



# 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

---

Análisis de la tesis de 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 que integra el servicio o uso o goce que amparan.”*

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta la

**Lic. Inés Trejo Chávez**

Ciudad de México a 22 de agosto de 2019.

# INDICE

## [INTRODUCCION](#)

### CAPITULO I

#### DE LA EJECUTORIA

- 1.1 [Competencia de la Segunda Sala.](#)
- 1.2 [Identificación de los principios y reglas en el contenido de la resolución del Tercer Tribunal Colegiado.](#)
- 1.3 [Identificación de los principios y reglas en el contenido de la resolución del Segundo Tribunal Colegiado.](#)
- 1.4 [Identificación de los principios y reglas en el contenido de la resolución de la Segunda Sala.](#)

### CAPITULO II

#### ANÁLISIS DOCTRINAL DE LA INTERPRETACIÓN

- 2.1 [Interpretación de las normas fiscales.](#)
- 2.2 [Interpretación \*in dubio contra fiscum\* e \*in dubio pro fisco\*.](#)
- 2.3 [Método de interpretación gramatical.](#)
- 2.4 [Método de interpretación sistemático.](#)
- 2.5 [Método de interpretación lógico.](#)
- 2.6 [Método de interpretación histórica.](#)
- 2.7 [Método de interpretación genética.](#)
- 2.8 [Método causal teleológico.](#)
- 2.9 [Método de interpretación analógica o extensiva.](#)
- 2.10 [Método de argumentación a partir de los principios.](#)

### CAPITULO III

#### ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA

- 3.1 [Método de interpretación utilizado por el Tercer Tribunal Colegiado.](#)
- 3.2 [Métodos de interpretación utilizado por el Segundo Tribunal Colegiado.](#)
- 3.3 [Métodos de interpretación utilizados por la Segunda Sala.](#)
- 3.4 [Crítica de la interpretación efectuada por la Segunda Sala.](#)

### CAPITULO IV

#### COMPROBANTES FISCALES REGULACIÓN Y EVOLUCIÓN

- 4.1 [Análisis de la evolución de los comprobantes fiscales.](#)
- 4.2 [Procedimiento previsto el artículo 69-B del CFF.](#)
- 4.3 [Versión 3.3 de la factura electrónica.](#)
- 4.4 [Propuesta de establecer los casos de excepción en los que la descripción del servicio puede contar en documento distinto al comprobante fiscal.](#)

## V. [CONCLUSIONES](#)

## [BIBLIOGRAFIA](#)

## Introducción

En esta investigación se realizará el análisis de la Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro se precisa en el siguiente párrafo; así como de la ejecutoria que le dio origen, identificando los principios involucrados que se pretenden tutelar, las reglas contenidas en las mismas, los hechos más relevantes, y marco jurídico.

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.

Asimismo, se llevará a cabo el estudio de los argumentos emitidos por el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito; ambos en Materia Administrativa; los cuales tras el ejercicio interpretativo llevado a cabo de manera distinta por cada uno de ellos; lo cual veremos a lo largo del presente trabajo pero sobre un mismo punto jurídico, no obstante que las cuestiones fácticas no hayan sido iguales, se suscitó una divergencia de criterios entre ellos, es decir, una contradicción, motivo por el cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el ámbito de su competencia y facultades se pronunció respecto los criterios discrepantes a fin de unificarlos y de esta manera proporcionar certidumbre a las decisiones judiciales, emitiendo la Jurisprudencia de mérito.

Lo anterior se llevará a cabo con el fin de emitir una propuesta de excepción a fin de enumerar en qué supuestos es posible que los pormenores de la descripción del servicio uso o goce que amparen los comprobantes fiscales consten en un documento distinto, basada en el análisis de los criterios aislados que discrepan y fueron producto de análisis en la contradicción de tesis 232/2017 los cuales pretenden dar luz a la laguna en la normatividad fiscal aplicable atendiendo, principalmente, a lo señalado en la Doctrina Legal; así como al amparo del método de interpretación histórico evolutivo, respecto la modificación que la normatividad fiscal ha venido sufriendo en materia de comprobantes fiscales, derivado que los mismos han sido utilizados como una herramienta para que los contribuyentes lleven a cabo la simulación de operaciones inexistentes en busca de un beneficio fiscal, actualizándose el ilícito de evasión fiscal, traducándose tal acto en una disminución significativa en el pago de la carga tributaria correspondiente, causando un daño al erario, es decir, una disminución en la recaudación fiscal que merma el gasto público, en otros conceptos.

Todo lo anterior para finalmente exponer una alternativa de solución que contemple las ventajas y desventajas, o pros y contras que traería aparejada dicha propuesta.

# CAPITULO I

## DE LA EJECUTORIA

### 1.1 Competencia de la Segunda Sala

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro de su ámbito de competencia y con el objetivo de unificar criterios, en lo particular lo planteado por el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, ambos en Materia Administrativa, emitieron Jurisprudencia por contradicción de tesis, al suscitarse una discrepancia de criterios jurídicos sobre un mismo punto de derecho.

El maestro Ignacio Burgoa nos dice que la jurisprudencia se traduce en las interpretaciones y consideraciones jurídicas integrativas uniformes que hace una autoridad judicial designada para tal efecto por la ley, respecto de uno o varios puntos de derecho especiales y determinados que surgen en un cierto número de casos concretos semejantes que se presenten, en la inteligencia de que dichas consideraciones e interpretaciones son obligatorias para los inferiores jerárquicos de las mencionadas autoridades y que expresamente señale la Ley.

Siendo sus dos finalidades esenciales: la de interpretar el derecho legislado y la de crear o construir el derecho con ocasión a los casos concretos que se sometan al conocimiento de los tribunales. Atendiendo a esas dos finalidades, sin las cuales es imposible concebir siquiera a la jurisprudencia, ésta no entraña simplemente la mera función aplicativa de las normas jurídicas generales a los casos concretos, sino la ponderación científica de estas normas para descubrir su verdadero y auténtico sentido, así como la creación o construcción del derecho cuando la ley escrita adolezca de deficiencias, omisiones, imprevisiones o lagunas.

La jurisprudencia de la Suprema Corte es obligatoria para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito y jueces de distrito y para los tribunales militares, judiciales del orden común y tribunales locales o federales administrativos y del trabajo, locales o federales.<sup>1</sup>

El maestro Camero Jorge Arturo, dice que existen dos sistemas de integración jurisprudencial, que son el de reiteración y el de contradicción de tesis. El sistema de reiteración consiste en que un criterio definido al emitir una ejecutoria, establece un precedente en el sentido ahí contenido, si ese criterio, al cual se le denomina tesis aislada o simplemente tesis es reiterado en otras cuatro ejecutorias dictadas por el mismo órgano jurisdiccional en el mismo

---

<sup>1</sup> Burgoa, Ignacio, El juicio de amparo, 24ª. ed., Porrúa, México, 1991. p. 819, 821 825, 827 y 829.

sentido, sin que entre uno y otro precedente se resuelva algún asunto en sentido contrario al criterio sentado en éste integra jurisprudencia. En el caso de la jurisprudencia se requiere que cada uno de los asuntos que conforman los precedentes, haya sido aprobado por unanimidad de votos.

El sistema de contradicción de tesis consiste en que, existiendo criterios interpretativos sustentados por dos o más Tribunales Colegiados de Circuito respecto de un mismo tema, contrapuestos o contradictorios entre sí, mediante la denuncia correspondiente, las Salas o el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dependiendo de la materia o el tema sobre que versen esos criterios, deben decidir cuál de ellos es el que debe prevalecer, ya sea alguno de los contendientes, o bien, uno diverso a éstos.

Dicha situación también puede presentarse respecto de las tesis sustentadas por las dos Salas que integran la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuyo caso, es el Pleno el que debe decidir cuál es el criterio prevaleciente. En estos casos, el criterio definido por el órgano resolutor, siempre y cuando sea decidido cuando menos por el voto favorable de ocho ministros en el caso del Pleno y de cuatro en el caso de las Salas, integra jurisprudencia; es decir, que a diferencia del sistema de reiteración, en ese caso no se sienta un precedente, sino que mediante una sola resolución se define jurisprudencia de observancia obligatoria.

Como puede advertirse de lo que se ha señalado, solamente el Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación pueden establecer jurisprudencia por contradicción de tesis, puesto que sólo dichas instancias son competentes para resolver dichas contradicciones.<sup>2</sup>

Agregando a lo anterior, los artículos 215, 216 y 217 de la Ley de Amparo vigente en 2019, establecen respectivamente que la jurisprudencia se establece por reiteración de criterios, por contradicción de tesis y por sustitución. La jurisprudencia por reiteración se establece por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en salas, o por los tribunales colegiados de circuito. La jurisprudencia por contradicción se establece por el pleno o las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por los Plenos de Circuito. La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en salas, es obligatoria para éstas tratándose de la que decreta el pleno, y además para los Plenos de Circuito, los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales. La jurisprudencia que establezcan los Plenos de Circuito es obligatoria para

---

<sup>2</sup> Camero Campo, Jorge Arturo, Tendencias recientes de la jurisprudencia en materia de la propiedad intelectual en México. [http://www.oepm.es/cs/OEPMSite/contenidos/ponen/sem\\_jueces\\_05/Jurisprudencia/Jurisp\\_Mexico.pdf](http://www.oepm.es/cs/OEPMSite/contenidos/ponen/sem_jueces_05/Jurisprudencia/Jurisp_Mexico.pdf)

los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de las entidades federativas y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales que se ubiquen dentro del circuito correspondiente. La jurisprudencia que establezcan los tribunales colegiados de circuito es obligatoria para los órganos mencionados en la sección anterior, con excepción de los Plenos de Circuito y de los demás tribunales colegiados de circuito. La jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

En el caso a estudio la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó la Jurisprudencia por contradicción de tesis 2ª./J. 161/2017 (10ª.), cuyo rubro se precisó textualmente en la introducción del presente trabajo, con el objeto de dirimir la suscitada controversia en contradicción de tesis 232/2017, estableciendo Jurisprudencia y de acuerdo al artículo 217 de la Ley de Amparo, es obligatoria para los Plenos de Circuito, los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

Amén lo anterior, el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, ambos en Materia Administrativa, hicieron una interpretación distinta del alcance y aplicación de lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, es decir, emitieron criterios diversos sobre un mismo punto de derecho.

Artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008. Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberá reunir lo siguiente:

...

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

Artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2012. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

...

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

Como podemos observar la fracción V, del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, tiene una reforma en 2012, en el sentido de señalar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio, uso o goce que amparan y no únicamente señalar la cantidad y clase de mercancías o

descripción del servicio que amparen, se entiende que el legislador lo modificó a fin de darle mayor precisión al precepto legal en comento.

### **1.1.1 Identificación de los principios y reglas en el contenido de la resolución del Tercer Tribunal Colegiado**

El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al analizar el alcance del requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, en lo que se refiere a la obligación de señalar en los comprobantes fiscales la descripción del servicio que amparan, determinó que dicho requisito podía ser plenamente cubierto no solo con lo señalado en un comprobante fiscal, sino a fin de llevar a cabo la descripción del servicio que amparaban, podía estar contenido detalladamente en lo establecido en un contrato de prestación de servicios del cual emanarán dichas facturas.

En lo particular, el quejoso llevó a cabo diversas deducciones al amparo de erogaciones ostentadas en comprobantes fiscales en los que se señaló como descripción del servicio el servicio de almacenaje y almacenaje en otras. A lo cual el Servicio de Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de comprobación, rechazó tales deducciones aludiendo que, en primer término, no todos los gastos son deducibles o acreditables, puesto que entre otros requisitos, se tiene que dicha erogación debe cumplir con el hecho de ser indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

Por lo que a fin de que el gasto o erogación fuese deducible la descripción del servicio que amparan los comprobantes fiscales comúnmente llamadas facturas, debía ser necesariamente detallada, como lo establece el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, esto a fin de que la autoridad fiscal pudiese verificar si era una erogación estrictamente indispensable.

Por consiguiente, el Servicio de Administración Tributaria argumentó que el contribuyente debió señalar en los comprobantes fiscales por concepto la prestación de servicios profesionales de almacenaje, ya que dicho concepto comprendía los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías y no únicamente servicio de almacenaje y almacenaje, como en la especie aconteció.

Por esta razón, el quejoso señaló que el origen de las facturas en estudio estaba en un contrato de prestación de servicios, en el cual se especificaba en el objeto de dicho instrumento legal en qué consistía el servicio de almacenaje, y que el mismo era la base para entender que el servicio a que se referían las facturas no era respecto al espacio físico en que se guardan los bienes dejados en prenda, sino al servicio de personal capacitado para el manejo y resguardo de dichos bienes.



En suma, podemos apreciar que resulta ambiguo y oscuro que el contribuyente haya indicado en los comprobantes fiscales como descripción del servicio, el servicio de almacenaje y almacenaje, ya que con tal señalamiento no es posible considerarlo como una descripción pese al requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V, de Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, transcrito con antelación, en el que textualmente se dispone como requisito la descripción del servicio; de ahí que pudiéramos inferir que verdaderamente el servicio se trataba de un arrendamiento de un espacio físico con el fin de guardar bienes dejados en prenda, no así por un servicio de prestación de servicios profesionales de almacenaje, ya que el contribuyente estaba en plena capacidad de describir el servicio señalando si se trataba de un servicio de supervisión, control o administración, como el Servicio de Administración Tributaria lo argumento ante el Tercer Tribunal Colegiado.

Considerando que la solicitud por parte de la autoridad fiscal no implicaba un detalle del servicio prestado exagerado, como lo podía ser, a manera de ejemplo el señalar la dirección de donde se prestaría el servicio, el número de personal que lo prestaría, el tiempo o lapso de los servicios, la mercancía sobre la cual versaba el servicio de prestación de servicios profesionales de almacenaje, entre otros. Además los conocedores del supuesto servicio prestado son los dos contribuyentes que intervinieron en el acto, esto es, el prestador y el receptor del servicio, o bien, el emisor y el receptor del comprobante fiscal que avala la realización del acto, por lo que la descripción clara del servicio que se tratase no implicaba mayor esfuerzo, o bien el poseer un conocimiento técnico especializado.

Pero el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al emitir su juicio, invocó el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre las Renta, vigente en 2008, el cual establece que a fin de que la deducción de un gasto sea procedente debe ser entre otros requisitos, el ser estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

En este último párrafo podemos observar que el Tercer Tribunal Colegiado señala como fundamento para determinar si la erogación efectuada por el quejoso al amparo de un comprobante fiscal es o no deducible o acreditable, que el gasto que avalaba la factura debía ser estrictamente indispensable para los fines de la empresa, motivo por el cual resulta conveniente abundar en el tema.

Las deducciones autorizadas 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 cumplan 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.<sup>3</sup>

Agregando a lo anterior un acta constitutiva es un documento formal celebrado ante un fedatario público, como lo es un notario público, mediante el cual una sociedad tiene su origen, en dicho documento legal se determina su denominación social, el tipo de sociedad, los miembros de la administración, pero en lo que nos concierne se estipula el objeto social de la persona moral, es decir, el giro o actividades que serán su fin. En consecuencia, para que un gasto pueda ser deducible o acreditable es imprescindible e indispensable de dicha erogación sea necesaria para que la persona moral logre cumplir con ese objeto social estipulado en su acta constitutiva, misma que es registrada ante el registro público de la propiedad y del comercio.

A más de lo anterior la autoridad judicial se ha pronunciado señalando en qué casos un gasto puede considerarse estrictamente indispensable para una empresa, lo que ocurre cuando le reporte un beneficio tal que, de no efectuarlo, se dejaría de estimular su actividad productiva.<sup>4</sup> De ahí que podemos concluir que a fin de que un gasto se considere estrictamente indispensable debe existir una razón de negocios que justifique la erogación, debiendo estar relacionado con el objeto social de la empresa y ser necesario para alcanzar los fines de la misma.

A continuación, tenemos que el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al emitir su criterio, se basa en el principio de proporcionalidad, al señalar que mediante las facturas o comprobantes fiscales se determina el monto que se permite deducir o acreditar, esto con el objetivo de que el contribuyente que realice la erogación tribute a su real capacidad contributiva.

De ahí que el razonamiento del Tercer Tribunal Colegiado busca tutelar el principio de proporcionalidad tributaria, sin embargo, omite hacer un estudio bajo algún método o canon de interpretación adicional a fin de emitir su interpretación, limitándose, tal y como se aprecia en su argumentación, a la preocupación por tutelar el principio de proporcionalidad sin tomar en cuenta

---

<sup>3</sup> Tesis 2ª. CIII/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XX, diciembre de 2004, p. 565.

