado, destacando el hecho de que el derecho de seguridad jurídica tiene como finalidad que la autoridad no actúe de manera arbitraria al ejercer sus distintas atribuciones establecidas en ley.

En este sentido, se puede concluir que para satisfacer el derecho fundamental de seguridad jurídica, existen trámites o relaciones que por su simplicidad no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo del gobernado, siendo suficiente que en la ley se establezcan los elementos mínimos para que los gobernados puedan ejercer dicho derecho.

---

<sup>66</sup> Tesis 2a./J. 144/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Octubre de 2006, Página 351, Materia Constitucional. **“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 pormenore 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.”

(Énfasis añadido)

Cabe destacar que el acto de molestia o privación puede consistir incluso en un acto legislativo, en este caso, la violación al derecho fundamental de seguridad jurídica se origina por la contravención que dicha Ley produzca a cualquier precepto constitucional o principio general de derecho, a cuya observancia necesariamente debe estar sometida.

De esta manera, el mencionado derecho fundamental protege todo el orden establecido en la Constitución frente y contra cualquier norma de carácter secundario, toda vez que la Constitución no puede autorizar, en ninguna de sus disposiciones, la posibilidad de que una ley secundaria que la contradiga produzca las consecuencias que la propia Carta Magna tiende a evitar en beneficio de los gobernados.

Al respecto, debe mencionarse que nuestra Constitución Federal, en su artículo 14, segundo párrafo<sup>67</sup>, excluye la posibilidad de que cualquier persona sea privada de sus derechos conforme a una ley secundaria que se encuentre en pugna con los principios fundamentales que ella misma protege, ya que, de admitirse lo contrario, se llegaría a la conclusión absurda de que la Constitución autoriza la destrucción de su propio régimen.

Así, el derecho fundamental de seguridad jurídica contenido en el artículo 16 Constitucional tiende a proveer a los particulares de certeza respecto de las consecuencias y modalidades que determinada actuación autoritaria va a causar en su ámbito de derechos.

Se refuerza lo anterior, si tomamos en consideración lo que ha sido señalado por la Segunda Sala de ese H. Máximo Tribunal respecto a los derechos fundamentales de legalidad, certeza y seguridad jurídica en la tesis 2a. XVI/2014 (10a.)<sup>68</sup>, en el sentido de que si bien las leyes no deben de señalar de manera

---

<sup>67</sup> Segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. "(...) *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.*

(...)"

<sup>68</sup> Tesis 2a. XVI/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo II, Página 1513, Materia Constitucional. "**DERECHOS FUNDAMENTALES DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. SU CONTRAVENCIÓN NO PUEDE DERIVAR DE LA DISTINTA REGULACIÓN DE DOS SUPUESTOS JURÍDICOS ESENCIALMENTE DIFERENTES.** La Suprema Corte de Justicia ha determinado que los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica tutelados por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se respetan por el legislador cuando las normas que facultan a las autoridades para actuar en determinado sentido, encauzan el ámbito de esa actuación a fin de que, por un lado, el gobernado conozca cuál será la consecuencia jurídica de los actos que realice, y por otro, que el actuar de la respectiva autoridad se encuentre limitado y acotado, de tal manera que la posible afectación a la esfera jurídica de los gobernados no resulte caprichosa o arbitraria. Por tanto, tratándose de normas generales, la contravención a los precitados derechos no puede derivar de la

especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, lo cierto es que deben contener los derechos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado, con la finalidad de que las autoridades no incurran en arbitrariedades, situación que no se actualiza en el caso que nos ocupa.

En efecto, es claro que en la especie la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación pretende regular una obligación de los gobernados sin precisarla con claridad, puesto que en ningún momento establece expresamente que los contribuyentes se encuentren obligados a validar que la descripción del servicio amparado, expresado dentro del propio comprobante fiscal a fin de identificar que esta sea perfectamente detallada para fines de que las autoridades fiscales puedan tener certeza de efectiva realización de la operación desarrollada y evitar que por este simple hecho se niegue la deducción de la erogación para efectos del impuesto sobre la renta o el acreditamiento del impuesto al valor agregado respectivo.

Para dar mayor claridad a lo anterior, resulta importante tomar en consideración lo señalado por el Pleno de esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 130/2007<sup>69</sup>, en cuanto a que el principio de razonabilidad o proporcionalidad jurídica en las medidas legislativas impide que el legislador actúe en exceso de poder o de manera arbitraria, exigiendo que las medidas legislativas que se adopten deben de ser equilibradas, imponiendo una justa medición de los instrumentos que se dispongan en relación a un fin determinado a efecto de justificar la imposición de dicha medida.

Conforme al principio de legalidad, de acuerdo con el cual el legislador no puede actuar en exceso de poder ni arbitrariamente en perjuicio de los gobernados,

---

distinta regulación de dos supuestos jurídicos esencialmente diferentes, sino en todo caso, de la ausente o deficiente regulación del supuesto normativo que es materia de impugnación.”

(Énfasis añadido)

<sup>69</sup> Tesis P./J. 130/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, Página 8, Materia Constitucional. **“GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA.** De los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se advierte que el cumplimiento de los principios de razonabilidad y proporcionalidad implica que al fijar el alcance de una garantía individual por parte del legislador debe: a) perseguir una finalidad constitucionalmente legítima; b) ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; c) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado; y, d) estar justificada en razones constitucionales. Lo anterior conforme al principio de legalidad, de acuerdo con el cual el legislador no puede actuar en exceso de poder ni arbitrariamente en perjuicio de los gobernados.”

(Énfasis añadido)

los principios de razonabilidad y proporcionalidad<sup>70</sup> implican que el legislador funde y motive la constitucionalidad de las medidas legislativas que adopta, más aún cuando a través de las mismas se ven transgredidos derechos humanos reconocidos por nuestra Constitución así como por los Tratados Internacionales de los que se es parte.

Al respecto, dichos principios obligan al órgano juzgador a efecto de analizar si una medida es o no constitucional de conformidad con el principio de legalidad y seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de dicho ordenamiento supremo, a verificar si existen arbitrariedades en el diseño normativo cuestionado, para lo cual debe cerciorarse si dicha medida:

- a) Persigue una finalidad constitucionalmente legítima;
- b) Es adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido;
- c) Es necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado; y,
- d) Estar justificada en razones constitucionales.