<sup>4</sup> Tesis I.1º.A.80A (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. III, octubre 2014, p. 2825.

algún otro sistema de estudio del objeto del amparo, esto es, del alcance de lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

Artículo 31. 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.

Al respecto el maestro Sergio Francisco de la Garza considera que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV, del artículo 31 Constitucional es de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellos los tributos. En la distribución de las cargas la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales y que tal postulado no puede cumplirse si no se toman en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. Asimismo, nos dice que el gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos sociales y que el concepto material estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general.<sup>5</sup>

También el maestro Adolfo Arriola Vizcaíno nos dice que los principios en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, representando las guías supremas de todo el orden jurídico fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos, ya que de lo contrario asumirían caracteres de inconstitucionalidad y por ende carecerían de validez jurídica, estando los afectados facultados para interponer el correspondiente juicio de amparo y evitar así les sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores de la Constitución.

Añade que en cuanto al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, por lo que la Constitución impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos.

---

<sup>5</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 19ª. ed., México, Porrúa, 2001, pp. 142, 272.

En este contexto se debe entender como proporcionalidad a la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados y en el caso del principio de proporcionalidad se debe entender que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero sin que dicha cantidad represente prácticamente el total de los ingresos netos que haya percibido, pues de darse el caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confiscara los bienes de los ciudadanos.<sup>6</sup>

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido Jurisprudencia, estableciendo que en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.<sup>7</sup>

Con base en lo anterior, se entiende la importancia del principio de la proporcionalidad, pero no solo para el contribuyente, sino de igual forma para el estado, ya que por una parte, efectivamente el particular debe contribuir al gasto público en función de su capacidad contributiva económica, debiendo ser dicha contribución acorde con su capacidad, pero por otro lado el Estado debe allegarse de los recursos económicos para el cumplimiento de su fin, debiendo ser estos recursos de igual forma en proporción con la capacidad de contribución de los gobernados, es decir, dicha sinergia debe guardar un equilibrio, una proporcionalidad.

En suma, del criterio emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, se denota la preocupación por tutelar el principio de proporcionalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción

---

<sup>6</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 18ª. ed., México, Themis, 2204, p. 245, 253, 256.

<sup>7</sup> Tesis P./J.24/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p.35.

IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; al señalar infundado que la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, haya desestimado los comprobantes fiscales de la quejosa, por haber señalado como descripción del servicio el servicio de almacenaje y almacenaje y no la prestación de servicios profesionales de almacenaje, como el Servicio de Administración Tributaria argumentó, al ser un concepto más detallado; comprendiendo en dicho concepto de forma global los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías ya que de la mención hecha por la quejosa se podía entender que los comprobantes fiscales amparaban en realidad el arrendamiento del espacio físico para almacenar mercancía, por lo que dicho gasto resultaría no necesario para los fines de la empresa.

Del mismo modo, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver que la autoridad fiscal tenía que analizar los comprobantes fiscales del contribuyente a la par y en conjunto con el contrato de prestación de servicios celebrado por la quejosa y un tercero, ya que de su contenido en particular en la cláusula del objeto del instrumento legal, se derivaban los conceptos de forma detallada que amparan las facturas y de las cuales se podía desprender la descripción del servicio que amparaban y que de resultar un gasto necesario para el fin u objeto de la empresa, esta podía deducir o acreditar el gasto efectuado, era en el principio de proporcionalidad tributaria el que fundaba su criterio.

Sin embargo, el Tercer Tribunal Colegiado pasó por alto lo establecido en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008 y 2012 el cual reza:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Es decir, que el precepto legal antes transcrito establece entre otras cosas que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta y que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Precepto legal que en la especie resulta evidente que

el Tercer Tribunal Colegiado no tomó en cuenta para el análisis y estudio del objeto del amparo interpuesto.

Terminando que se considera que la actuación de la autoridad fiscal, no violentó el derecho del contribuyente en cuanto al principio de proporcionalidad se refiere, máxime que el Tercer Tribunal Colegiado fue más allá de la norma, ya que recordemos que las sentencias emitidas tanto por Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, ambos en Materia Administrativa, respectivamente, así como la ejecutoria y jurisprudencia de mérito emitidas por la Segunda Sala, versan sobre lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, el cual señalaba de forma medular y en lo que nos ocupa que era requisito de los comprobantes fiscales señalar la descripción del servicio que amparasen.

Sin embargo, de la simple lectura del mismo, se puede constatar que dicho precepto legal no establece de forma alguna la posibilidad de que el comprobante fiscal en su naturaleza de documento comprobatorio de la realización de un acto o transacción puede sustentarse como origen del mismo en un contrato privado entre dos contribuyentes en el cual se señale en la parte concerniente al objeto del instrumento legal, los detalles de una prestación de un servicio y no así en el comprobante fiscal.

Por lo que no podemos llegar al punto de aseverar que el Servicio de Administración Tributaria estaba obligada a analizar lo señalado en los comprobantes fiscales al amparo de un contrato que dice el Tercer Tribunal Colegiado les dio origen, y que de no hacerlo de ese modo podría implicar una violación a la garantía de proporcionalidad del contribuyente, sin analizar si realmente el servicio que amparaban los comprobantes fiscales era o no indispensable para las actividades de la quejosa.

Lo que, es más, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió criterio formando Jurisprudencia en el sentido de que pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, siendo una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como

deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso.<sup>8</sup>

## **1.2 Identificación de los principios y reglas en el contenido de la resolución del Segundo Tribunal Colegiado**

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, se pronunció respecto el amparo directo interpuesto por la quejosa cuyo objeto social estipulado en su acta constitutiva era la compraventa de maquinaria pesada y fabricación de estructuras metálicas.

Inversamente el Segundo Tribunal Colegiado resolvió el amparo interpuesto en contraposición con lo señalado por el Tercer Tribunal Colegiado, ambos en Materia Administrativa, no obstante que ambos versaban sobre un mismo punto de Derecho, por lo que se insiste que al haber criterios encontrados sobre un mismo hecho jurídico se suscitó la contradicción de tesis, motivo por el cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue competente para conocer del tema.

En la especie la quejosa efectuó diversas deducciones o acreditamientos derivadas de erogaciones amparadas en facturas o comprobantes fiscales cuya descripción del servicio que se señaló en las mismas fue mano de obra de calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno y mano de obra Cerralvo, siendo su objeto social la compraventa de maquinaria pesada y fabricación de estructuras metálicas.

De ahí que el Segundo Tribunal Colegiado consideró que el señalamiento en la descripción del servicio de los comprobantes fiscales antes aludidos era genérico e insuficiente, en términos del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, ya que la descripción de mano de obra de calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno y mano de obra Cerralvo, no permitía conocer realmente qué tipo de servicio realmente fue proporcionado y si era imprescindible para la actividad comercial de la contribuyente, es decir, estaba acorde al objeto social de la persona moral, mismo que constaba en su acta constitutiva, el cual consistía en la compraventa de maquinaria pesada y fabricación de estructuras metálicas.

El anterior pronunciamiento lo llevo a cabo el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito en Materia Administrativa, con base en los siguientes razonamientos y que para mayor practicidad se enumeran a continuación:

---

8 Tesis 1ª./J.103/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, p. 108.

1.- El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, en su fundamentación aludió a lo sostenido en la Tesis Aislada 1ª. CLXXX/2013 (10ª.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual consideró aplicable, por analogía, no obstante la misma versaba respecto el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, al señalar que la tesis se pronunciaba respecto al acto de deducir o acreditar con base en facturas o comprobantes fiscales.

Dicha tesis aislada 1ª. CLXXX/2013 (10ª.), señala que los comprobantes fiscales o facturas son los medios de convicción mediante los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o transacciones que realizan para efectos fiscales, por lo que si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que se debe pagar una contribución, entonces deberá emitir la factura correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar. En el mismo sentido, quien solicite un servicio o intervenga en un acto por el que se genera una contribución, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo, atendiendo a que las facturas sirven para cumplir con lo señalado en el artículo 29, del Código Fiscal de la Federación, con el fin de dejar constancia de que existió un acto gravado y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, y atendiendo a la mecánica impositiva de cada ley fiscal, los comprobantes fiscales o facturas se utilizan de igual modo para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios; pero solamente se pueden considerar como comprobantes fiscales los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación y, en su caso, con los establecidos en las leyes fiscales especiales, es decir, a la normatividad aplicable dependiendo de la naturaleza del tributo.<sup>9</sup>

De lo anterior se desprende que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al fundar una parte de su razonamiento lógico jurídico en la tesis aislada 1ª. CLXXX/2013 (10ª.) en comento, hace énfasis que solo se podrá considerar como comprobantes fiscales aquellos que cumplan cabalmente con los requisitos establecidos para tales efectos en todas las fracciones del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

2.- El Segundo Tribunal Colegiado realizó el estudio del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, en el sentido etimológico de la palabra describir, contemplada en dicho ordenamiento, ya que dicho artículo como lo hemos visto establece la obligación en los comprobantes fiscales de señalar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que

---

<sup>9</sup> Tesis 1ª. CLXXX/2013 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 1, Mayo 2013, p. 524.



amparen para el ejercicio fiscal de 2008, o bien, señalar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio o uso o goce que amparan, en el ejercicio fiscal de 2012, esto tras la reforma efectuada en ese último año señalado al precepto legal.

Efectivamente el Segundo Tribunal Colegiado señaló de forma general que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española decía que describir significa definir imperfectamente algo no por sus predicados esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades; representar a alguien o a algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias; representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje, etcétera.

Es decir, que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, analizó los diversos significados de la palabra describir contenida en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008 y 2012, concluyendo que el significado del verbo contenido en dicho precepto legal era un requisito formal establecido por el legislador, y que su implicación era que no resultaba suficiente con que las facturas contuviesen la cita de la idea general del servicio, sino que implicaba la explicación detallada del servicio prestado, señalando sus distintas partes, cualidades o circunstancias. Concluyendo que la palabra describir es un requisito formal, por lo que los comprobantes fiscales no solo deben señalar de manera general el servicio del que se traten sino la explicación detallada del mismo.

3.- Así mismo el Segundo Tribunal Colegiado hace un estudio de los comprobantes fiscales señalando que los mismos acreditan la posible realización de un gasto, pero que ello no implica que tengan efectos fiscales ya que dicha procedencia dependerá de diversos factores como lo es el tipo de contribuyente del que se trate, es decir, su naturaleza, su objeto social, entre otros, y si la erogación es susceptible de deducirse o acreditarse. Siendo los comprobantes fiscales de gran importancia ya que representan para el contribuyente y para el Servicio de Administración Tributaria, un elemento de prueba para demostrar por un lado la existencia de un gasto o erogación el cual podría ser susceptible de deducir o acreditar, así como un ingreso o acto gravable. Insistiendo que la función de los comprobantes fiscales es ser un elemento de prueba y por tal motivo las facturas deben contener los requisitos de identificación necesarios y básicos para conocer quién lo expidió, a favor de quién, y bajo que concepto.

Concluyendo el Segundo Tribunal Colegiado que lo anteriormente expuesto resulta ser el fundamento por el cual se debe detallar el servicio o actividad que justifica la emisión del comprobante fiscal o factura, a fin de tener certeza de que el gasto o erogación efectuado es indispensable para la actividad comercial, es decir, para cumplir con el objeto social señalado en el acta constitutiva del contribuyente, para que sea procedente su deducción o

acreditamiento. Razón por la cual dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo, ya que no permitiría conocer si se trata de un gasto o una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen los artículos 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta o el artículo 5º, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Siendo que el emisor de la factura tiene la obligación de pormenorizar el motivo del servicio, lo que significa detallar en qué consiste, considerando sus características esenciales.

Como muestra señala el Segundo Tribunal Colegiado que en el caso del impuesto al valor agregado, además de la factura se requiere que el impuesto que se desea acreditar cumpla con requisitos de fondo y forma. En cuanto a fondo se tiene que el artículo 5º, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, estipula que es necesario que el impuesto corresponda a bienes, servicio o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de las actividades distintas de la importación, por las que se debe pagar el impuesto o por las que se aplique la tasa del 0%. En cuanto a forma, se requiere que el señalamiento del pago del impuesto al valor agregado conste en el comprobante fiscal respectivo de forma expresa y por separado en la factura.

De igual manera el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, consideró pertinente aclarar que tampoco se tenía que llevar al extremo de entender la obligación de describir el servicio, en el sentido de exigirse la incorporación en el comprobante fiscal de los elementos ajenos, como lo podía ser en el caso de un servicio de capacitación, el pormenorizar en la factura el personal capacitado, el lugar en que se llevó a cabo la misma, las listas de asistencia, entre otros, sino que la descripción del servicio era únicamente respecto de contener los datos suficientes que informarán claramente el servicio que se prestó y que probaba la factura.

Ciertamente que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, resolvió el amparo directo interpuesto por la contribuyente cuyo objeto social era la compraventa de maquinaria pesada y fabricación de estructuras metálicas y que la misma efectuó diversas deducciones de gastos o erogaciones cuya descripción del servicio que se señaló en las facturas respectivas fue la mano de obra de calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno y mano de obra Cerralvo; resolviendo que dicha descripción fue genérica, puesto que no permitía conocer cuál fue el concepto que justificó su emisión, con el objeto de constatar si tal servicio era realmente indispensable para la actividad comercial de la contribuyente, y si estaba relacionado con el objeto social estipulado en su acta constitutiva, ya que la descripción por sí misma no permitía saber la clase de servicio que en el caso fue proporcionado a la quejosa, y si éste era necesario para su actividad comercial a fin de que resultará procedente su deducción.

Añadiendo el Segundo Tribunal Colegiado que del término de mano de obra, no puede desprenderse con claridad cuál fue el servicio realmente

prestado a la quejosa, dado que dentro de ese concepto puede haber lo relacionado con las áreas de producción o de algún servicio, las áreas administrativas, de gestión relacionada con personal directivo o generada por el área comercial, o bien, el área constructora de una empresa, por citar algunas.

En base a lo anterior el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito en Materia Administrativa, emitió la tesis IV.2º. A. 132 A (10ª.) la cual reza:

COMPROBANTES FISCALES. LA "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON EstrictAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.

De acuerdo con los artículos 5o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, uno de los requisitos para que sea acreditable la primera contribución referida y, por ende, deducible, es que las erogaciones realizadas sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. En relación con ello, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación prevén, en lo que interesa, que los comprobantes fiscales, además de las exigencias relativas, tales como la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio por el que se expiden, deben ser impresos por establecimientos autorizados por la autoridad hacendaria. En este contexto, del análisis en torno a los comprobantes fiscales y su función, se colige que están dotados de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que el documento, por sí mismo, se utilice para la función que fue creado, es decir, como un elemento de prueba; razón por la cual, deberá contener aquellos elementos de identificación necesarios y básicos para saber quién los expidió, a favor de quién y, en lo que interesa al caso, por cuál concepto (servicios), lo que explica por qué debe detallarse el servicio o actividad que justificó la emisión del comprobante, pues con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento en cuestión. En ese contexto, la locución "descripción del servicio o del uso o goce que amparen", contenida en la fracción V del artículo 29-A citado, alude a una referencia del servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiado, de manera que dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido por

la causante, ya que ello no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen los preceptos inicialmente mencionados. Por tanto, la "descripción del servicio" a que alude el último artículo indicado, la cual otorga certeza de la existencia del hecho u acto querido, debe constar en los comprobantes fiscales y no en un documento diverso, por ejemplo, un contrato de prestación de servicios, pues su impresión en alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado, finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista en los preceptos citados. Lo anterior, a efecto de demostrar que los gastos que amparan son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción.<sup>10</sup>

Al respecto analizaremos ciertos puntos señalados por el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito en Materia Administrativa en la Tesis IV.2º. A. 132 A (10ª.) que nos ocupa. En primer término tenemos que el artículo 5º, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2008, señala que para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse, diversos requisitos, entre ellos, la fracción I, dispone que el impuesto al valor agregado, corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en la Ley ó a las que se les aplique la tasa 0%.

Para los efectos de la citada Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aún cuando no se esté obligado al pago de dicho impuesto, señalando de igual modo que tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esa Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

Al respecto el Diccionario Jurídico Mexicano nos dice que el acreditamiento fiscal es un término usado por las leyes fiscales para indicar que una cantidad de un impuesto o tributo pagado en ciertas circunstancias puede ser tomado en cuenta para el pago del mismo o de otro impuesto o

---

<sup>10</sup> Tesis IV.2º. A. 132 A (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. III, febrero de 2017, p. 2174.

tributo que haya de pagarse en otras circunstancias. De forma particular en el impuesto al valor agregado, se refiere al acreditamiento del impuesto trasladado. Siendo este acreditamiento la pieza medular en la cual descansa el sistema de dicho impuesto, para procurar que la imposición indirecta tenga un impacto definido y conocido en las operaciones gravadas.<sup>11</sup>

También el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre las Renta vigente en 2008, señala que las deducciones autorizadas deberán reunir entre otros, el ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se tratasen de donativos no oneroso ni remunerativos, que satisficieran los requisitos previstos en dicha Ley y que para el efecto estableciera el Servicio de Administración Tributaria.

El Diccionario Jurídico Mexicano dice que la deducción es la acción y efecto de deducir. En una segunda acepción significa derivación, acción de sacar una cosa de otra. Las deducciones de carácter contable son muy diferentes a las deducciones de carácter fiscal, ya que contablemente pueden hacerse todas las deducciones que se obtuvieron por gastos de la compañía, de la persona moral o física, en tanto que, para efectos fiscales deberán cumplir con los requisitos que la normatividad establece. El tema de las deducciones ha sido muy controvertido, pues la autoridad hacendaria ha tenido que cambiar la legislación para efectos de evitar deducciones por parte de los contribuyentes, y lo ha realizado con una frecuencia notable.<sup>12</sup>

De modo que el Segundo Tribunal Colegiado tenía especial interés por precisar que a fin de que el impuesto al valor agregado pudiese ser acreditado, y por ende deducible, se debía cumplir con el requisito de que las erogaciones ó gastos realizados fuesen estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, es decir, para el cumplimiento de su objeto social estipulado en su respectiva acta constitutiva. Siendo necesario para alcanzar los fines de su actividad el desarrollo de esta y que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo de la sociedad.

Empero dejo de considerar el marco fáctico, ya que recordemos que el objeto social de la quejosa era la compraventa de maquinaria pesada y fabricación de estructuras metálicas, por lo que si bien es cierto, la descripción del servicio que llevo a cabo en los comprobantes fiscales no fue abundantemente detallada también es cierto que al ser su actividad preponderante la compraventa de maquinaria y más la fabricación de estructuras mecánicas es evidente que requieren de personal, es decir, de mano de obra, que lleve a cabo dichas actividades, toda vez que la fabricación

---

<sup>11</sup> Valadés, Diego L. Et al., Diccionario Jurídico Mexicano México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p. 62.

<sup>12</sup> Ibidem, p. 1007, 1008.

requiere de mano de obra calificada que lleve a cabo el proceso conjunto de operaciones unitarias necesarias para modificar las características de las materias primas.

De igual modo en la Tesis pronunciada por el Segundo Tribunal Colegiado se invoca al artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, señalando que en referencia a ellos los comprobantes fiscales debían contener además de las exigencias vertidas en dichos artículos, la cantidad, clase de mercancías o descripción del servicio por el cual se expidiesen a partir del ejercicio fiscal 2008 los mismos debían ser impresos por establecimientos autorizados por la autoridad fiscal, es decir se abandonaba la manera de que los propios contribuyentes elaboraran o hicieran sus facturas de manera individual. Enfatizando el Segundo Tribunal Colegiado que la función de los comprobantes fiscales es ser un elemento de prueba razón por la cual, los mismos debían contener aquellos elementos de identificación necesarios y básicos para saber quién los expidió, a favor de quién y por cuál concepto, siendo la justificación del por qué debía detallarse en el caso que nos ocupa el servicio o actividad que justificará la emisión del comprobante, a fin de que se tuviese la certeza de que el gasto efectuado fuese indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento del impuesto al valor agregado respectivo.

En esta misma línea cita que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, al señalar descripción del servicio o del uso o goce que amparen alude a una referencia del servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiario, por lo que dicho señalamiento no podía ser tan ambiguo que no informase el servicio recibido por la causante, ya que ello no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de la actividad de la persona moral como lo exigen los artículos 5º., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en concordancia con el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Terminando en que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, al señalar como requisito de los comprobantes fiscales la descripción del servicio pretende otorgar certeza de la existencia del hecho u acto, debiendo constar en el comprobante fiscal y no en documento diverso.

#### **1.4 Identificación de los principios y reglas en el contenido de la resolución de la Segunda Sala.**

Derivado de los criterios emitidos por el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en Materia Administrativa y por el Segundo Tribunal del Cuarto Circuito Colegiado, ambos en Materia Administrativa, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló que toda vez que ambas

autoridades habían analizado una misma hipótesis jurídica o punto jurídico, suscitándose una diferencia de criterios en cuanto si la obligación contenida en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 y 2012, referente a la descripción del servicio únicamente debía constar en el comprobante fiscal relativo o era factible de detallarse en documento distinto; por tanto con el fin de proteger la seguridad jurídica de los gobernados en la interpretación del artículo que nos ocupa la Segunda Sala, se pronunciaría en cuanto a las siguientes interrogantes:

1.- ¿Como se cumplía con el requisito de la descripción del servicio en los comprobantes fiscales, estipulado en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 y 2012?

2.- ¿Si el cumplimiento de la descripción del servicio contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 y 2012, únicamente debía constar en el comprobante fiscal relativo o era susceptible de detallarse en documento distinto?

Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo que la misma ya se había pronunciado respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, así como a su Constitucionalidad desde el punto de vista de los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

Al respecto el principio de legalidad tributaria está contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y consiste en que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirvan de base para calcular una contribución, esto es, exige que el legislador determine sus elementos esenciales para evitar una actuación caprichosa de las autoridades administrativas en la exigencia del pago respectivo.<sup>13</sup>

Por otra parte, el principio de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso consiste en hacer mesurable la actuación pública, buscando que cada medida que se adopte en el ejercicio del poder estatal sea equilibrada y razonable, libre de todo capricho o abuso; así, dicho principio impone la justicia en la medición de los medios que se dispongan en relación con un fin determinado, una "adaptabilidad" que transforme el efecto de la actividad impositiva pública objeto de esa actividad. Es una regla de equilibrio de la acción impositiva del Estado dirigida a un objeto determinado, es decir, vincula la medida de comparación a un objeto justificador de la imposición,

---

13 Tesis 1ª. CXXXVII/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, septiembre de 2009, p. 446.

colectivamente relevante, valorando las consecuencias de la imposición según sus efectos, atendiendo al objeto de aquélla.<sup>14</sup>

Además, la Segunda Sala señaló que el término descripción era de uso común y de sencilla comprensión, por lo que no resultaba ambiguo ya que en las tres acepciones que se señalan en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, existe el elemento medular, es decir, dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades. Por lo que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, al establecer la obligación de señalar la descripción del servicio, se trata de la delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal o factura. Concluyendo que el concepto legal en estudio no provoca incertidumbre jurídica como la quejosa lo pretendía hacer valer.

Igualmente la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dice que lo señalado en los comprobantes fiscales o facturas, no limita las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria o autoridad fiscal, ya que si la misma considera que los comprobantes fiscales o facturas de los contribuyentes no van acorde con el acto o transacción realizado, tiene plenas facultades de requerir la información necesaria en atención a dicho acto en particular, y de resultar procedente y fundado no acceder a la pretensión de los contribuyentes atendiendo al caso en particular de que se trate. Por lo que la autoridad fiscal podía ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación, la autenticidad y legalidad de las facturas.

Añadiendo que el Servicio de Administración Tributaria puede determinar la procedencia de la operación y la eficacia del documento comprobatorio, por lo que puede ser rechazado si existiera razón para ello, ya que el comprobante fiscal o factura simplemente demuestra la posible realización de un gasto o erogación, por lo que no bastaba que existiera una factura para que está tenga efectos fiscales, sino que esta sujeta a la revisión de las operaciones que ampara, así como a la comprobación de requisitos que tienen la finalidad de que el comprobante fiscal sea eficaz, como elemento de prueba de la transacción u operación que ampara y respecto la cual se tiene la intención de acreditar o deducir el impuesto o contribución, razón por la cual deberá señalar aquellos requisitos de identificación necesarios y básicos para tener el conocimiento del servicio prestado.

Finalmente señala que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, en cuanto a lo que se refiere a la descripción del servicio prestado debe contenerse en el comprobante fiscal o factura, y que dicho requisito se cumple cuando se señala

---

14 Tesis 1ª. CLXXXI/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. XX, mayo de 2013, p. 525.



la idea de dicho servicio, delimitando sus partes o propiedades, de manera que el citado precepto y porción normativa no genera inseguridad jurídica, dado que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el ordenamiento legal, respecto a cómo se tiene que cumplir dicho requisito.

Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hace referencia a la tesis, cuyo rubro reza:

#### PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL

La tesis en comento nos señala que el principio de seguridad jurídica en materia fiscal, es uno de los pilares en los que se sustenta el sistema fiscal mexicano, tutelando que el contribuyente no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y en consecuencia en estado de indefensión. Por lo que el contenido medular del principio de seguridad jurídica en materia fiscal es el tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la Ley y sus consecuencias. De tal manera que las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia fiscal se pueden resumir en: 1.-La certeza del derecho, es decir, en la estabilidad del ordenamiento legal al tener un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o contradicción entre dos artículos o leyes, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre las soluciones jurídicas que dispone el contribuyente, en caso de no cumplirse con lo previsto en la normatividad. 2.- La incapacidad de la arbitrariedad, que es básicamente a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.<sup>15</sup>

Concluye en este punto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, diciendo que la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal o factura, implica que sea de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo trascendente es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

En cuanto a la segunda interrogante consistente en ¿Si el cumplimiento de la descripción del servicio contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 y 2012, únicamente debía constar en el comprobante fiscal relativo o era susceptible de detallarse en documento distinto?, la Segunda Sala señaló que ella misma ha precisado que los comprobantes fiscales o facturas son los medios de convicción o prueba

---

<sup>15</sup> Tesis 2ª./J. 140/2017 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, octubre de 2017, p.

por los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos, operaciones o transacciones que realizan para efectos fiscales.

Por lo que si un contribuyente realiza una transacción u operación e interviene en un acto que actualiza el hecho imponible por el que deba pagar alguna contribución, tiene la obligación de emitir el comprobante fiscal digital correspondiente a fin de determinar su situación fiscal respecto la contribución o impuesto del que se trate y por otra parte el contribuyente que solicite un servicio, o bien, intervenga en un acto o transacción por el que se genera un impuesto, debe solicitar el comprobante fiscal o factura correspondiente.

Añade la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que los comprobantes fiscales digitales sirven para cumplir con la obligación contenida en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, a fin de dejar constancia verificable de que existió una operación, acto o transacción gravado por una contribución y determinar la situación fiscal particular del contribuyente del que se trate y que en atención al proceso impositivo de cada Ley fiscal, las facturas también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos tributarios pero hace la aclaración de que no cualquier medio de convicción puede considerarse como un comprobante fiscal o factura, sino exclusivamente los que cumplan los requisitos contemplados en el artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación, y los ordenamientos especiales fiscales aplicables al caso concreto .

Amén señala cuál ha sido la interpretación que ha sustentado la misma Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las distintas legislaciones que han establecido los requisitos de los comprobantes fiscales, así como las obligaciones de los contribuyentes que los expiden y los contribuyentes que los ocupan para acreditar o deducir una contribución o impuesto, lo cual alude en forma de antecedentes mediante el análisis de cuatro Tesis mismas que se analizan a continuación:

**1.- COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN.**

La tesis en comento señala que el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, establece los requisitos que deben reunir los comprobantes fiscales o facturas, respecto de las cuales el artículo 29, tercer párrafo, del citado Código apunta que el adquirente de bienes o el usuario de servicios tiene la obligación de verificar que la factura respectiva contenga dichos requisitos en su totalidad. Asimismo, que cuanto a los datos referidos en el artículo 29-A, fracción I, del multicitado Código, siendo estos el nombre, razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien expedía la factura, el usuario del documento debía cerciorarse de que dichos datos se contuviesen en ella, ya que de ello dependería la procedencia de la deducción o el acreditamiento del impuesto. No obstante, dicho cercioramiento

únicamente vinculaba al contribuyente, a favor de quien se expediese el comprobante fiscal o factura a verificar que esos datos estuviesen impresos en el comprobante y no respecto la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del emisor.<sup>16</sup>

**2.- COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN NO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR QUE CONTENGAN EL SEÑALAMIENTO RELATIVO A SI EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN SE HACE EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PARCIALIDADES.**

En la Tesis de mérito la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció en el sentido de que los artículos 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se advertía que los obligados al pago del impuesto al valor agregado y quienes realizarán los actos o actividades a que se refería el artículo 2o.-A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tenían la obligación, de expedir comprobantes fiscales, los cuales debían contener, además de los requisitos establecidos por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el señalamiento del impuesto trasladado expresamente y por separado a quien adquiriese los bienes, los usará o gozará temporalmente, o bien, recibiera los servicios, y cuando el comprobante amparará actos o actividades por los que debiera pagarse el impuesto, deberían señalarse en el mismo expresamente si el pago de la contraprestación se hacía en una sola exhibición o en parcialidades. Asimismo que el artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación establecía los requisitos formales que debían reunir los comprobantes fiscales, respecto de los cuales, en términos del artículo 29, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, el adquirente de bienes o el usuario de servicios debía verificar que la factura respectiva los contuviese en su totalidad, y por lo que hacía a los datos establecidos en el artículo 29-A, la fracción I, del multicitado Código, concernientes al nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes del emisor del comprobante, el usuario del documento debía cerciorarse que dichos datos se contuviesen en él y fuesen los correctos, ya que de ello derivaría la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo. Concluyendo que la verificación no vinculaba al contribuyente a favor de quien se expedía el comprobante en el sentido de verificar el debido cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, entre los que se encontraban el señalamiento a si el pago de la contraprestación se hacía en una sola exhibición o en parcialidades, pues la obligación se limitaba a verificar que el comprobante

---

<sup>16</sup> Tesis 2ª./J.160/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta novena Época, t. XXIII, enero de 2006, p. 762.

fiscal o factura contuviese los datos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.<sup>17</sup>

**3.- COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2ª./J 161/2005 (\*)].**

Señala que derivado de una nueva reflexión esa Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se apartaba del criterio de considerar que el contribuyente que expidiese comprobantes fiscales y no hubiese dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y por tanto no fuese posible localizarlo, no necesariamente significaba que las facturas fueran nulas o carecieran de valor probatorio, pues dicha omisión no daba lugar a dicha sanción, ya que la misma no estaba prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, ya que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica. Destacando que la conclusión efectuada no limitaba las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria o autoridad fiscal, pues de considerarse que los comprobantes fiscales o facturas exhibidas por un contribuyente no amparaban la transacción u operación realizada, la autoridad fiscal antes mencionada estaba en plena facultad de solicitar la información necesaria y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer una deducción o acreditamiento, sin perjuicio de que existiesen otras razones por las que no se procediera acceder a dicha intención.<sup>18</sup>

**4.- COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.**

Determina que en relación a la línea argumentativa desarrollada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis jurisprudencial 2ª./J. 87/2013 (10a.) (\*), tratándose de comprobantes fiscales, la obligación del contribuyente en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se limitaba a verificar: a) El nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes fuesen correctos y b) Se tuviese impreso el número de folio, el lugar y las fechas de impresión y de expedición, así como los datos del impresor autorizado por el Servicio de Administración Tributaria. Lo anterior, en virtud

---

<sup>17</sup> Tesis 2ª./J. 35/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta novena Época, t. XXVII, marzo de 2008, p. 150.

<sup>18</sup> Tesis 2ª./J. 87/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXII, julio de 2013, p. 717.

de que la verificación del cumplimiento de la obligación de que los comprobantes fiscales o facturas sean impresas por un establecimiento autorizado constituía una obligación a cargo del tercero que los expedía y que no podía trascender a la esfera jurídica del contribuyente, pues su deber se reducía a verificar los datos contenidos en la factura. Por lo que el valor probatorio del comprobante impreso en un establecimiento no autorizado por la autoridad fiscal quedaba sujeto a las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria, mismo que podía requerir la información adicional necesaria para determinar la efectiva realización de la transacción u operación, así como la autenticidad y legalidad del comprobante que la respaldaba.<sup>19</sup>

Es decir, que la Segunda Sala efectuó una investigación de los antecedentes emitidos por ella misma mediante las tesis antes mencionadas respecto los comprobantes fiscales, los datos que debían contener y las obligaciones de verificación a cargo del emisor de las facturas así como del receptor, con la finalidad de que fuesen efectivamente medios probatorios de la celebración de un acto o transacción y sus posibles consecuencias fiscales como lo podían ser la figura fiscal del acreditamiento o de la deducción.