Lo anterior, al amparo de la debida fundamentación y motivación a que obliga el derecho fundamental de legalidad y seguridad jurídica, tal como lo establece la jurisprudencia P./J.130/2007 antes citada, y que ha sido reiterado por la Suprema

---

<sup>70</sup> Tesis 275, Apéndice de 1995, Séptima Época, Tomo I, Parte SCJN, Página 256, Materia Constitucional. **“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

(Énfasis añadido)

Corte de Justicia de la Nación a través de diversos precedentes en los que ha aplicado dichos principios, como lo son las tesis de jurisprudencia 2a./J. 31/2007<sup>71</sup>, 1a./J. 55/2006<sup>72</sup>, 1a./J. 84/2006<sup>73</sup>, entre otras, las cuales si bien en su mayoría se encuentran relacionadas al análisis de temas de igualdad, este análisis no le es exclusivo, como se define en la primera de las jurisprudencias referidas.

Resulta claro que pretender dar una interpretación distinta a la que se ha expuesto a lo largo del presente trabajo representaría una clara afectación a la esfera jurídica del contribuyente, por lo que también se estarían violando los derechos humanos consignados en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que de tal modo se daría una acepción distinta al texto contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Adicionalmente, resulta indispensable tomar en consideración cierto criterio adoptado por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, mismo que se transcribirá a continuación para mejor referencia:

***“FACTURAS. SU VALOR PROBATORIO DEPENDE DE LOS HECHOS QUE SE QUIEREN ACREDITAR, DEL SUJETO CONTRA QUIEN SE PRESENTEN Y DE LAS CIRCUNSTANCIAS CONCURRENTES.***

*La interpretación sistemática y funcional de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y 1391, fracción VII, del Código de Comercio; en relación con los usos mercantiles y la doctrina especializada en derecho fiscal y mercantil, hace patente que las facturas adquieren distinto valor probatorio, en atención al sujeto contra quien se emplean, los usos dados al documento y su contenido. Así, contra quien la expide, hace prueba plena, salvo prueba en contrario, como comprobante fiscal, documento demostrativo de la propiedad de un bien mueble, documento preparatorio o ejecutivo de una compraventa comercial, etcétera; contra el sujeto a quien va dirigida o cliente, ordinariamente se emplea como documento preparatorio o ejecutivo de una compraventa comercial o de la prestación de servicios, respecto de los cuales la factura produce indicios importantes sobre la relación comercial y la entrega de las mercancías o prestación de los servicios, susceptible de alcanzar plena fuerza probatoria si es reconocida o*

---

<sup>71</sup> Tesis 2a./J. 31/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, Página: 334, Materia Constitucional, Administrativa. **“EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.”**

<sup>72</sup> Tesis 1a./J. 55/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Septiembre de 2006, Página 75, Materia Constitucional. **“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.”**

<sup>73</sup> Tesis: 1a./J. 84/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, Página 29, Materia Constitucional. **“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.”**

*aceptada por dicho sujeto, en forma expresa o tácita, o si se demuestra su vinculación al acto documentado por otros medios, y contra terceros, que generalmente se presentan para acreditar la propiedad de bienes muebles, puede alcanzar la suficiencia probatoria respecto de ciertos bienes, cuando exista un uso consolidado y generalizado, respecto a un empleo para dicho objetivo como ocurre con la propiedad de los automóviles, y tocante a otros bienes, la factura sólo generará un indicio importante sobre la adquisición de los bienes descritos, por quien aparece como cliente, que necesitará de otros para robustecerlo, y conseguir la prueba plena. En efecto, las facturas son documentos sui géneris, porque no son simples textos elaborados libremente por cualquier persona, en cuanto a contenido y forma, sino documentos que sólo pueden provenir legalmente de comerciantes o prestadores de servicios registrados ante las autoridades hacendarias, mediante los formatos regulados jurídicamente sujetos a ciertos requisitos para su validez, y a los cuales se les sujeta a un estricto control, desde su elaboración impresa hasta su empleo, y cuya expedición puede acarrear serios perjuicios al suscriptor, requisitos que, en su conjunto, inclinan racionalmente hacia la autenticidad, como regla general, salvo prueba en contrario. Así, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, exigen la impresión, de los formatos por impresor autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y que se consigne en ellos el nombre del comerciante o prestador de servicios, la fecha de la impresión, un número de folio consecutivo, datos del expedidor y del cliente, incluido el Registro Federal de Contribuyentes de ambos, relación de las mercancías o servicios, su importe unitario y total, etcétera. Por tanto, su contenido adquiere una fuerza indiciaria de mayor peso específico que la de otros documentos privados, simples, al compartir de algunas características con los documentos públicos. Asimismo, la factura fue concebida originalmente con fines fiscales, para demostrar las relaciones comerciales por las cuales debían pagarse o deducirse impuestos, pero en el desarrollo de las relaciones mercantiles han adquirido otras funciones adicionales, como la de acreditar la propiedad de los vehículos automotores ante las autoridades de tránsito y otras, reconocidas inclusive en la normatividad de esa materia; respecto de otros bienes se ha venido incorporando en la conciencia de las personas como generadoras de indicios de la propiedad; entre algunos comerciantes se vienen empleando como instrumentos preparatorios o ejecutivos de una compraventa comercial o prestación de servicios, que se expiden en ocasión de la celebración del contrato respectivo, para hacer una oferta (preparatorio), o para que el cliente verifique si la mercancía entregada corresponde con la pedida, en calidad y cantidad, y haga el pago correspondiente, y en otros casos se presenta con una copia para recabar en ésta la firma de haberse recibido la mercancía o el servicio. Por tanto, las facturas atribuidas a cierto comerciante se presumen provenientes de él, salvo prueba en contrario, como sería el caso de la falsificación o sustracción indebida del legajo respectivo.*

*Respecto del cliente, partiendo del principio de que el documento proviene del proveedor y que a nadie le es lícito constituirse por sí el título o documento del propio derecho, se exige la aceptación por el comprador, para que haga fe en su contra, de modo que sin esa aceptación sólo constituye un indicio que requiere ser robustecido con otros elementos de prueba, y en esto se puede dar un sinnúmero de situaciones, verbigracia, el reconocimiento expreso de factura, ante el Juez, o de los hechos consignados en ella; el reconocimiento tácito por no controvertirse el documento en el juicio, la firma de la copia de la factura en señal de recepción del original o de las mercancías o servicios que éste ampara, etcétera. Empero cuando no existe tal aceptación, serán necesarios otros elementos para demostrar la vinculación del cliente con la factura, que pueden estar en el propio texto de la factura o fuera de ella. Así, si la firma de recibido proviene de otra persona, es preciso demostrar la conexión de ésta con el cliente, como dependiente o factor, apoderado, representante o autorizado para recibir la mercancía. Un elemento importante para acreditar esa relación, sería la prueba de que la entrega de la mercancía se hizo en el domicilio del cliente o en alguna bodega o local donde realiza sus actividades, porque al tratarse del lugar de residencia habitual, del principal asiento de los negocios del cliente, o simplemente de un lugar donde desempeña actividades, se presume la existencia de cierta relación de éste con las personas encontradas en el inmueble, como familiares, apoderados, empleados, etcétera, a los cuales autoriza explícita o expresamente para recibir en su nombre las cosas o servicios pedidos. Otras formas para probar la conexión de quienes recibieron las mercancías o servicios a nombre del cliente, podrían ser a través de elementos externos a la factura, como documentos donde conste la relación de mandato, poder, de trabajo, de parentesco; testimoniales, confesionales con el mismo fin, etcétera. Sin embargo, si a final de cuentas los elementos indiciarios de la factura no se robustecen, el documento no hará prueba contra el cliente de la relación comercial o la entrega de los bienes o prestación de los servicios que pretende amparar. Por último, cuando la factura se presenta contra terceros, puede tener pleno valor probatorio, con base en los usos mercantiles conducentes con las previsiones legales específicas aplicables, pero en lo demás sólo formarán indicios cuya fuerza persuasiva dependerá de las otras circunstancias concurrentes.*"<sup>74</sup>

(Énfasis añadido)

En dicho criterio, nuestros tribunales han sostenido que la factura, hace prueba plena con quien se expide, salvo prueba en contrario, como documento demostrativo de la prestación de servicios, ya que proporciona indicios importantes sobre la relación comercial y dicha prestación, susceptible de alcanzar plena fuerza

---

<sup>74</sup> Tesis I.4o.C. J/29, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, Junio de 2008, Página 1125, Materia Civil.

probatoria si es reconocida o aceptada por dicho sujeto, en forma expresa o tácita, o si se demuestra su vinculación el acto documentado por otros medios y contra terceros.

Lo anterior es armónico considerando que uno de los ejercicios que ha intentado erradicar el legislador en las prácticas indebidas de los contribuyentes es la compra/venta de facturas apócrifas, ya que esto causa un perjuicio grave a la recaudación federal, logrando la disminución de la base para la determinación del impuesto sobre la renta o acreditando un impuesto al valor agregado que nunca se generó y, en ciertos casos, incluso solicitando la devolución de un impuesto que no fue pagado.

Es por ello que el propio artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 obliga a los contribuyentes a verificar la información relacionada con el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes del emisor del comprobante a fin de que estos se encuentren en posibilidad de tomar la deducción o acreditamiento que resulte conducente.

En caso de que el contribuyente no haya verificado la información anterior o, aun habiéndola verificado y constatado que la misma no era fidedigna éste optó por dar efectos fiscales al comprobante en cuestión, el Servicio de Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de comprobación contará con todos los elementos para rechazar la deducción o acreditamiento indebido, por virtud de que esta situación se encuentra identificada plenamente por la propia legislación.

De igual manera, en caso de que las autoridades fiscales detecten que los comprobantes fiscales que amparen las deducciones para efectos de impuesto sobre la renta o los acreditamientos de impuesto al valor agregado, no cuentan con los requisitos previstos por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008, podrán fundamentar debidamente el rechazo de los efectos fiscales dados a los comprobantes respectivos.

Sin embargo, esta situación no puede ser replicada en caso de que la autoridad fiscalizadora no esté de acuerdo o bajo su criterio estime que estos requisitos no están cumplidos de manera adecuada, ya que esta situación no está contemplada de manera expresa dentro de la legislación fiscal (distinto al caso anterior), por lo que resultaría en un atropello para el contribuyente tratar de implementar una sanción análoga.

Se refuerza lo anterior, si tomamos en consideración el criterio emitido recientemente por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis 2ª. XXXVI/2018 (10a.)<sup>75</sup>, en la cual se concluye que de cierta

---

<sup>75</sup> Tesis 2a. XXXVI/2018 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 54, Mayo de 2018, Tomo II, Página 1697, Materia Constitucional. **“RENTA. EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS PARA DEDUCIR LOS PAGOS POR HONORARIOS MÉDICOS Y DENTALES, ASÍ COMO LOS GASTOS HOSPITALARIOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS**

manera, los métodos de pago del sistema financiero contribuyen al cumplimiento de las finalidades que persigue el legislador, como lo es, el hecho de permitir la identificación de los sujetos que realizan dichas operaciones y constatar su veracidad.

En este orden de ideas, considerar que los comprobantes fiscales no cumplen con el requisito previsto por la fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 únicamente porque la redacción dada para describir el servicio amparado tiene un grave impacto negativo para el contribuyente ya que se le pretende imponer una sanción respecto de la cuál, éste no tenía manera de conocer dado que la misma no se encuentra contemplada dentro de las leyes particulares correspondientes a cada uno de los impuestos ni dentro de otro ordenamiento supletorio; lo cual implicaría que éste tribute de una manera desproporcional a su verdadera capacidad contributiva.

### *Novedades en comprobación fiscal*

Como se mencionó anteriormente, el sistema de comprobación fiscal no es el mismo que el previsto hace algunos años. Dicho sistema ha tenido una serie de transformaciones debido al desarrollo de nuevas tecnologías de sistemas computacionales, las cuales se han ido implementando a fin de alcanzar ciertos objetivos:

- a) Erradicar prácticas encaminadas a la elusión fiscal.

---

**DE PROPORCIONALIDAD JURÍDICA Y DE RAZONABILIDAD LEGISLATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2014).** Del análisis del proceso legislativo del precepto legal mencionado, se advierte que el requisito consistente en que la deducibilidad de los honorarios médicos y dentales, así como de los gastos hospitalarios procede sólo cuando éstos hayan sido solventados a través de los medios del sistema financiero, persigue las siguientes finalidades: a) Identificar plenamente la veracidad de esas operaciones, así como a las personas que efectúan el gasto y determinar si en realidad tienen derecho a ser beneficiados con la deducción correspondiente; b) Garantizar que las deducciones se apliquen únicamente por las personas que efectivamente realizan la erogación y que legalmente tienen derecho a efectuarla; y, c) Otorgar a la autoridad fiscal mayor certeza de que los beneficiados de las deducciones aludidas son efectivamente los sujetos que se encuentran en los supuestos previstos y que las deducciones corresponden exclusivamente a los pagos por los conceptos descritos en la norma tributaria. Conforme a lo anterior, el artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgrede los principios de proporcionalidad jurídica y de razonabilidad legislativa, pues dichas finalidades resultan constitucionalmente válidas, toda vez que la imposición del requisito señalado abona a que la autoridad hacendaria cuente con elementos suficientes para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que en última instancia permite constatar la observancia del mandato establecido a cargo de los gobernados de contribuir al gasto público previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, además de que el precepto legal en estudio cumple con los criterios de ser idóneo y necesario, toda vez que del análisis de las disposiciones legales que rigen la utilización de los métodos de pago del sistema financiero, es válido concluir que contribuyen al cumplimiento de la finalidad contemplada por el legislador, esto es, permitir la identificación de los sujetos que realizan dichas operaciones y constatar su veracidad.”