En suma la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que la respuesta a la segunda pregunta en el sentido de que ¿Si el cumplimiento de la descripción del servicio contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 y 2012, únicamente debía contar en el comprobante fiscal relativo o era susceptible de detallarse en documento distinto?, era que por regla general la descripción debía constar en el documento fiscal de manera que se tuviese la certeza respecto al mismo, es decir, al servicio, uso o goce que amparaban; pero determinó que excepcionalmente era susceptible de detallarse en un documento distinto con el objeto de determinar qué integraba la prestación o sobre qué se otorgaba el uso o el goce.

Añadiendo que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria, es decir, de la autoridad fiscal, ya que si está llegase a considerar que las facturas presentadas por los contribuyentes no amparan la operación realizada, esta en facultades de requerir toda la información concerniente al comprobante fiscal del que se trate, y de ser procedente no acceder a la pretensión del contribuyente de una deducción o un acreditamiento.

Concluye que por mayoría de razón la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, debe cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso que amparen de manera

---

<sup>19</sup> Tesis 2ª/J.113/2014, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, diciembre de 2014, p. 339.

clara, dando la idea de algo delimitando en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente y atendiendo a la gran variedad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por objetivo determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará importante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales o facturas correspondientes se solicite. Ejemplifica diciendo que, si se emite una factura describiendo como servicio prestado el de asesoría financiera, dicha descripción proporcionaría una idea general del servicio prestado, pero por sí mismo no implica con certeza plena en qué consistió dicha asesoría y si resulta o no estrictamente indispensable para efectos de solicitar su deducción o acreditamiento.

Añade que el derecho de audiencia, así como el derecho a la seguridad jurídica, la llevaron a concluir que en el caso de los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara, delimitando sus partes o propiedades, por regla general se entenderá que los comprobantes fiscales respectivos cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la federación vigente en 2008 y 2012.

Ahora bien, aclara que como la acción es omnicomprendensiva, es decir, que lo comprende o incluye todo, resulta que la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal, el cual tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce y que resulta relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante el comprobante fiscal correspondiente se solicite.

Agregando que con la reforma al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2012, el Poder Ejecutivo Federal buscó simplificar los requisitos fiscales con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes. Cabe recordar que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio fiscal de 2008, es decir, antes de la reforma que alude la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establecía que en los comprobantes fiscales se debía señalar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen; posteriormente en el ejercicio fiscal 2012 se modifica en el sentido de señalar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio o uso o goce que amparan.

En consecuencia, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dictó su criterio con carácter de Jurisprudencia, el cual para mayor precisión se transcribe a continuación:

COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.

El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Tesis 2ª./J. 161/2017 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, enero de 2018, p. 355.

## CAPITULO II

### ANÁLISIS DOCTRINAL DE LA INTERPRETACIÓN

#### 2.1 Interpretación de las normas fiscales.

El maestro Narciso Sánchez Gómez nos dice que en el lenguaje coloquial la interpretación denota, entre otras cosas, explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de los textos faltos de claridad; en consecuencia, la interpretación no es privativa del derecho, ya que toda expresión que contenga un sentido puede ser interpretada y así interpretar será indagar y conocer con veracidad el íntimo sentido de determinada expresión o palabra.

La interpretación de una norma jurídica se refiere a la explicación en su sentido literal, gramatical, así como desentrañar el verdadero pensamiento del legislador conforme al interés social que dio origen a ese precepto. En otras palabras, ello significa encuadrar los hechos que se dan en la realidad social a la hipótesis normativa.<sup>21</sup>

Así mismo el maestro Juan Manuel Ortega Maldonado señala que cualquier estudio sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias en el ámbito federal, debe forzosamente partir del contenido del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, el cual reza:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Sostiene que el precepto legal alude a dos etapas diferentes pero que constituyen una solución de continuidad: la interpretación y la aplicación de las normas jurídico-tributarias sustantivas. La interpretación jurídica tiene por objeto precisar cuál es el significado de la norma que se estudia, para lo cual debe de acudirse a un análisis gramatical, sistemático, histórico y teleológico, entre otros; lo que permite determinar con precisión qué dice la norma, cuál es

---

<sup>21</sup> Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 4ª. ed, México, Porrúa, 2004, p. 61.



su proposición, cuál es su exacto significado y, por ende, dejar al descubierto la voluntad e intención del legislador.

Resulta trascendente dentro del tema de la interpretación de las leyes fiscales, determinar la naturaleza jurídica de estas normas, es decir, señalar si tienen iguales características que las normas de otras ramas del derecho o si de lo contrario, debe estimarse que son normas jurídicas excepcionales equiparables a las sancionadoras o penales. La importancia del tema puede fácilmente ponerse de manifiesto tan luego se repara en que, si calificamos a las normas tributarias como excepcionales, entonces en congruencia, se debe sostener que mantienen criterios exclusivos de interpretación. Si por el contrario se sostiene que las normas fiscales tienen las mismas características que cualquier otra norma jurídica, esto es, que provienen de los mismos órganos facultados para crearlas, que realizada la situación de hecho prevista en ella surge una obligación y que ante el incumplimiento de la misma surge una sanción, entonces debemos admitir que sus métodos de interpretación deben ser los mismos que los utilizados para cualquier disciplina jurídica.

En tiempos pasados se pensaba que las normas fiscales eran normas jurídicas de excepción porque eran producto de la supremacía del poder político y otros autores sostenían que debían equipararse a las normas punitivas, sancionadoras y restrictivas de los derechos individuales. Por esa razón uno de los criterios de interpretación más socorrido era el de *in dubio pro fisco*, todo lo que favoreciera al fisco, precisamente porque sus fines eran superiores a los del contribuyente o *in dubio pro contribuyente*, todo lo que favorezca al contribuyente pues esté pretendería defender sus derechos individuales frente a la Hacienda Pública rapaz, que actuaba en una relación de supraordenación y no de coordinación.

Actualmente la mayoría de los autores coincide en señalar que las normas tributarias no difieren de las de otros ordenamientos, por lo que las normas tributarias y las otras normas jurídicas comparten las mismas cualidades y consecuentemente utilizan los mismos sistemas de interpretación, debiendo descartarse entonces la interpretación profisco, contra fisco o la interpretación económica en su sentido tradicional que prevalecía en épocas pasadas, es decir, atendiendo a la razón económica que les dio origen.<sup>22</sup>

Resulta aplicable la tesis 1ª. LXXII/2004, la cual señala:

INTERPRETACIÓN DE LA LEY. SI SU TEXTO ES OSCURO O INCOMPLETO Y NO BASTA EL EXAMEN GRAMATICAL, EL JUZGADOR PODRÁ UTILIZAR EL MÉTODO QUE CONFORME

---

22 Ortega Maldonado, Juan Manuel, Primer curso de derecho tributario mexicano, 10ª ed., México, Porrúa, 2204, p. 271, 272.

A SU CRITERIO SEA EL MÁS ADECUADO PARA RESOLVER EL CASO CONCRETO.

En esta tesis mencionada se señala que de acuerdo con el artículo 14, cuarto párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la autoridad judicial resolutora de la cuestión jurídica, deberá hacerlo conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la Ley y, a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho, al respecto los juzgadores no están obligados a aplicar un método de interpretación específico, por lo que válidamente pueden utilizar el que acorde con su criterio sea el más adecuado para resolver el caso concreto. No obstante, en principio deberá utilizarse el literal, pues como lo establece el precepto constitucional mencionado, los fallos judiciales deberán dictarse conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, con lo que se constriñe al juzgador a buscar la solución del problema que se le presente considerando en primer lugar lo dispuesto expresamente en el ordenamiento jurídico correspondiente.<sup>23</sup>

## **2.2 Interpretación *in dubio contra fiscum* e *in dubio pro fiscum*.**

El profesor Francisco Cárdenas Elizondo nos señala que el problema de la interpretación de las normas fiscales se ha planteado en la doctrina a partir de dos puntos de vista. Por una parte, se sostiene que las normas del Derecho Fiscal tienen la misma naturaleza ordinaria que otras normas jurídicas, rechazándose el carácter excepcional atribuido antiguamente a las normas tributarias, y por tanto, se consideran aplicables los métodos válidos para la interpretación del Derecho en general; en sentido contrario, otra corriente estima que, dadas las relaciones jurídicas que se establecen entre los entes públicos y los particulares con motivo de la imposición, impiden la aplicación de las reglas comunes de interpretación, pues las leyes fiscales son de naturaleza especial, razón por la cual, se deben interpretar y aplicarse según sistemas también particulares.

En el segundo enfoque se pueden distinguir tres posiciones diversas. La primera, en la cual se afirma que cuando el significado de una ley fiscal no es evidente debe interpretarse siempre en el sentido más favorable para el particular *in dubio contra fiscum*; la segunda, en sentido contrario a lo anterior, sostiene que en esos casos la ley debe aplicarse en forma que favorezca al Estado *in dubio pro fiscum*; y por último la más reciente, la cual se expresa en el sentido de rechazar la aplicación de principios apriorísticos a favor del contribuyente o en beneficio del fisco, pues se estima que la ley fiscal, en virtud de su propia naturaleza, debe interpretarse rígidamente.

Estas posiciones metodológicas que parten de la consideración de la naturaleza excepcional de las normas fiscales, se pueden considerar hoy

---

23 Tesis 1ª. LXXII/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XIX, junio de 2004, p.

superadas no sólo por la doctrina sino incluso por las normas y disposiciones que disciplinan los ordenamientos tributarios de los distintos países. En el caso de México nuestro sistema fiscal federal, admite el empleo de cualquier método de interpretación jurídica, siempre y cuando no se trate de disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como aquellas que fijen las infracciones y sanciones, en supuesto la aplicación debe ser estricta, lo anterior en base a lo dispuesto por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

Interpretación en contra del Fisco. Los juristas franceses del siglo pasado partían de la concepción contractualista del impuesto, conforme a la cual el tributo es fruto de un acuerdo entre el Estado y los ciudadanos, y de esta manera el Estado asume una posición análoga a la del acreedor del derecho privado, mientras los ciudadanos asumen la propia del deudor; por ello se considera en esta posición doctrinal, que a las normas tributarias deben aplicarse las mismas reglas que legalmente son aplicables a la interpretación de los contratos, especialmente, el principio que establece que, en los casos de duda, los pactos se interpretan a favor de quien ha contraído la obligación. Con estos mismos razonamientos de la escuela francesa, se afirmó que cuando surgen dudas en la interpretación de la ley es por culpa del Estado acreedor, el cual al promulgar la norma que establezca los supuestos del nacimiento de la obligación tributaria, deberá hacerlo con la mayor claridad posible, pues si su voluntad en tal sentido no es suficientemente clara, el propio Estado debe sufrir las consecuencias, es decir, cuando la voluntad del legislador no se exterioriza en forma clara, las normas deben ser interpretadas en contra del Estado acreedor y en beneficio del ciudadano deudor.

A su vez el maestro Manuel Luciano Hallivis Pelayo señala que unos de los criterios de interpretación que tradicionalmente se han utilizado en la materia fiscal son el *in dubio contra fiscum* y el *in dubio pro fisco*. El primero de ellos, *in dubio contra fiscum* o *in dubio pro* contribuyente consiste en que en caso de duda se debe interpretar en beneficio del contribuyente. En el mundo antiguo el impuesto, donde esté encuentra sus orígenes en la sujeción política donde el vencedor adquiría poder de vida y muerte sobre el vencido y debía pagar prestaciones al Estado o grupo más fuerte, por lo cual se identificó a los tributos como contrarios a la libertad. Ante esto y la voracidad de quienes recaudaban, surge *in dubio contra fiscum*, fundado en el texto del jurisconsulto romano Modestino del Digesto *non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit*, que se traduce en no puedo apreciar que delinque aquel que, en caso de duda, adopta una interpretación que sea favorable al contribuyente. Como era difícil que los súbditos se opusieran a la autoridad del emperador, el medio que se encontró para limitar el alcance de los impuestos fue a través de las opiniones de los jurisconsultos.

Posteriormente, fue una elaboración científica por parte de los posglosadores, quienes en su estudio del derecho romano buscaron

protección para la economía de los súbitos. Por último en la Francia de los siglos XVIII y XIX, se desarrolla la idea de que las leyes tributarias deben interpretarse en forma restrictiva, para atribuirles un alcance más limitado y con ello defender las libertades de ciudadanos, se justifica esta postura con una concepción contractualista que establece que en caso de duda, las cláusulas de los contratos se interpretaran en contra de quien lo redactó y como en este caso el Estado el que redacta las normas tributarias, se debe optar por el resultado que le sea más favorable al contribuyente. En la actualidad tiene carácter residual en el derecho procesal y funciona como una regla para determinar la carga de la prueba, de forma que, para poder cobrar un impuesto, el fisco debe demostrar la existencia del hecho imponible.

El segundo criterio es el de *in dubio pro fisco*, que postula que, en caso de duda, la norma tributaria se debe interpretar en el sentido que sea más favorable al Estado para mantener las necesidades del Estado y la igualdad en el reparto tributario, porque se interpreta a favor de un contribuyente, se puede perjudicar a otro, quien deberá pagar lo que dejó de pagar aquél, ya que de todas formas el Estado debe percibir las contribuciones hasta el monto necesario para cubrir sus necesidades. Este principio se origina en una vieja tesis de la escuela francesa de Saleilles, de origen romanista, que se basa en la premisa de que, en caso de duda debe prevalecer lo colectivo sobre lo individual, por lo que se debe interpretar a favor del fisco.<sup>24</sup>

### **2.3 Método de interpretación gramatical.**

El método de la interpretación gramatical, tiene por objeto el estudio de las palabras utilizadas por el legislador para comunicar su pensamiento, siendo un criterio que exige que la interpretación de las normas se realice en atención al sentido propio de las palabras, es decir, que el texto literal de la ley se debe poner en claro mediante el empleo de las reglas gramaticales y el uso corriente del lenguaje, por lo que este método se propone encontrar el sentido de una norma en el texto de la misma, a partir de su literalidad, atribuyéndole un significado a los términos empleados en la redacción por el legislador, lo anterior con ayuda de las reglas gramaticales y del uso del lenguaje se indaga el significado de los términos en que se expresa una disposición normativa. Al respecto, dicho significado suele coincidir con el lenguaje general empleado por los miembros de la comunidad, lo anterior ya que comúnmente el legislador se sirve del lenguaje general porque se dirige a los ciudadanos y desea que sea entendido por ellos. En este contexto la interpretación literal no siempre se reduce a otorgar un significado a partir de lo que gramaticalmente expresa

---

<sup>24</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, Interpretación en materia tributaria, México, Biblioteca jurídica virtual del instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/6.pdf>

un texto, ya que precisamente la necesidad de interpretarlo surge de la ambigüedad o confusión que presenta su redacción o, sencillamente, de la controversia que sobre su alcance se plantea.

## **2.4 Método de interpretación sistemático.**

Esta interpretación busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece, es decir, que procura el significado atendiendo al conjunto de normas o sistema del que forma parte. Por lo que un precepto no debe interpretarse de manera aislada, sino en conjunto con los demás preceptos o cláusulas que forman parte del ordenamiento. Toda vez que una de las consecuencias importantes que caracterizan un ordenamiento jurídico como un sistema, es la no coexistencia en un seno de normas incompatibles o contradictorias.

La utilidad de este método para la jurisprudencia se da en dos situaciones: en primer lugar, el hecho de que la interpretación de un código cualquiera requiere de una concordancia continua con los textos de otros códigos y, en segundo lugar, que gracias a la combinación de disposiciones de distintas leyes, la jurisprudencia ha podido construir teorías más sólidas. Por lo que se debe entender que lo que se interpreta no es el artículo, ni la institución, ni el código, sino la totalidad del derecho, lo cual significa que el intérprete tiene el deber de contemplar armónicamente el precepto discutido bajo todos los puntos de vista y en relación, en primer término, con el conjunto de disposiciones que regulan la institución, después el orden jurídico y luego la totalidad de las normas de mismo género.

## **2.5 Método de interpretación lógico.**

Cuando la ley es poco explícita, hay que investigar por otros medios cuál fue la voluntad que la inspiró; ante esta situación, el operador jurídico puede llevar a cabo una interpretación lógica, lo que permite desentrañar por medio del razonamiento el pensamiento real y psicológico del legislador al tiempo de dictar la ley. El objetivo de utilizar el elemento lógico es el de identificar, a través del razonamiento la correspondencia entre el fin particular del precepto que se interpreta y los hechos a los cuales se pretende aplicar dicho precepto, con el objeto de verificar si la norma se adapta a las exigencias de la situación planteada ante el órgano jurisdiccional. Lo anterior en el contexto de que el precepto que se interpreta no puede ser analizado de forma aislada, toda vez que pertenece a un conjunto de normas más amplio, por ello su interpretación debe guardar correspondencia con el resto de las normas vigentes de dicho ordenamiento.