- b) Facilitar los procesos de auditoria que son llevados a cabo por el Servicio de Administración Tributaria.
- c) Proporcionar información en tiempo real a las autoridades fiscales.

Este tiene su origen principalmente en dos tipos de documentos, los comprobantes fiscales digitales (CFDs) y los comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDIs), los cuales se convirtieron en el esquema de comprobación “obligatorio” para los contribuyentes pero permitiendo algunas facilidades para permitir el uso de facturas físicas por impresores autorizados<sup>76</sup>.

No obstante, fue a partir de 2014 cuando se eliminaron las alternativas y facilidades otorgadas a los contribuyentes, obligando a implementar el uso exclusivo de los comprobantes fiscales digitales por Internet para efectos de la comprobación fiscal, sin embargo este rubro se ha ido desarrollando a tal punto que se ha vuelto un poco complejo seguir su avance con el pasar de los años ya que la intención es que todas las actividades se encuentren amparados por CFDI, no obstante estas operaciones no representen ingresos para un contribuyente (como es el caso de los comprobantes de egresos o de traslado).

Dado que los cambios en las leyes fiscales son procesos tardados y que implican la discusión de grupos parlamentarios que se encargan de proteger los intereses de los gobernados que los eligieron como representantes, tratándose de temas de facturación fiscal resultaría ineficiente manejarlo de tal manera, además de que los legisladores no cuentan con la sensibilidad práctica del día a día respecto de las dificultades, problemas o inconvenientes que este esquema de facturación podría implicar para los contribuyentes, por lo que se autorizó al Servicio de Administración Tributaria a emitir diversos lineamientos para los casos que se vayan presentando a través de reglas de carácter general dadas a conocer a través de la Resolución Miscelánea Fiscal o, incluso, a través de su página de Internet.

---

<sup>76</sup> Para el ejercicio fiscal de 2011, el primer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establecía lo siguiente: *“Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Los comprobantes fiscales digitales deberán contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual deberá estar amparado por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce, o usen servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.”*

No obstante, a través del quinto párrafo del propio artículo 29, se previó una alternativa para que los contribuyentes pudieran continuar con una comprobación “en papel”, de la siguiente manera: *“Tratándose de operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000.00, los contribuyentes podrán emitir sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, siempre y cuando reúnan los requisitos que se precisan en el artículo 29-A de este Código, con excepción del previsto en las fracciones II y IX del citado precepto.”*

Por ejemplo, se estableció que quienes estén obligados a emitir comprobantes fiscales digitales por Internet tratándose de las remuneraciones que efectúen por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, deben entregar o enviar el archivo XML a sus empleados y en caso de que se entregue la representación impresa de ésta, se deberá incluir el folio fiscal, así como la clave en el Registro Federal de Contribuyentes del empleador y del empleado.

A través de otra regla se prevé que en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria se publicarán los complementos que permiten a los contribuyentes de sectores o actividades específicos incorporar requisitos fiscales en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se expidan, los cuales serán de uso obligatorio para los contribuyentes que les aplique.

Una muestra de lo anterior es tratándose de los comprobantes fiscales digitales por Internet que amparen ciertas retenciones, como los correspondientes a pagos en favor de residentes en el extranjero, dividendos o utilidades pagados, anticipos y rendimientos pagados a miembros de asociaciones y sociedades civiles, pagos por servicios personales subordinados y actos que generan retenciones por concepto de impuesto al valor agregado, entre otros, deberán cumplir con el complemento que el Servicio de Administración Tributaria publique en su página de Internet (conocido comúnmente como “complemento de retenciones e información de pagos”).

El 30 de noviembre de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, a través de la cual se incluyó mayor regulación y aclaraciones relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet.

Según se señala en la Exposición de Motivos presentada por el Ejecutivo Federal<sup>77</sup>, se ha detectado que diversos contribuyentes emisores de comprobantes fiscales digitales por Internet llevan a cabo su cancelación de manera unilateral y con la finalidad de no acumular como ingreso la cantidad que ampara la factura electrónica, ocasionando efectos fiscales adversos a la persona a favor de quien se le expidió, como es la imposibilidad de deducir la erogación o acreditar el impuesto correspondiente.

Por lo anterior, se establece que sólo se podrán cancelar dichos comprobantes siempre que la persona a favor de quien fueron expedidos así lo manifieste.

---

<sup>77</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación (2018). Exposición de motivos [archivo PDF]. Recuperado de <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=Wct5O SsXp/CsyLrt7V+fcbersxDgpKEVzWwh7nP7HuGnKmWUhJHIMnju+ZuRExIPe/Kw31K/Y1azz9sBkn mQsQ==>

Al respecto, mediante el Artículo Octavo Transitorio de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, se establece que el procedimiento previsto en el cuarto y quinto párrafos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como en las reglas 2.7.1.38. y 2.7.1.39. de dicha Resolución Miscelánea Fiscal, referentes al procedimiento para cancelación de comprobantes fiscales digitales por Internet, entrará en vigor el 1° de julio de 2018 (actualmente se amplió dicho plazo para entrar en vigor en noviembre de 2018).

Adicionalmente, el 1° de enero de 2017 entró en vigor la fracción XLIII adicionada al artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, a través de la cual se establece, como un nuevo supuesto de infracción para los contribuyentes, el incumplimiento con las especificaciones tecnológicas que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general al enviar comprobantes fiscales digitales por Internet a dicho órgano desconcentrado<sup>78</sup>.

Estableciendo así, a través de la fracción XL del artículo 82 del Código Fiscal de la Federación, una multa de \$1 a \$5 por cada comprobante fiscal que no contenga las citadas especificaciones tecnológicas determinadas por las autoridades fiscales dadas a conocer a través de reglas de carácter general.