## **2.6 Método de interpretación histórica.**

Estudia los contextos anteriores que puedan influir en el entendimiento actual de las normas. En ocasiones las perspectivas gramatical o sistemática dejan abiertas ciertas interrogantes como lo es la intención del legislador al crear la norma. En base a ello es que se llega al elemento histórico de la interpretación el cual ha de tenerse en cuenta al averiguar el sentido normativamente decisivo de la Ley. Dentro de la interpretación histórica tenemos la interpretación dinámica o evolutiva, la cual consiste en tomar la histórica de las instituciones jurídicas como una tendencia hacia el futuro, con carácter progresista, es decir, como un proceso de cambio continuo, en evolución, o como un proceso irregular, con rupturas y cambios en las circunstancias que impiden entender las reglas actuales con los criterios proporcionados por regulaciones ya derogadas. Es decir, que el método de la interpretación histórica consiste en asignar significado a una norma entendiendo los precedentes existentes, comenzando con los inmediatos, por lo que entendemos esta interpretación realizada por el poder judicial sobre la base de alguno o algunos casos resueltos con anterioridad, en los que se haya interpretado una norma bajo los mismos razonamientos. Por lo que la interpretación de la Ley en ocasiones sólo será posible si se encara con las herramientas metodológicas de la ciencia histórica, ya que hay leyes cuyo sentido sólo es entendible si se reconstruye el contexto histórico en que se emitieron y al que pretendió dar respuesta. De no haber esto, no alcanzaría a conocerse el sentido y justificación de la Ley.

## **2.7 Método de interpretación genética**

Se basa en las causas que originaron el surgimiento de la ley o del contrato, ya que ninguno surge de forma casual y sin un contenido motivador específico ya que la norma legal aparece para regular una situación surgida en el seno de la comunidad, que resulta de interés general. A manera de ejemplificación en el caso de un incremento de los índices de la criminalidad, comúnmente originan penas más severas. Ese tipo de circunstancias o razones han originado el surgimiento de la ley o de los contratos, ya que en ocasiones sirven para definir el sentido de los textos que no son claros y que provocan controversia, es entonces cuando aparece la interpretación genética, siendo la que atiende a la causa, al origen y a la motivación de la ley o de los contratos.

## **2.8 Método causal teleológico.**

Consiste en atribuir significado a la norma atendiendo a la finalidad del precepto, es decir, el legislador crea una norma proponiéndose uno o varios fines de los cuales los preceptos legales son el medio, por lo que la interpretación debe realizarse tendiendo en cuenta esos propósitos buscados, en este sentido si el texto de la norma fuera ambiguo, oscuro o confuso generando de esta manera discusión su alcance, la interpretación podría apoyarse en los fines propuestos con su creación. El método teleológico se considera en la cúspide de la hermenéutica jurídica al orientarse a descubrir la finalidad de la norma siendo un instrumento eficaz para resolver conflictos sociales, lograr la paz social y organizar la vida en común.

## **2.9 Método de interpretación analógica o extensiva.**

Aunque parezca un contrasentido vincular a la interpretación con la integración, en realidad no se trata de confundir ambas figuras, sin dejar de tomar en cuenta que la integración jurídica es parte subsidiaria de la interpretación jurídica. Toda vez que la analogía permite trasladar la solución legalmente prevista para un caso, a otro distinto, no regulado por el ordenamiento jurídico, pero que es semejante al primero, tiene una concepción tradicional, según la cual es permitido colmar lagunas con base en la identidad de razón, pero también se le ha otorgado el carácter de procedimiento interpretativo, que consiste en que el juzgador explica una disposición de significado incierto, pero presente en el ordenamiento, a la luz de otra disposición no equívoca, invocando la analogía de las dos previsiones. Esta interpretación analógica o extensiva, tiene diversos instrumentos: 1.- El argumento extensivo, asume que si el legislador ha regulado expresamente un supuesto hecho, quiere reservar el mismo tratamiento para todos los supuestos esencialmente semejantes al primero, porque el sistema jurídico requiere que las situaciones similares obtengan igual trato, ya que el legislador ha resuelto todos los casos jurídicamente relevantes, siendo tarea del juzgador descubrir su regulación entre los enunciados explícitamente dictados, pues el juzgador se mantiene como aplicador de las normas que le proporciona el legislador. Lo anterior, no aplica en el caso de una laguna que deba colmarse; más bien se trata de asignar significado a un enunciado que no es claro y que, por lo mismo, debe ser interpretado, a lo cual esta tarea se hace a la luz del significado que tienen otros enunciados que mantienen similitud con el que se interpreta, el cual se le hace extensivo al alcance de los otros. 2.- El argumento a fortiori, es un procedimiento por el que una norma jurídica que predica una obligación u otra calificación normativa de un sujeto, se debe concluir que también es válida otra norma que aplique la misma calificación normativa de un sujeto. 3.- El argumento a partir de los principios, se basa en los principios

generales del derecho y se pueden utilizar como argumentos para la integración e interpretación del derecho.<sup>25</sup>

## **2.10 Método de argumentación a partir de los principios.**

Se basa en los principios generales del derecho y se pueden utilizar como argumentos para la integración e interpretación del derecho. En el primer caso, los principios son utilizados para colmar lagunas de la ley, respetando así el mandato legal de dar solución a todos los casos jurídicamente controvertidos; en el segundo, son utilizados con una finalidad interpretativa; esto es, ante la pluralidad de significados de un enunciado, se optará por aquel que mejor se ajuste a lo establecido por el principio. Es decir, a los enunciados dudosos se les atribuye significados que coinciden con la voluntad del legislador, la razón es que el sistema jurídico debe ser coherente, no solo en cuanto que sus preceptos sean consistentes, sino en cuanto a que sus normas responden a criterios o principios inspiradores comunes. A esta interpretación se le suele denominar de creación, que consiste en atribuir a un texto un significado nuevo no comprendido entre los significados identificados por la interpretación-conocimiento y deducir del texto las normas llamadas implícitas. Lo anterior supone la búsqueda del sentido de la norma, que va más allá del simple texto; exigiendo encontrar la finalidad propuesta con su creación.

## **CAPITULO III**

### **ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA.**

#### **3.1 Método de interpretación utilizado por el Tercer Tribunal Colegiado.**

El criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en Materia Administrativa sostuvo medularmente que la descripción del servicio a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, debía ser lo suficientemente clara que permitiera establecer si la erogación realizada era estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, pues de lo contrario el gasto no sería deducible; siendo claro que la autoridad tenía un especial interés o preocupación sobre las consecuencias jurídicas que implicaban el cumplimiento del requisito previsto en el precepto legal antes citado, en cuanto a señalar la descripción del servicio o uso o goce que amparasen los comprobantes fiscales, ya que dicha consecuencia sería la deducción o el acreditamiento del gasto que se amparaba en la factura, añadiendo que los artículos 31, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la

---

<sup>25</sup> Azuela Güitrón, Mariano, "La jurisprudencia en México", Antología de estudios sobre la jurisprudencia, México, SCJN, 2005, pp. 187-199.



Federación vigente en 2008, disponen que es por medio de las facturas que se consigna el monto que se permite deducir o acreditar, según sea el caso, para de esta manera quien realiza la erogación tribute conforme a su real capacidad contributiva.

Ciertamente el Tercer Tribunal Colegiado enfatiza en las consecuencias jurídicas derivadas del cumplimiento del requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V, del multicitado Código, respecto a la descripción del servicio y con ello la procedencia de deducción o acreditamiento de un tributo, lo cual significa una tributación conforme a su real capacidad contributiva. Lo anterior, no es más que la intención del Tercer Tribunal Colegiado de atender al principio de capacidad contributiva.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió Jurisprudencia en el sentido:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

El principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo cual se traduce en que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.<sup>26</sup>

En suma el Tercer Tribunal Colegiado básica y exclusivamente funda su criterio en el argumento a partir de los principios en su concepción interpretativo, esto es, que ante la pluralidad de significados de un enunciado, se optará por aquel que mejor se ajuste a lo establecido por el principio, lo anterior se entiende en aras de salvaguardar el principio de capacidad contributiva del quejoso o contribuyente, por lo que resolvió en el sentido de considerar ilegal la actuación del Servicio de Administración Tributaria al haber rechazado las deducciones o acreditamientos efectuados por el contribuyente al amparo de las facturas en las que señaló como descripción del servicio el servicio de almacenaje y almacenaje ya que consideró debió interpretarlas a la luz de lo señalado también en el objeto del contrato que dio origen a dichas facturas.

---

<sup>26</sup> Tesis P./J.109/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

Es decir, que el Tercer Tribunal Colegiado, en su resolución no realizó un análisis del contenido del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, en base a una interpretación estricta de lo ahí dispuesto, ni tampoco aplicó un método de interpretación jurídica distinto al argumento a partir de los principios, no abundó en su argumento o fundamento, sino exclusivamente se basó en salvaguardar lo que ella considero en beneficio del contribuyente, es decir, *in dubio contra fiscum* a la luz del principio de capacidad contributiva.

Asimismo, el Tercer Tribunal Colegiado señaló que el concepto que la quejosa exhibió en los comprobantes fiscales que fue el de servicio de almacenaje y almacenaje se debía interpretar al amparo de la cláusula concerniente al objeto del contrato de prestación de servicios celebrado, mismo que era el origen de las facturas objeto del juicio. En este contexto la autoridad como ya lo precisamos actúa en aras del principio de proporcionalidad, procurando que el quejoso tribute conforme a su real capacidad contributiva, por lo que consideró procedente la deducción o acreditamiento de la erogación efectuada al amparo de las facturas objeto del juicio, habiendo bastado señalar servicio de almacenaje y almacenaje, añadiendo que dichos conceptos debían ser analizados por la autoridad fiscal en el contexto del contrato de prestación de servicios, lo cual va más allá de lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V del multicitado Código, el cual no contempla en ningún momento la posibilidad de un elemento externo a los comprobantes fiscales.

Por lo que el Tercer Tribunal Colegiado no realizó una interpretación del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, en base a lo establecido en el artículo 5º del mismo Código, el cual textualmente señala en la parte que nos ocupa que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta y que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica, situación que en la especie no aconteció ya que si bien se entiende que la autoridad basó su criterio en el argumento a partir de los principios, lo cierto es que no lo motivo, es decir, no explico las razones de derecho de su determinación.

En efecto, la preocupación exclusiva del Tercer Tribunal Colegiado eran las consecuencias fiscales que tendría el contribuyente o quejoso respecto del cumplimiento o no del requisito contenido en el multicitado artículo 29-A, fracción V, de describir el servicio o uso o goce que amparaban los comprobantes fiscales, pero sin hacer un estudio de fondo, o al menos un estudio gramatical de la palabra describir, como en su caso lo llevó a cabo tanto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como el Segundo Tribunal Colegiado. Aunado a ello, el Tercer Tribunal Colegiado, fue más allá de lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la

Federación, al señalar que la descripción del servicio o uso o goce que amparasen señalada en los comprobantes fiscales debía robustecerse o complementarse con lo señalado en el apartado del objeto del contrato que dio origen a los comprobantes fiscales, lo cual a todas luces resulta fuera totalmente de lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, el cual no considera de modo alguno la posibilidad de que los comprobantes fiscales deben ser analizados en el contexto de contratos de prestación de servicios del cual supuestamente derivan, como lo asevero el Tercer Tribunal Colegiado.

Efectivamente el Tercer Tribunal Colegiado omitió señalar en su resolución las razones, fundamento o argumento en las que basaba su pronunciamiento de que el Servicio de Administración Tributaria debía analizar la descripción del servicio o uso o goce señalado en los comprobantes fiscales a la par del contrato celebrado entre los particulares el cual aseveró era el origen de las facturas.

### **3.2 Métodos de interpretación utilizados por el Segundo Tribunal Colegiado.**

Primeramente, el Segundo Tribunal Colegiado utilizó el método de interpretación analógica a fortiori en congruencia con lo dispuesto por el artículo 5º, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, el cual como se ha señalado establece que las disposiciones fiscales que no establezcan cargas se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. En este contexto el citado método se traduce en trasladar la solución legalmente prevista para un caso a otro distinto no regulado por el ordenamiento jurídico, pero que es semejante al primero y en su argumento a fortiori se traduce en el procedimiento por el que dada una norma jurídica que predica una obligación u calificación normativa de un sujeto, se debe entender que también es válida otra norma que aplique la misma calificación normativa de un sujeto.

Habiendo aplicado el Segundo Tribunal Colegiado dicho método de interpretación al señalar que con base en la tesis aislada 1ª. CLXXX/2013 (10ª.), (8), consideraba que el criterio interpretativo sustentado en ella era plenamente aplicable al caso, ya que si bien se había interpretado el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, lo relevante era que por una parte constriñe a los interesados en deducir o acreditar con base en comprobantes fiscales, a comprobar la autenticidad de los mismos, consultando en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, si el folio que amparaba dicho comprobante había sido autorizado por el emisor, y si al momento de la emisión del mismo, el certificado que amparaba el sello digital se encontraba vigente, y por la otra se tenía que el numeral 29-A del Código antes mencionado mantenía su redacción esencialmente en los mismos términos.

Además el Segundo Tribunal Colegiado al emitir su criterio aplicó el método de interpretación gramatical del significado de la palabra describir, al igual que lo hizo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero añadiendo además que de la lectura del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, se desprendía la intención del legislador respecto de qué era lo que el contribuyente debía asentar en los comprobantes fiscales, por lo que el Tribunal Colegiado también aplicó el método de interpretación causal teleológico. Del estudio mediante el método de interpretación gramatical respecto el significado y alcance de la palabra describir, requisito contenido como sabemos en el multicitado artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad concluyó que el verbo describir, orillaba a afirmar que el requisito formal establecido por el legislador, implicaba que no era suficiente que los comprobantes fiscales contuviesen la cita de la idea general, pues el vocablo descripción conlleva a la explicación detallada del servicio prestado.

Tocante al método causal teleológico éste consiste en atribuir significado a la norma atendiendo a la finalidad del precepto, es decir, tomando en cuenta que el legislador crea una norma proponiéndose uno o varios fines de los cuales los preceptos legales son el medio, siendo que el Segundo Tribunal Colegiado en su interpretación tomo en cuenta ese propósito buscado, que en la especie señaló era que no resultaba suficiente que los comprobantes fiscales contuviesen la cita de la idea general, pues el vocablo descripción conllevaba la explicación detallada del servicio prestado, explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias.

A continuación el Segundo Tribunal Colegiado procede a hacer un estudio de los comprobantes fiscales, su naturaleza, su objeto, su función, sus elementos formales y la necesidad de que dicho documento contuviese cabalmente todos los requisitos establecidos para tales efectos en la normatividad aplicable, esto en aras de que dicho documento se convierta en un comprobante fiscal siendo un medio de prueba de una transacción realizada y el cual dé cumplimiento con la normatividad tendría efectos fiscales, como lo son el acreditamiento o la deducción, atendiendo al caso en particular. La anterior deducción o acreditamiento señaló estaba en relación con lo establecido en el artículo 5º. Fracción I de la Ley del Impuesto al valor Agregado y 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta; es decir, la Segunda Sala hace un estudio a su vez basado en el método de interpretación sistemática, al procurar que el significado y alcance de la palabra describir y de las implicaciones fiscales de darse el cumplimiento de los requisitos para los comprobantes fiscales se hiciera atendiendo al conjunto de normas o sistema del que forma parte, en este caso de la normatividad fiscal, siendo en la especie la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es decir, que el Segundo Tribunal Colegiado no realizó su interpretación de forma aislada, sino en conjunto con los demás preceptos o cláusulas que

forman parte del ordenamiento y en los cuales las consecuencias legales de describir correctamente el servicio tendrían una implicación fiscal. A más también aplicó el método de interpretación lógica, el cual como ya hemos visto es un método complementario al método de interpretación gramatical, al haber relacionado el Segundo Tribunal Colegiado las diversas disposiciones de un mismo cuerpo normativo, es decir, la normatividad fiscal, como partes de un todo, en aras de la armonía legal.

No obstante el Segundo Tribunal Colegiado también explica que no podía llegarse tampoco al extremo de exigir la incorporación en las facturas de elementos ajenos como lo podía ser en el caso de un servicio de capacitación, el pormenorizar en la factura el personal capacitado, el lugar en que se llevó a cabo la misma, las listas de asistencia, entre otros, sino que la descripción del servicio era únicamente respecto de contener los datos suficientes que informarán claramente el servicio que se prestó y que probaba la factura, es decir, que también realizó una interpretación equilibrada libre de toda exageración jurídica.