Con la incorporación de dicha infracción diseñada para sancionar a los Proveedores de Certificación de Expedición de Comprobante Fiscal Digital por Internet, y tomando en cuenta los diferentes criterios de los diversos actores que participan en la expedición de los comprobantes fiscales digitales por Internet a partir de la regulación dispersa (desde la Ley hasta Apéndices de múltiples Guías de Llenado), se podría llegar al extremo de que los Proveedores en cuestión simplemente no permitan la expedición de dichos comprobantes que deberán ser emitidos por los contribuyentes, considerando que a su criterio no se cumple algún requisito tecnológico, pudiendo llegar a frenar la operación habitual de las empresas.

Por otro lado, el 23 de diciembre de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Resolución Miscelánea Fiscal vigente a partir del 1° de enero de 2017, en cuya regla 2.7.1.8. se señala que para los efectos del artículo 29, fracción VI del CFF, el Servicio de Administración Tributaria publicará en su portal los complementos que permitan a los contribuyentes de sectores o actividades específicas, incorporar requisitos fiscales en los comprobantes fiscales digitales por Internet que expidan<sup>79</sup>.

---

<sup>78</sup> En el caso en cuestión resulta claro que se estaría cumpliendo el principio de legalidad, ya que los contribuyentes están consientes del castigo al que se harían acreedores en caso de que los comprobantes fiscales digitales por Internet que expidan no cumplan con los requisitos técnicos, sin embargo no se hace referencia a que por este detalle la contraparte pueda perder la deducción correspondiente o el acreditamiento del impuesto al valor agregado, según corresponda.

<sup>79</sup> Dicha regla miscelánea ha mantenido su contenido medular de manera constante, independientemente que el número de identificación de la misma varíe cada año.

Asimismo, la referida regla prevé que los complementos que la autoridad fiscal publique en su portal de Internet, serán de uso obligatorio para los contribuyentes que les aplique, pasados treinta días naturales contados a partir de su publicación en el citado portal, salvo cuando exista alguna facilidad o disposición que establezca un periodo diferente o los libere de su uso.

De igual manera, dicha regla establece que para el registro de los datos solicitados en los referidos complementos, se deberán aplicar los criterios establecidos en las “Guías de llenado” que al efecto se publiquen en el citado portal.

Adicionalmente, a través del Artículo Tercero Transitorio de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, se determinó que la reforma al Anexo 20 en su versión 3.3 entró en vigor el 1° de julio de 2017.

Mediante el Artículo Quinto Transitorio de la Sexta Resolución se prevé que para efectos de lo dispuesto en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes obligados a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet podrán emitirlos conforme al Anexo 20 en su versión 3.2 publicado el 22 de mayo de 2015, durante el periodo del 1° de julio al 31 de diciembre de 2017, por lo que el uso obligatorio del Anexo 20 en su versión 3.3 inició a partir del 1° de enero de 2018.

Por su parte, el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal es el documento que contiene el estándar técnico que sirve de base para la correcta expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, el cual especifica la estructura, forma y sintaxis que deberán contener los comprobantes, organizándolos de forma estructurada mediante etiquetas.

Considerando que dicho Anexo técnico tiene una complejidad mayor al contener instrucciones de sintaxis que siguen desarrolladores de softwares y programadores, la autoridad fiscal desarrolló una serie de documentos, los cuales denominó “guías de llenado” a fin de que estos puedan ser entendidos por cualquier contribuyente no obstante no tengan una preparación que les permita leer un lenguaje computacional.

En términos muy generales y conceptuales, las guías de llenado describen cómo se debe realizar el llenado, así como los datos que se deben incluir para la expedición de los comprobantes fiscales digitales por Internet.

Al respecto, la última actualización al “Anexo 20 Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet” aplicable a la versión 3.3, se publicó en la página de Internet del SAT el 31 de agosto de 2018; dicha guía contiene dos apartados, a saber: “I. Guía de llenado para el Comprobante Fiscal Digital por

Internet (CFDI)” y “II. Guía de llenado del Comprobante Fiscal Digital a través de Internet que ampara retenciones e información de pagos”, así como 10 Apéndices<sup>80</sup>.

En esa misma fecha, 31 de agosto de 2018, se actualizó por última ocasión en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria la “Guía de llenado del comprobante al que se le incorpore el complemento para recepción de pagos - Aplica para la versión 3.3 del CFDI -” en el que se describe cómo se debe realizar el llenado de los datos que se deben registrar en el comprobante fiscal digital por Internet cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición (pago en parcialidades), o bien, cuando al momento de expedir dicho comprobante fiscal no se reciba el pago de la contraprestación (pago diferido), con lo que se dará cumplimiento a lo establecido por el inciso b) de la fracción VII del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y la regla 2.7.1.35. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, como se comentará más adelante.

Dicha guía tiene dos apartados “I. Guía de llenado del comprobante fiscal al cual se le incorporará el ‘Complemento para recepción de pagos’, también denominado ‘Recibo Electrónico de Pago’” y “Guía de llenado del ‘Complemento para recepción de pagos’”, incorporando a la multicitada guía 10 Apéndices<sup>81</sup>.

Así es como todos los contribuyentes se encuentran obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por las actividades que realicen o por los ingresos que perciban, según sea el caso; atendiendo los parámetros y

---

<sup>80</sup> Los Apéndices a dicha Guía de llenado son:

1. Notas Generales
2. Clasificación de los tipos de CFDI
3. Clasificación de Productos y Servicios
4. Catálogos del comprobante
5. Emisión de CFDI de Egresos
6. Procedimiento para la emisión de los CFDI en el caso de anticipos recibidos
7. Preguntas y respuestas sobre el Anexo 20 versión 3.3
8. Caso de Uso Facturación de Anticipos
9. Caso de Uso Facturación por contratos de obra pública
10. Caso de Uso Emisión del CFDI por donativos otorgados en numerario o en especie y donativos globales en numerario o especie

<sup>81</sup> Los Apéndices de la Guía de llenado del “*Complemento para recepción de pagos*” son:

1. Notas Generales
2. Operaciones de factoraje financiero
3. Catálogos del comprobante
4. Esquema de operaciones de cobranza
5. Denuncias por no expedir CFDI con complemento para recepción de pagos
6. Emisión de CFDI por pago en parcialidades o en forma diferida, durante o después del periodo de convivencia (1 de julio al 30 de diciembre de 2017) de la versión 3.2 y 3.3 del Anexo 20
7. Preguntas y respuestas sobre el CFDI con complemento para recepción de pagos también denominado “Recibo electrónico de pago”
8. Cobro por cuenta de terceros
9. Caso de Uso Facturación con pago de divisas
10. Caso de Uso Facturación con pago mediante factoraje financiero

lineamientos establecidos en el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente en su momento, así como lo dispuesto por la Guía de llenado del “Anexo 20” publicada<sup>82</sup> en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

De igual manera, en caso de llevar a cabo una operación en la cual el pago de la contraprestación pactada se realice en parcialidades o de manera diferida, los contribuyentes deberán expedir el respectivo comprobante fiscal digital por Internet incluyendo el complemento para recepción de pagos por cada una de las exhibiciones en las que se realice el mismo, atendiendo lo dispuesto por la propia Guía de llenado del complemento para recepción de pagos.

Por todo lo anteriormente expuesto, resulta claro que la intención que han tenido tanto los legisladores, así como las autoridades fiscales, está encaminado a la unificación de sistemas y estandarización de los comprobantes fiscales a fin de que los mismos alimenten la base de datos de manera automática, permitiendo atribuir ingresos y deducciones a cada contribuyente, todo referenciado gracias a la clave de identificación con que cuentan para efectos fiscales (Registro Federal de Contribuyentes).

Pareciera ser que el contenido del comprobante fiscal digital por Internet ya no ha sido relevante para el Servicio de Administración Tributaria, que no ha sido contundente con el control que pudiera ejercer sobre los contribuyentes para que estos sean extensos al momento de describir los servicios que puedan ser amparados mediante la propia factura electrónica, ya que las reglas que se han emitido no hacen referencia a la claridad o exactitud que se debe tener para hacer referencia a los servicios en cuestión.

No obstante, sigue siendo un requisito que los comprobantes fiscales digitales por Internet cuenten con la descripción del servicio en cuestión.<sup>83</sup>

No obstante, tratándose de casos especiales en los cuales se requiere aportar mayor información ya sea de identificación o de referencia se requiere el uso obligatorio de los complementos.

Lo anterior ha llegado a tener un impacto tal que la manera de cumplir con dicho requisito se ha “simplificando” a fin de tener un estándar en los comprobantes fiscales digitales por Internet expedidos por los contribuyentes.

Como ya fue mencionado, a partir del 1° de enero de 2018 se volvió obligatorio la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet con base en lo

---

<sup>82</sup> A través de la Resolución Miscelánea Fiscal el Servicio de Administración Tributaria le da carácter de obligatoriedad a dicha Guía, sin que se trate de una ley formal o que haya pasado por un proceso legislativo, sin embargo el objeto del presente trabajo no consiste en definir la validez o constitucionalidad de dicha cuestión.

<sup>83</sup> La referencia continúa siendo la misma, fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente para 2018.

dispuesto por el Anexo 20 en su versión 3.3. Dentro de los cambios más significativos que representó esta nueva versión es la implementación de 23 catálogos, para un uso unificado de facturación electrónica. Estos catálogos contienen una serie de claves que deberán ser seleccionadas por los contribuyentes dependiendo de todos los factores involucrados en la operación y los cuales permiten una fácil identificación dentro del sistema global del Servicio de Administración Tributaria

Los catálogos que deberán ser considerados para el llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet son, entre otros, los siguientes:

- Clave de productos y servicios (cuenta con 52,839 claves de productos y servicios).
- Clave de unidad de medida (cuenta con 3,306 unidades de medida).
- Moneda (cuenta con 178 tipos de moneda).
- Impuestos, tasa o cuota y tipo de factor.
- Régimen Fiscal.
- Tipo de comprobante.
- Formas de pago.
- Métodos de pago.
- Aduana.
- País.
- Código Postal.
- Tipo Relación.
- Uso CFDI.

Es importante mencionar que no todos los catálogos resultan aplicables de manera obligatoria a la totalidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet que se expidan, algunos son utilizados exclusivamente tratándose de casos particulares.

Lo más relevante de este asunto, es la implementación de un catálogo exclusivo para la identificación de los productos y servicios que puedan ser proveídos por los contribuyentes con base en una lista integrada por parte de la Organización de las Naciones Unidas.

Sin embargo, este catálogo generó cierto temor e incertidumbre entre los contribuyentes, ya que el propio catálogo tiene cierta complejidad para la identificación de actividades particulares<sup>84</sup>, ya que no se trata de un sistema sencillo para su uso e incluir una clave que no correspondiera al producto o servicio objeto de la operación podría generar contingencias para los contribuyentes.

Es por lo anterior que el Servicio de Administración Tributaria publicó en su página de Internet una herramienta de apoyo que permite a los contribuyentes a identificar de manera más sencilla la clave correspondiente a las actividades realizadas por las cuales se deba expedir un comprobante fiscal digital por Internet. Este buscador puede ser encontrado en el link <http://200.57.3.89/PyS/catPyS.aspx>, el cual lleva a las personas interesadas a la interfaz que se muestra a continuación:

**Actualizamos la factura**

Catálogo de Productos y Servicios Consulta el video tutorial

**Catálogo de Unidades de Medida** Claves Sugeridas

En esta herramienta podrás identificar la clave del Producto o Servicio que deseas facturar, para lo cual, deberás seleccionar el **Tipo**, posteriormente la **División**, enseguida el **Grupo**, y por último la **Clase**; dar clic en "Buscar" y obtendrás las claves asociadas.

Tipo: Seleccione...  
o puedes buscar por palabra en el catálogo

División:

Grupo:

Clase:

Buscar Limpiar Resultados

85

Lo anterior mantiene el mismo orden de ideas aplicable al caso bajo análisis. Las modificaciones realizadas por el Servicio de Administración Tributaria en relación con los comprobantes fiscales digitales por Internet han estado

<sup>84</sup> Entre las situaciones que causaban incertidumbre a los contribuyentes es que el catálogo de productos y servicios no se encuentra adaptado completamente a la realidad económica en México, ya que de un inicio se podían encontrar más de 100 claves identificando diferentes tipos de manzanas, no obstante no era viable encontrar un concepto aplicable o análogo a uno de los alimentos básicos en la gastronomía mexicana, la tortilla.

Del mismo modo podíamos encontrar conceptos que se encuentran ajenos al mercado mexicano, como son los combates contra guerrillas o incluso en relación con armamento nuclear.

<sup>85</sup> Imagen tomada de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria ([www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)).

encaminados en homologar la manera en que los contribuyentes llevan a cabo sus procesos de facturación.