En conclusión se deduce que el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito en Materia Administrativa, realizó un trabajo exhaustivo al emitir su criterio, al aplicar diversos métodos interpretativos del derecho en atento cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 5º segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, como lo son el método de interpretación gramatical, el analógico a fortiori, el teleológico, el sistemático y el lógico, esto con la clara intención de garantizar resultados aceptables y sostenibles, valorando todos los elementos de los que disponía y exponiendo los motivos concretos en los que basó su resolución.

### **3.3 Métodos de interpretación utilizados por la Segunda Sala.**

Como hemos visto el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, ambos en Materia Administrativa tuvieron discrepancia en el sentido de los criterios emitidos respecto un mismo punto de derecho, esto es, la interpretación y alcance de lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, motivo por el cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, intervino al haberse actualizado las tesis en contradicción, entrando al estudio y emitiendo su criterio respectivo, señalando en la ejecutoria a estudio que la cuestión jurídica que se requería aclarar y saber versaba sobre estas dos interrogantes: 1.- ¿Como se cumple con el requisito de la descripción del servicio en los comprobantes fiscales, estipulado en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 y 2012? y 2.- ¿Si el cumplimiento de la descripción del servicio contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 y 2012, únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?

Primeramente, dice la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que respecto a las hipótesis contenidas en esas dos interrogantes su resolución se emitiría en aras de salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes, es decir que la autoridad aplicó el método de argumentación a partir de los principios en su finalidad interpretativa, esto es, que ante la pluralidad de significados de un enunciado se optará por aquel que mejor se ajuste a lo establecido por el principio.

Agregando la Segunda Sala que respecto la primer interrogante que versa sobre ¿Como se cumple con el requisito de la descripción del servicio en los comprobantes fiscales, estipulado en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 y 2012?; su respuesta ya había sido proporcionada por esa misma sala al resolver por unanimidad dos amparos directos en revisión interpuestos números 3858/2014 y 1622/2016, en los que se pronunció respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, así como su constitucionalidad desde la perspectiva de los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la autoridad. De ahí que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a fin de emitir resolución con la intención de unificar los criterios encontrados, hace uso del método de interpretación histórica el cual consiste en asignar significado a una norma entendiendo los precedentes existentes, comenzando con los inmediatos, por lo que entendemos esta interpretación realizada por el poder judicial sobre la base de alguno o algunos casos resueltos con anterioridad, como en el caso son por los dos amparos directos en revisión interpuestos números 3858/2014 y 1622/2016, los cuales fueron resueltos por unanimidad y que versaban sobre la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, así como su constitucionalidad, es decir que interpretó la norma bajo los mismos razonamientos.

Además, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aplicó el método de interpretación gramatical indirectamente, ya que como se precisó con antelación la autoridad reproduce todo un estudio del significado y alcance de la palabra descripción contenida en el artículo que nos ocupa pero indirectamente ya que ese estudio fue realizado en la resolución de los dos amparos directos en revisión números 3858/2014 y 1622/2016 antes mencionados. Concluyendo que el término describir no es ambiguo, ya que en términos del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, la descripción se trata de la delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea general de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal, por lo que no provoca incertidumbre jurídica como lo pretendía el quejoso.

A su vez la Segunda Sala invoca el derecho de audiencia con el objeto de fundar su actuación, la cual está consagrada en el artículo 14, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que ordena que nadie podrá ser privado de la vida, 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. Es decir, que la autoridad nuevamente recurre al método interpretativo del derecho basado en el argumento a partir del principio de derecho de audiencia de forma argumentativa al emitir su criterio en la ejecutoria de mérito.

Finalmente se concluye de lo vertido en el presente capítulo respecto los métodos de interpretación del derecho utilizados por el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, ambos en Materia Administrativa y la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo siguiente:

| Tercer Tribunal Colegiado             | Segundo Tribunal Colegiado | Segunda Sala                          |
|---------------------------------------|----------------------------|---------------------------------------|
| Argumentación a partir de principios. | Gramatical                 | Histórico                             |
|                                       | Analógico                  | Argumentación a partir de principios. |
|                                       | Teleológico                | Gramatical                            |
|                                       | Sistemático                |                                       |
|                                       | Lógico                     |                                       |

### 3.4 Crítica de la interpretación efectuada por la Segunda Sala.

Primeramente, analizaremos que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia aseveró que el término describir no era ambiguo. No obstante en este punto consideramos que si bien es cierto no podemos señalar que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación es oscuro, al señalar como uno de los requisitos de los comprobantes fiscales el describir el servicio o el uso o el goce que amparen; lo cierto es que tampoco se puede afirmar que no es ambiguo, ya que tan no es claro, que dos Tribunales Colegiados en Materia Administrativa hicieron una interpretación contradictoria sobre el mismo punto jurídico, esto es, el significado y alcance de lo que el legislador pretendía se entendiera al usar la palabra describir, en consecuencia hubo la necesidad de que la máxima autoridad judicial, esto es, la Suprema Corte de Justicia de la Nación interviniera en el ámbito de su competencia con el fin de unificar criterios respecto un mismo punto de derecho, por lo que no es procedente que se afirme categóricamente que el término describir no es ambiguo.

A más en la ejecutoria de mérito era aplicable allanarse al método de interpretación del derecho causal teleológico, atendiendo que el mismo precisamente se encarga de normas que son ambiguas, oscuras o confusas generando de esta forma discusión de su alcance, como en el caso que nos ocupa respecto el verdadero significado e intención del legislador en lo

dispuesto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación al establecer el requisito que deberán contener los comprobantes fiscales de señalar la descripción del servicio en 2008 y la descripción del servicio uso o goce tras la reforma de 2012; por lo que el precepto se insiste tan es ambiguo que dos Tribunales Colegiados en Materia Administrativa emitieron juicio en contrario sobre el mismo punto jurídico, es decir, el alcance de la descripción que debía hacer el contribuyente en la factura; por lo que era perfectamente aplicable el método de interpretación antes mencionado y apoyarse en los fines para los cuales fue creado dicho precepto legal.

Por otra parte la Segunda Sala estableció que lo asentado por un contribuyente en el comprobante fiscal de forma alguna restringe o limita las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria, por lo que la misma puede iniciar en el ámbito de su competencia las facultades de revisión que la Ley le permite. Al respecto se tiene que en México dichas facultades a cargo del Servicio de Administración Tributaria están contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las cuales se han ido ampliando a través de los años atendiendo a los requerimientos jurídicos, es decir, como una necesidad de irse adaptando a los acontecimientos de la sociedad a aras de una mejor convivencia y manejo de la administración pública, en lo particular para una mejor captación de recursos económicos que serán aplicados en el gasto público.

Ahora bien, dichas facultades de comprobación consisten en procedimientos de carácter administrativo, que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas medularmente para:

- 1.- Rectificar errores u omisiones en las formas oficiales.
- 2.- Requerir la exhibición de la contabilidad.
- 3.- Practicar visitas domiciliarias.
- 4.- Llevar a cabo la revisión de dictamen.
- 5.- Verificar la expedición de comprobantes.
- 6.- Practicar el avalúo o verificación física de bienes en transporte.
- 7.- Recabar de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios, informes y datos.
- 8.- Denunciar la posible comisión de delitos fiscales.
- 9.- Inicio de las facultades de comprobación.

En lo que nos concierne, en el numeral cinco se señaló la verificación de la expedición de comprobantes, al respecto fue al inicio del ejercicio fiscal de 1996, que se reguló el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, lo



relativo a las visitas domiciliarias para verificar que los contribuyentes obligados a expedir facturas lo hiciesen acorde con lo señalado en la Ley.

Ahora bien, la Segunda Sala afirmó en la ejecutoria que nos ocupa que dado que las facturas solamente demuestran la posible realización de un gasto o erogación y que al no bastar la tenencia del documento para que éste tenga efectos fiscales sino que se encuentra sujeto a la revisión de las operaciones que ampara, así como la comprobación de requisitos cuya finalidad es que el documento sea eficaz como elemento de prueba de aquella operación que ampara y respecto de la cuales se pretende el acreditamiento o la deducción, la autoridad fiscal o Servicio de Administración Tributaria podía hacer uso de sus facultades de comprobación y verificar si los comprobantes fiscales cumplen o no con los requisitos previstos en la Ley para tales efectos y por tanto ser procedentes para las consecuencias jurídicas de la acreditación o la deducción de impuestos. Añadiendo que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, no genera de modo alguno inseguridad jurídica dado que el contribuyente cuenta con pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo se tiene que cumplir el requisito de mérito en el respectivo comprobante fiscal, por lo que si la autoridad fiscal tiene dudas de la veracidad contenida en las facturas puede hacer uso de sus facultades de comprobación a fin de verificar los mismos. Concluyendo que ante la primer interrogante de ¿Como se cumple con el requisito de la descripción del servicio en los comprobantes fiscales, estipulado en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 y 2012?; determina que la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, implicaba que fuese de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo importante es que se diera a conocer en qué consistía el servicio prestado en su núcleo esencial.

Al respecto discrepamos con lo determinado al considerar que son los propios contribuyentes tanto el emisor como el receptor que intervienen en el acto de emisión de comprobantes, los agentes que conocen mayormente el servicio que fue prestado por una parte y recibido por la otra, por lo que son las personas idóneas para cumplir el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación y describir debidamente el servicio; siendo un tanto cuanto excesivo en carga a la autoridad fiscal argumentando que basta con un señalamiento general en la factura del servicio que se trate derivado de la multiplicidad de servicios que existen, sin embargo, como ya se mencionó son los agentes que intervienen en ella los verdaderos conocedores del concepto, por lo que están en plena capacidad de conocimiento de poder describir a detalle el servicio del que se trate.

Por lo que el aumentar una carga al Servicio de Administración Tributaria al disponer que puede hacer uso de sus facultades de comprobación a fin de verificar si los comprobantes fiscales cumplen debidamente con la

descripción del servicio, cuando en la práctica se realiza una cantidad enorme de transacciones al amparo de comprobantes fiscales, y de las cuales la autoridad fiscal resulta imposible conocer o ser perita en todo los servicios existentes, precisamente por su multiplicidad, resulta imposible que la autoridad fiscal tenga la capacidad de poder corroborar si la mención general que establece la segunda Sala cumple o no como un gasto necesario para los fines del objeto social de la empresa de que se trate, cuando en el comprobante fiscal se omite la descripción detallada.

Agregando a lo anterior, es contradictorio aseverar por un lado que derivado de la gran cantidad o multiplicidad de servicios que existen y que son susceptibles de ser prestados que procede la mención de manera general de los mismos ya que lo importante es conocer en qué consisten, sin embargo, dicho pronunciamiento implicaría una descripción a detalle, lo cual resulta antagónico con la palabra usada por la Segunda Sala de manera general. En efecto al utilizar la autoridad por una parte describir el servicio prestado delimitando sus partes o propiedades, pero por otra parte señalar que lo anterior implica que sea de forma general es a todas luces contradictorio, cuando lo que se pretende con la intervención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en una contradicción de criterios es precisamente unificarlos, y no resolver con palabras en contraposición o nuevamente carentes de claridad es decir, ambiguas.

Tocante a lo señalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación referente a ¿Si el cumplimiento de la descripción del servicio contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente para 2008 y 2012, únicamente debía constar en el comprobante fiscal relativo o era susceptible de detallarse en documento distinto?, tomando en cuenta que la misma hizo un estudio abundante de los comprobantes fiscales, invocando incluso el contenido de cuatro Tesis emitidas por la misma Segunda Sala, mismas cuyo contenido como lo vimos con antelación versaban medularmente sobre los comprobantes fiscales y la obligación del receptor de la factura de verificar que la misma contuviese ciertos datos obligatorios según la normatividad fiscal aplicable, cabe apuntar que al hacer lo anterior la Segunda Sala aplicó el método histórico el cual recordemos estudia los contextos anteriores que puedan influir en el entendimiento actual de las normas.

Resolviendo la respuesta a esa segunda interrogante al señalar que por regla general la descripción del servicio debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto al servicio que ampare, pero dijo que excepcionalmente es susceptible de detallarse en un documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación del servicio, por lo que al haber resuelto la Segunda Sala que por regla general la descripción del servicio debía constar el comprobante fiscal pero que excepcionalmente era susceptible de detallarse en documento distinto, pero sin establecer, es decir, especificar en que casos se consideraban excepcionalmente, deja

nuevamente la interpretación y alcance de lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, de forma sumamente ambigua, y no solo eso sino que dicha falta de precisión abrió legalmente la puerta a los contribuyentes a fin de que se efectuasen mayores operaciones inexistentes al amparo de los comprobantes fiscales.

En efecto, al haber resuelto la Segunda Sala en la Jurisprudencia de mérito que excepcionalmente *la descripción del servicio* era susceptible de detallarse en un documento distinto a la factura con la finalidad de determinar qué integra la prestación del servicio, permitió que los grandes contribuyentes emitieran comprobantes fiscales por la supuesta prestación de servicios que en la especie jamás se actualizaron, es decir, operaciones inexistentes, las cuales describían ambiguamente y que del ser el caso de ser objeto de alguna revisión por parte del Servicio de Administración Tributaria, los mismos de forma consensual, particular e ilegal podían celebrar instrumentos legales, es decir, contratos de prestación de servicios adecuando el objeto a alguna actividad objeto del contribuyente, a fin de probar que el supuesto servicio era un gasto indispensable para la actividad comercial del contribuyente y de esta manera poder deducir o acreditar la tasa impositiva, configurándose así la figura de la evasión fiscal.

Lo anterior se contrapone totalmente con el principio de proporcionalidad tributaria, en el cual el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en Materia Administrativa basó su resolución, desestimando así lo resuelto por el Servicio de Administración Tributaria, en el sentido de que dicha autoridad debía determinar la descripción del servicio contenida en el multicitado precepto legal a estudio en base no solo en las facturas sino en un contrato de prestación de servicios que afirmó era el origen de dichos comprobantes fiscales, argumentando que el principio de proporcionalidad era una garantía fundamental fiscal, por lo que los contribuyentes tenían el derecho de contribuir con su real capacidad contributiva.

Sin embargo, dicha situación permitió precisamente lo contrario, una mayor evasión de impuestos, que de modo alguno implicaba una contribución por parte de los particulares acorde a su real capacidad contributiva, ya que se presume obtuvieron más ingresos de los cuales debían pagar impuestos, pero que en base a comprobantes fiscales que avalaban operaciones inexistentes, pudieron acreditar o deducir impuestos, pagando menos.

Respecto a la insistencia de la Segunda Sala concerniente a que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria, ya que de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa a la misma, y en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso, debemos considerar que la autoridad fiscal esta incapacitada materialmente para iniciar procedimientos en términos de su facultad de comprobación de

todos y cada uno de los comprobantes fiscales a fin de verificar que la descripción del servicio que amparen sea acorde con el objeto social del contribuyente del que se trate, y en caso de no considerarlo así, está tenga que analizarlo no solo en la factura en su naturaleza de documento probatorio de la celebración de un acto, sino que tiene que valerse de los contratos privados, como la Segunda Sala lo estableció en la Jurisprudencia objeto del presente trabajo, pese a que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación no contempla o señala algún elemento externo que avale lo señalado en los comprobantes fiscales.

En este contexto y tomando en consideración que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pronunció la Jurisprudencia de mérito en el mes de enero de 2018, por lo tanto, para tales fechas la autoridad ya contaba con una gran cantidad de información y experiencia respecto de la enorme suma de dinero que el fisco estaba perdiendo a causa de la evasión fiscal cuyo origen eran las operaciones inexistentes que los contribuyentes avalaban mediante los comprobantes fiscales y donde en lo que nos concierne se señalaba de forma ambigua o imprecisa el concepto de una prestación de servicios, esperando los contribuyentes involucrados no fueran entes auditados por el Servicio de Administración Tributaria y en caso de serlo celebrar un contrato de prestación de servicios adecuando el objeto social a su conveniencia para ser procedente la deducción o el acreditamiento de impuestos.

Por lo que hubiese sido conveniente que la Segunda Sala hubiese aplicado en la ejecutoria que nos ocupa el método de interpretación histórica dinámica o evolutiva el cual recordemos consiste en tomar la histórica de las instituciones jurídicas como una tendencia hacia el futuro, con carácter progresista, es decir, como un proceso de cambio continuo, en evolución, o como un proceso irregular, con rupturas y cambios en las circunstancias que impiden entender las reglas actuales con los criterios proporcionados por regulaciones ya derogadas.

Terminando se considera que la Segunda Sala debió efectuar un estudio con métodos de interpretación que le permitiese vislumbrar que era necesario un pronunciamiento por supuesto apegado a derecho y a su vez acorde con una actualidad demandante de mecanismos que disminuyan la evasión fiscal, y aplicar por ejemplo el método de interpretación histórica dinámica o evolutiva en aras del bien común y de lograr la aplicación práctica del principio de proporcionalidad, ya que muchos de los contribuyentes no están contribuyendo al gasto público a través del pago de impuesto que realmente le corresponde, efectuando operaciones inexistentes a fin de disminuir su carga tributaria.

## CAPITULO IV

### COMPROBANTES FISCALES REGULACIÓN Y EVOLUCIÓN.

#### 4.1 Análisis de la evolución de los comprobantes fiscales.

El Diccionario Jurídico Mexicano nos dice respecto de los comprobantes fiscales que la palabra comprobar viene del latín, *comprobare*, de *cum*, *con*, y *probare*, aprobar, siendo su significado verificar, confirmar una cosa, cotejándola con otra o repitiendo las demostraciones que la prueban y acreditan como cierta; añadiendo que a partir de la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación vigente en 1981, se ha ido perfeccionando un complejo sistema de control tributario a través de una serie de mecanismos, entre ellos a través del sistema de identificación fiscal y de comprobantes fiscales, precisando que en dicho Código se disponía exclusivamente que cuando las leyes fiscales establecieran la obligación de expedir comprobantes se sujetarían a los requisitos del Reglamento de dicho Código Fiscal de la Federación. La reforma de diciembre de 1983 agregó la obligación de las personas que adquirieran o usaran servicios de solicitar el comprobante respectivo e introdujo la obligación de los contribuyentes con local fijo de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general en las máquinas de comprobación fiscal, cuando la Secretaria de Hacienda y Crédito Público las entregase; posteriormente en la reforma del año 1985 se estableció el deber jurídico de expedir los comprobantes emitido por las máquinas registradoras a fin de que el comprobante sirviese para acreditaciones o deducciones. En 1989 se incorpora al texto del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, dos nuevos párrafos que crean la obligación de cerciorarse del nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes de quien expide el comprobante fiscal sean los correctos y su contrapartida de cerciorarse de la identidad del contribuyente.<sup>27</sup>

Al respecto invocaremos el contenido de la tesis aislada 1ª. CLXXX/2013 (10ª.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se señala el concepto, requisitos y funciones de los comprobantes fiscales:

#### COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.

Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un

---

<sup>27</sup> Valadés, Diego L. ET AL., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p. 664.

contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.<sup>28</sup>

En este contexto la regulación de los comprobantes fiscales ha variado en el transcurso del tiempo desde su aparición en la normativa fiscal, en primera instancia como un documento en papel realizado por el propio contribuyente como un simple comprobante o nota de venta, el cual debían resguardar los contribuyentes a fin de comprobar un gasto o inversión con el objetivo de hacer efectiva una deducción de impuestos. Posteriormente se implementó el comprobante fiscal pero impreso por establecimientos autorizados por la autoridad fiscal, esto es, mediante licencia del Servicio de Administración Tributaria para tales efectos. Más adelante derivado de las reformas normativas aplicables a los comprobantes fiscales los mismos se convirtieron en comprobantes digitales (CFI); y posteriormente se dio paso a la facturación en papel con código de barras bidimensional (CBB) y, actualmente es de carácter obligatorio general la emisión de los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI). Esta transición se detalla en el siguiente cuadro.

---

28 Tesis 1ª. CLXXX/2013 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. XX, mayo de 2013, p. 524.

| 2010                                            | 2011                                                                                              | 2012                                                                                                                              | 2013                                                                                                                              | 2014                                    |
|-------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| <b>Factura impresa por impresor autorizado.</b> | Factura impresa por impresor autorizado (Únicamente las que quedarán vigentes de años anteriores) | Factura impresa con código de barras bidimensional (CBB)                                                                          | Factura impresa con código de barras bidimensional (CBB)                                                                          | No                                      |
| <b>Factura electrónica (CFD)</b>                | Factura electrónica (CFD)                                                                         | Factura electrónica (CFD) (para quienes optaron por esta forma e facturación a más tardar hasta el mes de diciembre del año 2010) | Factura electrónica (CFD) (para quienes optaron por esta forma e facturación a más tardar hasta el mes de diciembre del año 2010) | No                                      |
|                                                 | Factura electrónica por internet (CFDI)                                                           | Factura electrónica por internet (CFDI)                                                                                           | Factura electrónica por internet (CFDI)                                                                                           | Factura electrónica por internet (CFDI) |

A más como la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación menciona de forma muy breve en la parte final de la ejecutoria que nos ocupa, que el Ejecutivo Federal promovió una reforma de suma importancia en materia de comprobantes fiscales para el año 2014. Mediante dicha iniciativa presentada por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, al Congreso de la unión se dio un cambio sustancial en el esquema de comprobación de los contribuyentes, al eliminar las diversas maneras de comprobación fiscal o facturación permitiendo únicamente la facturación electrónica por internet o comprobante fiscal digital por internet (CFDI). De acuerdo con la exposición de motivos presentada por el Presidente de la República la iniciativa estaba motivada con la intención de modernizar los esquemas de comprobación fiscal, por lo que traería consigo múltiples beneficios tanto para los contribuyentes al reducir las cargas administrativas y costos de operación, así como la simplificación de sus procesos contables, y en el caso de las autoridades fiscales, es decir, del Servicio de Administración Tributaria, esté podría contar con la información fidedigna de cada contribuyente, sin la necesidad de solicitarla, facilitando de esta manera los procesos y reduciendo los tiempos para efectuarlos. Aunado a lo anterior, un gran beneficio para el erario era la reducción de la creciente evasión y elusión fiscal.

Por lo que la obligatoriedad para expedir la facturación electrónica por internet o comprobante fiscal digital por internet de forma abreviada llamados CFDI, permitiría aumentar y garantizar la seguridad del contribuyente operando sobre las bases sólidas de infraestructura tecnológica y jurídica que

le brindarían certeza en la operación de su comprobación fiscal, por lo que con dicha implementación se eliminaría el riesgo de pérdidas de información, existiría un máximo nivel de seguridad, además de un fortalecimiento a la cadena de comprobación fiscal. Efectivamente se señaló que la modificación optimizaría los controles internos de los contribuyentes al contar con una mejor captura, creación, entrega y almacenamiento de la documentación digital; rapidez en la emisión de comprobantes fiscales, reducción de costos al ser gratuita la expedición de los CFDI en la plataforma del Servicio de Administración Tributaria, aumento de la seguridad en la emisión de comprobantes fiscales en razón de que se podría corroborar la existencia de los mismos consultando la página electrónica de la autoridad fiscal y se disminuiría la incidencia de errores al momento de emitir los CFDI ya que la aplicación gratuita lleva paso por paso los datos.

En la especie la introducción o incorporación del CFDI se hizo con la intención de dificultar el acto de evasión al generar información de las transacciones en tiempo real, aunado a que ya no era tan sencillo utilizar facturas apócrifas o adulteradas para subestimar ingresos o bien sobrestimar deducciones, además de incrementar la probabilidad de que el Servicio de Administración Tributaria, descubriese al evasor con mayor facilidad al mejorar la calidad de las auditorías y obtener suficiente evidencia en un menor tiempo. De esta manera la percepción de riesgo de ser detectado por parte de los contribuyentes evasores aumentaba, lo que se traduciría en una mayor captación de impuestos y una menor evasión.<sup>29</sup>

Al respecto el Diccionario Jurídico Mexicano nos dice que la evasión fiscal se entiende como cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria; en cuanto a la elusión fiscal esta se define como una actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado inadecuadas para la realización de las finalidades que se propone el contribuyente.<sup>30</sup>

También el maestro Juan Manuel Ortega Maldonado nos dice que la evasión fiscal es toda eliminación o disminución de un monto tributario

---

29 Dirección General de Estudios Jurídicos e Interpretación Normativa. Comprobantes Fiscales Digitales y Cancelación de Sellos Digitales a la Luz de la Reforma Fiscal 2014, México, diciembre de 2013, [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/65250/Comprobantes\\_Fiscales\\_Digitales\\_y\\_Cancelaci\\_n\\_de\\_Sellos\\_Digitales.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/65250/Comprobantes_Fiscales_Digitales_y_Cancelaci_n_de_Sellos_Digitales.pdf)

30 Valadés, Diego L. ET AL., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, pp. 1478, 1604.



mediante conductas fraudulentas u omisiones violatorias de disposiciones legales; por ejemplo, dar forma jurídica de honorarios a lo que en realidad es un dividendo, logrando con ello no pagar los impuestos realmente causados, o utilizar deducciones falsas. En cuanto a la elusión nos dice que es la actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado, inadecuadas para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente. Comúnmente la elusión es equiparada a la evasión, pero en éstas las formas jurídicas para pagar menos impuestos y en el primero las formas jurídicas vienen disfrazadas con el único propósito de no pagar impuestos.<sup>31</sup>

Retomando es claro el interés que el poder ejecutivo tuvo en la modernización de los comprobantes fiscales mediante la reforma a su regulación, no perdiendo de vista que dicha motivación obedece a que el Estado a través de sus diferentes oficinas de Gobierno debe cumplir con las actividades propias de su naturaleza, siendo estas la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, y que para ello debe de allegarse de recursos económicos a fin de costear el gasto público cuya fuente u origen es diversa, no obstante en gran medida provienen de las contribuciones provenientes de los gobernados. En efecto, el gasto público es un tema de suma importancia para todos los Estados, en nuestro país esta dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno emitió en carácter de Jurisprudencia:

GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.

La máxima autoridad judicial, es decir, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció mediante Jurisprudencia en el sentido de que el principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva a que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia, la elección

---

<sup>31</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, Primer curso de derecho tributario mexicano, 10ª ed., México, Porrúa, 2204, pp. 72,73.

del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Constitución.<sup>32</sup>

Al respecto la profesora Doricela Mabarak, nos dice que el gasto público es en la actualidad un tema fundamental para las finanzas públicas debido a que el Estado está involucrado con los sectores social y privado, en el avance económico de la sociedad en su conjunto, con el fin de que la inversión gubernamental aliente el crecimiento y proteja a los sectores sociales más desprotegidos, para alcanzar el bien común. En esta época no se puede concebir un Estado que no efectúe importantes gastos públicos en beneficio de la colectividad. La planeación, organización y control de esos gastos requiere cada día de una mayor y más eficaz administración. El gasto público es en la actualidad un instrumento de acción del Estado, y de ahí deriva la trascendencia no sólo económica sino política y social que tiene el ejercicio presupuestal. Por medio del gasto público el Estado se transforma en un redistribuidor de riqueza ya que mediante ese gasto el Estado se encuentra en condiciones de orientar la economía hacia la dirección que más favorezca a la colectividad y, al mismo tiempo, busca la protección de los grupos sociales con más carencias. En la actualidad el destino del gasto público implica la satisfacción de las necesidades materiales, culturales y educativas de la población, el fomento del empleo, de la vivienda, la seguridad social, la industrialización, el fortalecimiento de la agricultura y el incremento del comercio, tanto interno como externo.<sup>33</sup>

De lo anterior la gran preocupación del Gobierno Federal a fin de implementar métodos más eficaces para la recaudación y a su vez evitar o disminuir el porcentaje de evasión y elusión fiscal al ser los comprobantes fiscales un medio por los particulares para llevar a cabo simulaciones de operaciones entre ellos reduciendo de este modo la tasa impositiva. Motivo por el cual entre otras medidas se tiene la creación del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual se analizará a detalle más adelante, el cual prevé un procedimiento exclusivo en los casos que el Servicio de Administración Tributaria detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales facturas, o que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, por lo que se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

---

<sup>32</sup> Tesis P./J. 15/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, abril 2009, p. 1116.

<sup>33</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, 3ª. Ed., México, McGrawhill, 2007, pp. 22 y 23.

#### **4.2 Procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF.**

El Poder Ejecutivo con la intención de acotar los caminos por los cuales los contribuyentes evasores estaban transitando en su beneficio y en perjuicio de la recaudación para el gasto público, promovió el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual plantea un procedimiento más veloz y eficaz a fin de identificar a los autores de evasión fiscal mediante el tráfico de comprobantes fiscales, el cual entró en vigencia en el ejercicio fiscal de 2014. Dicho precepto establece medularmente que cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes, procediendo a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación, con el objeto de que puedan manifestar ante lo que a su derecho convenga así como aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado, transcurrido el plazo, la autoridad, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer en un plazo que no excederá de cinco días, notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan.

Los efectos de la publicación de dicho listado será considerar de forma general, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, por lo que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por un contribuyente incluido en el listado contará con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante el Servicio de Administración Tributaria, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

Es decir, que el Poder Ejecutivo se vió en la necesidad de reformar la Ley, esto es, el Código Fiscal de la Federación, con el objeto de reducir la evasión fiscal, previendo un procedimiento especial con el fin de comprobar la veracidad de los datos contenidos en los comprobantes fiscales, es decir, el cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación y de esta manera reducir las operaciones inexistentes acreditadas mediante la expedición de comprobantes fiscales.

Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la Jurisprudencia 2ª./J.133/2015 (10ª.), cuyo rubro cita:

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA.<sup>34</sup>

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente, asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante el Servicio de Administración Tributaria, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o en su caso para corregir su situación fiscal, señalando que la primera publicación que se efectúa en dicho procedimiento constituye un medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente que se encuentra en el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, siendo que la finalidad de esa notificación es hacer del conocimiento del gobernado la posibilidad que tiene de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones; por lo que la mencionada primera publicación resulta ser un acto de molestia al que no le es exigible el derecho de audiencia previa.

Añade la Segunda Sala que en relación con la segunda publicación a que se refiere el artículo 69-B del Código en comento, quedan expeditos los derechos de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentaron operaciones que se presumen inexistentes, para que aquéllos acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes. En esas condiciones, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que prevé el procedimiento descrito, no viola el derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

---

<sup>34</sup> Tesis 2ª./J.133/2015 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, octubre de 2015, p. 1738.

Cabe mencionar que desde la entrada en vigor del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en 2014, se han publicado en la página del Servicio de Administración Tributaria hasta el año pasado más de cinco mil empresas que facturan operaciones simuladas, situación que implica la existencia de más de trescientas mil empresas que deducen operaciones simuladas, es decir, son cálculos millonarios de posibles autocorrecciones, determinación de créditos fiscales, auditorías, así como la generación de una excesiva carga administrativa de trabajo para la autoridad fiscal con el objeto de determinar operaciones inexistentes mediante la emisión ilegal de comprobantes fiscales respecto la materialidad de un servicio recibido, o bien, la adquisición de bienes. Derivado de ello muchos contribuyentes promovieron juicios argumentando que el Servicio de Administración Tributaria les había determinado un crédito fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación referente a operaciones inexistentes simuladas mediante la emisión de comprobantes fiscales sin que se hubiese llevado a cabo con antelación el procedimiento a que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, motivo por el cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de su Segunda Sala emitió la Jurisprudencia 2ª./J. 78/2019 (10ª.):

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como ultima ratio eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes. En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus

facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Además, es evidente que la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.

35

#### **4.3 Versión 3.3 de la factura electrónica**

En el esfuerzo por parte del Servicio de Administración Tributaria por implementar mecanismos de control más eficaces para evitar la evasión o elusión fiscal mediante operaciones inexistentes al amparo de los comprobantes fiscales tenemos que desde el pasado 1º de julio de 2017, entró en vigor la versión 3.3 de la factura electrónica establecida mediante la resolución miscelánea fiscal, determinando el uso obligatorio de un Catálogo de Productos y Servicios. El cual consiste básicamente en que los contribuyentes al emitir un comprobante fiscal digital por internet deberán especificar perfectamente el concepto de lo que se está comercializando, con base en un catálogo que contiene más de 52,000 claves establecidos por el Servicio de Administración Tributaria. En dicho Catálogo de productos y servicios los emisores de comprobantes fiscales por internet deberán de acuerdo con la naturaleza del producto o servicio identificarlos con una clave, para hacerlo el Servicio de Administración Tributaria puso a disposición una herramienta digital en la que se debe seleccionar en un catálogo el tipo de producto o servicio del que se trate, posteriormente la división, enseguida el grupo y por último la clase, para que el sistema con dicha información te arroje la clave específica correspondiente para el producto o servicio del que se trate.

Es decir, que el Catálogo de Productos y Servicios, viene a añadir o a perfeccionar indirectamente lo contemplado en el multicitado artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, que recordemos establece

---

35 Tesis 2ª./J. 78/2019 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. III, junio 2019, p.

como uno de los requisitos de los comprobantes fiscales el señalar la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Por lo que la descripción de la mercancía o el servicio ahora es más específica y detallada, al tener que señalar una clave numérica en el comprobante fiscal y que para su obtención se tiene primeramente que introducir al sistema o plataforma creada por la autoridad fiscal para tales efectos el tipo de producto o servicio del que se trate, posteriormente la división, enseguida el grupo y por último la clase, para que el sistema con base en dicha información determine la clave específica correspondiente.