Una muestra de lo anterior es la publicación del Catálogo de Productos y Servicios, el cual contiene una base de datos de, entre otros, servicios que pueden ser prestados por los contribuyentes, sin embargo, a pesar de contener una vasta cantidad de supuestos es imposible que ésta contenga los casos específicos aplicables para todos los contribuyentes<sup>86</sup>.

De tal modo, la tendencia va más enfocada a la sistematización de los esquemas existentes que en el desarrollo de conceptos para facturar, por lo que resulta evidente que en caso de llevar a cabo sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales deberán solicitar mayor información y documentación que le permitan corroborar que las actividades manifestadas por los contribuyentes fueron efectivamente realizadas, ya que los comprobantes fiscales digitales por Internet no permitirán contener información más detallada o específica dependiendo del caso particular.

Lo anterior es congruente con la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la cual se determina que el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, por lo que únicamente resulta necesario dar la idea de algo delimitado, considerando la gran cantidad de servicios que pueden prestarse.

Esto permite que demás elementos para identificar o detallar los servicios en cuestión puedan encontrarse en un documento alternativo que se encuentre en poder del propio contribuyente.

Lo anterior incluso es reconocido por el propio Código Fiscal de la Federación, ya que el artículo 28<sup>87</sup> establece de manera general que, entre otras cosas, la

---

<sup>86</sup> Como ya se ha mencionado, tratándose de casos especiales, las autoridades fiscales a través de reglas misceláneas obligan a los contribuyentes a incluir un complemento al comprobante fiscal en cuestión, a través del cual se incluirá la información específica dependiendo de la naturaleza de la operación.

<sup>87</sup> Apartado A de la fracción I del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación vigente para 2018. “Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

*I. Para efectos fiscales, la contabilidad se integra por:*

*A. Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras*

contabilidad de los contribuyentes se encuentra integrada por diversos elementos como es la documentación comprobatoria de los asientos contables efectuados, al igual que aquélla que permita acreditar los ingresos y deducciones del propio contribuyente.

## Conclusiones

*“Como nada es más hermoso que conocer la verdad, nada es más vergonzoso que aprobar la mentira y tomarla por verdad”<sup>88</sup>*

Para este apartado, se retomarán las conclusiones alcanzadas por los Tribunales en disputa para concluir si la resolución adoptada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió de manera plena la contradicción de tesis que ha sido sujeta de análisis en el presente trabajo, para concluir con los elementos relevantes durante el proceso de resolución de dicha contradicción.

En el caso resuelto por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, éste consideró que para dar debido cumplimiento al requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 (descripción del servicio), la misma debe ser clara y suficiente para que resulte posible definir la naturaleza de la operación y la aplicación de los respectivos efectos fiscales (deducción o acreditamiento según sea el caso). Sin embargo, se considera viable que los comprobantes fiscales tengan interacción con demás documentación complementaria que integre la contabilidad del contribuyente, a fin de que estos puedan brindar plena certeza de la realización del servicio en cuestión.

Este análisis resulta adecuado para evitar transgredir los derechos del contribuyente ya que éste se encuentra en cumplimiento con el requisito previsto por la disposición antes citada, por lo que considerarlo de otra manera se podría causar un perjuicio grave a su realidad jurídica debido a que estaría tributando de manera distorsionada a su capacidad contributiva real.

Así, el referido Tercer Tribunal concedió la razón al contribuyente, desestimando los argumentos esgrimidos por las autoridades fiscales y determinando un procedimiento de actuación indebido.

Por su parte, en un caso similar, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito consideró erróneamente que para considerar que se cumple con el requisito en cuestión (descripción del servicio) debe señalarse de

---

*leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.*

(...)”

<sup>88</sup> Marco Tulio Cicerón

manera íntegra la naturaleza y detalles de los servicios que son amparados por el comprobante fiscal en cuestión, señalando que resulta incorrecto que esta información pueda encontrarse en documentos distintos.

Lo anterior con base en una interpretación gramatical de la norma, ya que para dicho Tribunal el término “describir” no da lugar a ambigüedad alguna y debe entenderse como para el propio lenguaje, es decir que no tiene una connotación distinta a la fiscal, por lo que debe ser entendido como la representación detallada de algo por medio del lenguaje, identificando sus partes o propiedades, por lo que mediante el uso de una idea general no basta para considerarse “descripción”.

Así, este Tribunal reconoció la postura adoptada por las autoridades fiscales, las cuales determinaron que los comprobantes fiscales aportados por el contribuyente no resultaban suficientes para acreditar la materialidad de la operación que dio origen a dichos comprobantes, por lo que no se tuvo por cumplido el requisito previsto en la fracción V del multicitado artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 y desestimando las deducciones para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta y el acreditamiento del impuesto al valor agregado amparado mediante los comprobantes en cuestión.

Dicha resolución ocasionó un fuerte agravio a la parte afectada, ya que fue obligada a pagar un monto de impuesto mayor al correspondiente a su capacidad contributiva, violando uno de los principios respecto de los cuales descansa el régimen impositivo mexicano, el principio de proporcionalidad.

Adicionalmente, este Tribunal no tomó en cuenta la lectura de la citada disposición bajo una postura pro persona, encaminada a buscar el mayor bien para un individuo o en su caso, la postura que menos mal cause, la cual debe prevalecer no obstante dicha lectura no tenga un impacto positivo en la recaudación Federal.

Lo anterior no significa que se debe tener una postura laxa ante los contribuyentes cuando se detecte la comisión de prácticas indebidas u omisiones a las obligaciones previstas por la legislación fiscal, ya que estas circunstancias causan una lesión al erario público y faltan a una de las obligaciones de los mexicanos previstas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la contribución al gasto público<sup>89</sup>.

Adicionalmente, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito estaba permitiendo que el Servicio de Administración Tributaria

---

<sup>89</sup> Fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. “*Son obligaciones de los mexicanos:*

(...)

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

fuera más allá de lo previsto por la legislación fiscal vigente, ya que al desestimar los efectos fiscales dados por el contribuyente a los comprobantes fiscales en cuestión únicamente al considerar que estos no cumplían cabalmente con los requisitos en cuestión, se estaba imponiendo una sanción que no se encuentra previsto dentro de la normativa aplicable.

Ahora bien, del análisis realizado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a los criterios adoptados por ambos Tribunales, ésta se vio en la necesidad de interpretar la norma bajo diversos criterios y de manera integral, a fin de escudriñar la intención del legislador al momento de agregar dicha disposición dentro del propio texto del Código Fiscal de la Federación<sup>90</sup>.

También facilitó esta revisión el hecho de que anteriormente dicha Segunda Sala ya había analizado respecto de temas con cierta semejanza, pero cuyo objeto principal es de diferente índole respecto de aquellos que fueron resueltos por los Tribunales en cuestión, a través de los cuales se tienen interpretaciones que más que favorecer al contribuyente, son tendientes a preservar y proteger los principios y derechos previstos en la propia Carta Magna.

En este sentido, la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala del Máximo Tribunal comienza por realizar una interpretación lógico-conceptual de la disposición en cuestión, ésta determina que el requisito previsto por la norma de referencia debe tenerse por cumplida a la luz de cada caso en particular, dado que de otra forma se ocasionaría un grave daño al patrimonio de los contribuyentes sujetos de revisión, al determinarles un pago mayor de impuestos que no atiende a su realidad económica.

Por otra parte, esta resolución está acorde con las nuevas tendencias a través de las cuales se está dando mayor fuerza al fondo de los asuntos en lugar de intentar desestimar los hechos por simples vicios de forma que pudieran llegar a tener<sup>91</sup>. En este sentido, la Segunda Sala está privilegiando la materialidad de la operación en cuestión, permitiendo que los contribuyentes estén en posibilidad de tomar una deducción o acreditamiento, según corresponda, no obstante la descripción contenida en el comprobante fiscal pueda parecer insuficiente o equívoca.

---

<sup>90</sup> Como se mencionó, esta disposición anteriormente se encontraba prevista en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

<sup>91</sup> El 27 de enero de 2017 se publicó en el Diario Oficial de la Federación del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación, mediante el cual se incluyó un nuevo procedimiento dentro de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Este nuevo medio de resolución, conocido como “Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo”, el cual es una opción que debe ejercerse en caso de que así se solicite por temas de conveniencia. Este procedimiento tiene como objetivo fundamental el garantizar el derecho fundamental al acceso a la justicia completa y expedita.

Esto se encuentra alineado con una lectura pro persona de la norma, ya que no se está previendo el cumplimiento de requisitos excesivos que administrativamente puedan ocasionar que el propio contribuyente no se encuentre en capacidad de cumplimiento, ya que en ciertos casos puede ser sencillo describir el servicio objeto del comprobante fiscal y en otros tantos, su descripción o identificación resulta inoperante.

Cabe recalcar que esta ha sido una tendencia que ha sido plenamente identificada por parte de las autoridades fiscales, ya que con la entrada en vigor de la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales por Internet, los contribuyentes se han visto obligados a estandarizar los procesos de facturación a fin de que estos sean afines a los sistemas utilizados por el Servicio de Administración Tributaria, permitiendo que estos cuenten con información en tiempo real que les permita generar estadísticas y en otros casos, datos previos de los contribuyentes para agilizar y simplificar los procesos de auditoría.

En este sentido, no sería viable llevar a cabo una estandarización considerando que el universo de servicios que pueden ser prestados por los contribuyentes, por lo cual, para la versión 3.3 del Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente prevé la publicación de múltiples catálogos que son utilizados para el llenado y expedición de dichos comprobantes.

Si bien el Catálogo de Productos y Servicios contiene una vasta cantidad de ejemplos, no es posible que éste contenga la totalidad de los servicios que pueden ser prestados por los contribuyentes, por lo que estos deben atender a la naturaleza del mismo y seleccionar aquel que resulte más apegado al propio servicio en cuestión.

Por lo anterior, el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 no requiere que la descripción del servicio previsto por el propio comprobante fiscal sea basta o detallando de manera plena el servicio prestado, bastará con que se haga referencia a este y pueda ser identificado plenamente, no obstante exista información adicional que se encuentre en documentación complementaria.

## Bibliografía

Arteaga, J. R. B. (1997). Nociones fundamentales de derecho tributario (Vol. 1). Universidad del Rosario.

Azuela, H. S. (2002). Nociones de derecho positivo mexicano. Pearson Educación.

Código Fiscal de la Federación (1939).

Código Fiscal de la Federación (1982).

Código Fiscal de la Federación (2008).

Convención Americana sobre Derechos Humanos

De Secondat Montesquieu, C. L. (1820). Del espíritu de las leyes (Vol. 1). Administración.

EYGM Limited. (2018). Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide [archivo PDF]. Recuperado de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2018/\\$FILE/Worldwide%20VAT,%20GST%20and%20Sales%20Tax%20Guide%202018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2018/$FILE/Worldwide%20VAT,%20GST%20and%20Sales%20Tax%20Guide%202018.pdf).

GOB.MX (2018). Diálogos por la justicia cotidiana [archivo PDF]. Recuperado de [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/79028/Di\\_logos\\_Justicia\\_Cotidian a.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/79028/Di_logos_Justicia_Cotidian a.pdf).

Internal Revenue Service (2018). Recordkeeping. Recuperado de <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/recordkeeping>.

Ley del Impuesto al Valor Agregado (2008).

Ley del Impuesto sobre la Renta (2008).

Ley del Impuesto sobre la Renta (2014).

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Lobato, R. R. (2014). Derecho fiscal. Oxford University Press.

López, J. N. (1989). Bases de política fiscal y derecho. UASLP.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

Paredes, V. E. A., & Emilio, V. (2012). Métodos de interpretación jurídica. [archivo PDF]. Recuperado de <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/quid-iuris/article/viewFile/17406/15614>.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2018). Lo que todo contribuyente debe saber "8". La defensa del contribuyente [archivo PDF]. Recuperado de [http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/d efensa-del-contribuyente/files/downloads/todo\\_loq\\_contribuyente\\_julio27%5B4%5 D.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/d efensa-del-contribuyente/files/downloads/todo_loq_contribuyente_julio27%5B4%5 D.pdf)

Resolución Miscelánea Fiscal para 2018.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (2018). Exposición de motivos [archivo PDF]. Recuperado de <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=Wct5OSsXp/CsyLrt7V+fcbersxDgpKEVzWw h7nP7HuGnKmWUhJHIMnju+ZuRExIPe/Kw31K/Y1azz9sBknmQsQ==>.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (2018). Sistema de consulta de ordenamientos. Recuperado de <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJ yUaDmLk2WdW3fN+WSMgtFabyn8XDLgxpXWNmMtrQS7FLR5BKG2q7Q==>.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (2018). Sistema de consulta de ordenamientos. Recuperado de <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJ yUaDmLk2WdVZGgwDuQA3dfqDvpj1GNfmK3F5KRPPkF+tBwvkMBpeJg==>.

Villegas, H. B., & Fessia, M. E. (1987). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (Vol. 1). Buenos Aires, Argentina; Ediciones Depalma.