Dándose indirectamente el perfeccionamiento de lo contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, esto a través de una Miscelánea Fiscal emitida por el Servicio de Administración tributaria, en el que se determinó la entrada en vigor de la versión 3.3 de la factura electrónica, y con ello el uso obligatorio del Catálogo de Productos y Servicios a fin de emitir un comprobante fiscal, por lo que resulta evidente que con esto la autoridad fiscal o el Servicio de Administración Tributaria tiene un mayor control de las operaciones que se efectúan al amparo de los comprobantes fiscales y en qué consisten específica y detalladamente.<sup>36</sup>

Actualmente el Servicio de Administración Tributaria declaró el pasado mes de junio del presente año que se había detectado una evasión fiscal de 354,512 mdp a través de comprobantes fiscales o facturas falsas, habiendo detectado ocho mil doscientas cuatro empresas que simulaban operaciones inexistentes, por lo que en total se calculaba que esas empresas habían emitido 8.8 millones de facturas falsas, es decir, aproximadamente 1,000 por cada empresa a las que denomino factureras, precisando que el monto de operaciones celebradas en el periodo había sido de 1.6 billones de pesos, con lo cual, la evasión fiscal que se calcula aproximadamente era de 354,512 millones de pesos, representando así un 1.4% del producto interno bruto del país. Las características de las empresas dedicadas a emitir facturas falsas era el no contar con activos, personal, infraestructura física e ilocalizables, es decir, que no se localizaban en el domicilio fiscal o después de un tiempo lo desocupaban.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Servicio de Administración Tributaria, México, 2017, [201711170511430000006-catalogo-de-productos-y-servicios-del-sat.pdf](#)

<sup>37</sup> El economista, México, 2019, <https://www.eleconomista.com.mx/economia/SAT-tiene-en-la-mira-a-mas-de-1500-empresas-por-operaciones-simuladas-20190626-0144.html>

#### **4.4 Propuesta de establecer los casos de excepción en los que la descripción del servicio puede constar en documento distinto al comprobante fiscal.**

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia 2ª./J. 161/2017 (10ª.) objeto del presente estudio determinó que en relación al requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, que establece como uno de los requisitos de los comprobantes fiscales el señalar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio o uso o goce que amparen, que dicha descripción referida invariablemente debía de cumplirse especificando el servicio prestado de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero que en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la pretensión de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, era posible que los 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, es decir que la Segunda Sala emitió una regla general, sin señalar específicamente en qué casos era procedente que los contribuyentes involucrados en la emisión de un comprobante fiscal describieran los pormenores de la prestación de un servicio en un contrato celebrado entre ellos, por lo que la propuesta es en el sentido de que se señale específicamente los casos de excepción en los que sería procedente que los pormenores del servicio se contuviesen en un documento distinto al comprobante fiscal, es decir, en un contrato de prestación de servicios.

Por lo que tomando en cuenta lo analizado a lo largo de la presente investigación y al amparo del método de interpretación histórico evolutivo el cual como hemos visto se refiere a la interpretación dinámica de tomar el desarrollo histórico de las instituciones jurídicas como una tendencia hacia el futuro, con carácter progresista, es decir, como un proceso de cambio continuo, en evolución, que debe atender a las modificaciones materiales y prácticas que se han suscitado en los comprobantes fiscales así como al creciente número de operaciones inexistentes simuladas por contribuyentes que pretenden acreditar o deducir erogaciones que no realizaron, actualizando así la figura de la evasión o elusión fiscal es que se debe acotar los caminos por los cuales estos contribuyentes evaden la ley y señalar específicamente en qué casos es posible que los pormenores del servicio prestado se señalen en un documento distinto al comprobante fiscal, es decir, en un contrato de prestación de servicios.

En este contexto se propone que en los casos en que el monto pagado por concepto de alguna prestación de servicio exceda de 5 mdp el contribuyente cumpla con lo que está obligado en términos del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación a describir el servicio, uso o goce que haya contratado en el comprobante fiscal respectivo, sin embargo, esté podrá optar además por señalar los pormenores del servicio del que se



trate en un contrato de prestación de servicios que se haya celebrado con tales fines, asimismo en adición a lo anterior, se propone una modificación a la regulación de emisión de comprobantes fiscales por parte del Servicio de Administración Tributaria mediante resolución miscelánea fiscal, esto atendiendo a que como hemos estudiado el método de interpretación sistemática busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece atendiendo al conjunto de normas o sistema del que forma parte, por lo que la propuesta que se plantea en el presente estudio no se hace de forma aislada sino en conjunto con la regulación fiscal con la que converge al tener consecuencias en el sistema del ordenamiento jurídico, por lo que atendiendo a que el pasado 1º de julio de 2017, entró en vigor la versión 3.3 de la factura electrónica establecida mediante la resolución miscelánea fiscal, determinando el uso obligatorio del catálogo de productos y servicios, por lo que en atención a la mecánica del mismo para elaborar un comprobante fiscal primeramente como sabemos se debe elegir el tipo en este caso del servicio del que se trate, posteriormente la división, enseguida el grupo y por último la clase, para que el sistema con dicha información arroje la clave específica correspondiente para el servicio del que se trate, en este contexto se propone añadir a dicha plataforma la opción de señalar por parte de los contribuyentes si los pormenores del servicio contratado se contienen en un documento distinto al comprobante fiscal, esto es en un contrato de prestación de servicios, por lo que de ser afirmativa la respuesta, se deberá escanear la parte concerniente del instrumento legal donde conste los datos de identificación de los contribuyentes que celebran el contrato incluyendo su objeto social, así como la parte relativa al objeto del contrato, es decir, en este último punto el detalle y pormenores del servicio que se contrató.

Aunado a la modificación en la plataforma del catálogo de conceptos y tomando en consideración que los contribuyentes con mayor capacidad económica cuentan con una mayor infraestructura y recursos de orientación de personal capacitado profesionalmente para de darse el caso llevar a cabo planeaciones fiscales tendientes a reducir su tasa impositiva, es decir, a evadir impuesto, así también como al hecho de que los conceptos de contratación por la prestación de servicios suele ser más complejos, se deberá señalar mediante la creación de una pestaña en el caso de que se hayan optado por pormenorizar la descripción del servicio o uso o goce que ampare el comprobante fiscal si es que son contribuyentes que están comprendidos dentro del listado contenido en el artículo 28 apartado B del Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria, vigente, siendo estos: el Banco de México, las instituciones de crédito, las instituciones para el depósito de valores, las instituciones y las sociedades mutualistas de seguros, las instituciones de fianzas, las bolsas de valores, las bolsas de derivados, las casas de bolsa, las contrapartes centrales de valores, las contrapartes centrales de derivados, las sociedades anónimas promotoras de inversión bursátil, las sociedades anónimas bursátiles, las empresas de servicios complementarios o conexos tanto de grupos financieros como de casas de

bolsa, las sociedades financieras de objeto múltiple a que se refiere la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito que se consideren como entidades reguladas, las sociedades controladoras de grupos financieros, las inmobiliarias en las que en su capital social tengan participación entidades del sector financiero, las oficinas de representación de bancos extranjeros, las asociaciones u organismos que agrupen a las entidades antes señaladas, las sociedades nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito y las instituciones nacionales de seguros y de fianzas, así como los fideicomisos que emitan certificados bursátiles colocados entre el gran público inversionista y aquellos fideicomisos o sociedades en los que los fideicomisos emisores de certificados antes mencionados participen como fideicomisarios, accionistas o socios según corresponda, de manera directa o indirecta con más del 50% de sus acciones, partes sociales o patrimonio del fideicomiso. Asimismo, respecto de cualquiera de las entidades e instituciones referidas en el párrafo anterior, por el periodo posterior a la fecha en que se les haya revocado, cancelado o suspendido, en su caso, la autorización que, para operar conforme a las disposiciones jurídicas aplicables les hubiere sido otorgada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro o cualquier otra autoridad competente para otorgar dichas autorizaciones conforme a las citadas disposiciones; las sociedades integradas e integradoras que cuenten con autorización para determinar su impuesto sobre la renta en términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta; los contribuyentes personas morales a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en el último ejercicio fiscal declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores al monto de 1,250 millones de pesos; además los contribuyentes personas morales a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que al cierre del ejercicio inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista y en bolsa de valores; los estados extranjeros, los organismos internacionales, los miembros del servicio exterior mexicano, los miembros del personal diplomático y consular extranjero que no sean nacionales, así como los servidores públicos cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero en el año de calendario por más de ciento ochenta y tres días naturales, ya sean consecutivos.

Los pros de esta propuesta son varios, iniciamos con señalar que la misma atiende a los métodos de interpretación tanto histórico evolutivo y sistemático, a más que no contraviene con lo dispuesto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia a estudió 2ª./J. 161/2017 (10ª), sino que únicamente se propone señalar los casos de excepción en los que la descripción del servicio puede constar en documento distinto al comprobante fiscal, dando así mayor claridad al alcance de lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo la propuesta está acorde al principio de proporcionalidad tributaria al procurar que los contribuyentes efectivamente contribuyan al gasto público de manera proporcional en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, al tener mayor control sobre la emisión de comprobantes fiscales reduciendo así el porcentaje de evasión o elusión fiscal cometida por los contribuyentes al amparo de operaciones inexistentes cuyo instrumento que las avalan son precisamente los comprobantes fiscales.

Como desventaja de la propuesta vislumbramos que se tiene una mayor carga de requisitos a los contribuyentes al añadir al ya complejo sistema para determinar la clave en el catálogo de productos y servicios, el adicionar requisitos como lo es el subir escaneado a la plataforma la parte del contrato de prestación de servicios concerniente a los datos de identificación de los contribuyentes incluyendo su objeto social, así como la cláusula en la que se contemplen los pormenores del servicio del que se trate, aunado a señalar si se trata de una persona considerada como gran contribuyente.

## **CONCLUSIONES**

Del análisis realizado a los tópicos jurídicos en el presente estudio, es posible concluir que la regulación de los requisitos que deberán cumplir los comprobantes fiscales a fin de que los mismos puedan considerarse así teniendo en cuenta las consecuencias fiscales que de ellos pueden derivarse, siendo estas la deducción o el acreditamiento de impuestos, aún está en proceso de perfeccionamiento y conforme continúen surgiendo nuevas formas en que los contribuyentes traten de llevar a cabo operaciones inexistentes, cometiendo evasión o elusión fiscal es que el legislador deberá estar atento a dicho contexto a fin de actualizar en forma correcta la legislación.

Asimismo, derivado del avance tecnológico incesante que nos permite tener mayores y mejores herramientas en sistemas más eficaces para el control de las operaciones y actos celebrados por los contribuyentes se deben emitir las regulaciones necesarias acorde con la aplicación de dichas herramientas tecnológicas en la emisión digital de comprobantes fiscales, es decir, que la legislación fiscal deberá adaptarse a las exigencias actuales.

En cuanto a la evolución de los comprobantes fiscales se ha observado la gran evolución o cambios que estos han sufrido desde su primera mención dentro del Código Fiscal de la Federación, atendiendo a que con el paso del tiempo se han registrado mayores avances tecnológicos que han permitido que su emisión sea más regulada y sistematizada, logrando con esto un beneficio tanto para los contribuyentes que intervienen en un acto ya sea en su carácter de emisor o de receptor, al facilitar su emisión con herramientas tecnológicas, así como para el Servicio de Administración Tributaria en su

carácter de autoridad fiscal, al tener un mayor control de las operaciones realizadas por los contribuyentes en un menor tiempo.

Como lo hemos visto a lo largo del presente estudio si bien es cierto que la regulación de los requisitos dispuestos para los comprobantes fiscales, siendo estos el tópico principal de nuestro estudio, continuamente se ha adaptado y perfeccionado, ya sea a través de modificaciones a los artículos aplicables en el Código Fiscal de la Federación, particularmente a los artículos 29 y 29-A del citado Código, así como por medio de los criterios emitidos por las autoridades del poder judicial, en específico los efectuados por los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya sea actuando en Pleno o en Salas, incluso la autoridad fiscal, es decir, el Servicio de Administración Tributaria con la emisión de las resoluciones misceláneas fiscales, se afirma que aún es necesario actualizar las regulaciones concernientes a los comprobantes fiscales a fin de que las mismas sean más claras, completas y coherentes, para evitar que los contribuyentes se aprovechen de los textos ambiguos y cometan actos como la evasión o elusión fiscal, repercutiendo esto en la captación de ingresos destinados al gasto público.

Atento a lo anterior y a todo lo expuesto en el presente estudio se concluye que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió analizar los criterios discrepantes emitidos por el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, ambos en Materia Administrativa en base al contexto actual de los comprobantes fiscales, aplicando el método de interpretación histórico evolutivo emitiendo una interpretación acorde con las demandas actuales de una mayor claridad en los textos que regulan los requisitos que deberán contener los comprobantes fiscales y evitar así un manejo viciado por parte de los contribuyentes de su contenido y llevar actos de evasión o elusión fiscal.

## **BIBLIOGRAFIA**

Burgoa, Ignacio, El juicio de amparo, 24ª. ed., Porrúa, México, 1991. p. 819, 821 825, 827 y 829.

Ley de Amparo, 2019. México. Artículos 215, 216, 217.

Camero Campo, Jorge Arturo, Tendencias recientes de la jurisprudencia en materia de la propiedad intelectual en México.  
[http://www.oepm.es/cs/OEPMSite/contenidos/ponen/sem\\_jueces\\_05/Jurisprudencia/Jurisp\\_Mexico.pdf](http://www.oepm.es/cs/OEPMSite/contenidos/ponen/sem_jueces_05/Jurisprudencia/Jurisp_Mexico.pdf)

Código Fiscal de la Federación, 2008 y 2012. México. Artículos 29-A.

Ley del Impuesto sobre la Renta, 2008. México. Art. 31.

Tesis 2ª. CIII/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XX, diciembre de 2004, p. 565.

Tesis I.1º.A.80A (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. III, octubre 2014, p. 2825.

De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, 19ª. ed., México, Porrúa, 2001, pp. 142, 272.

Arriola Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 18ª. ed., México, Themis, 2004, p. 245, 253, 256.

Tesis P./J.24/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p.35.

Tesis 1ª./J.103/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, p. 108.

Tesis 1ª. CLXXX/2013 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 1, Mayo 2013, p. 524.

Valadés, Diego L. Et al., Diccionario Jurídico Mexicano México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p. 62.

Tesis 1ª. CXXXVII/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, septiembre de 2009, p. 446.

Tesis 1ª. CLXXXI/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. XX, mayo de 2013, p. 525.

Tesis 2ª./J. 140/2017 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, octubre de 2017, p. 840.

Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 4ª. ed, México, Porrúa, 2004, p. 61.

Ortega Maldonado, Juan Manuel, Primer curso de derecho tributario mexicano, 10ª ed., México, Porrúa, 2204, p. 271, 272.

Hallivis Pelayo, Manuel, Interpretación en materia tributaria, México, Biblioteca jurídica virtual del instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/6.pdf>

Azuela Güitrón, Mariano, "La jurisprudencia en México", Antología de estudios sobre la jurisprudencia, México, SCJN, 2005, pp. 187-199.

Tesis P./J.109/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2019, México.

Tesis 2ª./J.133/2015 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, octubre de 2015, p. 1738.

Tesis 2ª./J. 78/2019 (10ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. III, junio 2019, p. 2186.

Dirección General de Estudios Jurídicos e Interpretación Normativa. Comprobantes Fiscales Digitales y Cancelación de Sellos Digitales a la Luz de la Reforma Fiscal 2014, México, diciembre de

2013.[https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/65250/Comprobantes\\_Fiscales\\_Digitales\\_y\\_Cancelaci\\_n\\_de\\_Sellos\\_Digitales.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/65250/Comprobantes_Fiscales_Digitales_y_Cancelaci_n_de_Sellos_Digitales.pdf)

Valadés, Diego L. ET AL., Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, pp. 1478, 1604.

Ortega Maldonado, Juan Manuel, Primer curso de derecho tributario mexicano, 10ª ed., México, Porrúa, 2204, pp. 72,73.

Mabarak Cerecedo, Doricela, Derecho Financiero Público, 3ª. Ed., México, McGrawhill, 2007, pp. 22 y 23.

Servicio de Administración Tributaria, México, 2017, 201711170511430000006-catalogo-de-productos-y-servicios-del-sat.pdf

El economista, México, 2019, <https://www.eleconomista.com.mx/economia/SAT-tiene-en-la-mira-a-mas-de-1500-empresas-por-operaciones-simuladas-20190626-0144.html>