



# 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

---

*INDISPENSABILIDAD DE LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO O DEL USO O GOCE  
COMO REQUISITO EN LOS COMPROBANTES FISCALES PARA LA  
DEDUCIBILIDAD Y/O ACREDITAMIENTO FISCAL*

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Noel Martínez Jorge**

Director de Tesis

**Dr. Manuel Andreu Gálvez**

## DEDICATORIA

A mi esposa, madre y hermanas:

Por el apoyo incondicional que me han brindado.

Por siempre confiar en mí, por motivarme, por ser mi motor de vida.

Por estar a mi lado.

## **AGRADECIMIENTOS**

A mi familia, por extenderme siempre su mano. Por impulsarme, y por siempre apoyarme en todos los momentos de mi vida.

A Rodrigo A. Adam Dajer mis sinceros agradecimientos, ya que ha sido una persona muy importante dentro de mi desarrollo profesional en los últimos años de mi carrera, impulsándome en todo momento.

A Chevez Ruiz Zamarripa agradezco por haberme brindado la oportunidad de incorporarme a la Maestría en Derecho Fiscal, y por inculcar en la vida de cada uno de sus profesionistas el significado de la preparación y el constante estudio.

A todos los maestros de la Universidad Panamericana que pusieron el empeño en cada una de sus clases, enriqueciendo mi vida en lo personal y profesional, con el invaluable conocimiento y experiencias de vida.

A mis compañeros de la Maestría, por permitirme ser parte de su vida en este ciclo, por brindarme asesoría, pero principalmente, por su amistad.

A todo el personal de la Universidad Panamericana, quien día con día pone su mayor esfuerzo y compromiso para formar en lo académico y ético a alumnos de este, mi querido país, México.

## CAPITULADO

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	5
<i>Evolución de los comprobantes fiscales</i> .....	5
<i>Derecho Tributario</i> .....	6
<i>Normas constitucionales</i> .....	8
<i>Requisitos de las deducciones</i> .....	9
<b>I. Antecedentes</b> .....	13
<b>II. Principios Constitucionales</b> .....	18
2.1 <i>Análisis del principio de legalidad</i> .....	19
2.2 <i>Interpretación de la seguridad jurídica</i> .....	20
<b>III. Análisis de inseguridad jurídica</b> .....	24
<b>MARCO TEÓRICO</b> .....	31
<b>IV. Análisis de las implicaciones del impuesto sobre la renta</b> .....	31
4.1 <i>Simplificación de cargas administrativas y sus impactos globales</i> .....	36
<b>V. Análisis de la estricta indispensabilidad de los gastos deducibles</b> .....	38
<b>VI. Análisis de las implicaciones del impuesto al valor agregado</b> .....	42
<i>Momento de causación</i> .....	42
<i>Acreditamiento del impuesto</i> .....	43
<b>VII. Análisis de las controversias por fondo sobre forma</b> .....	46
<b>VIII. Análisis sustantivo de la resolución de la autoridad</b> .....	51
<b>IX. Conclusiones</b> .....	60
<b>X. Bibliografía</b> .....	63

## INTRODUCCIÓN

La presente tiene como objeto analizar la materialidad e indispensabilidad del requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, específicamente respecto a la “*descripción del servicio o del uso o goce*” en los comprobantes fiscales, así como los principios que emanan de las distintas normas fiscales y las disposiciones constitucionales conforme a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Asimismo, la presente tiene como finalidad analizar la Ejecutoria del fallo de la contradicción de tesis 232/2017 resuelta recientemente por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto al criterio que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia.

A continuación, haré una breve exposición de los temas que considero son relevantes tener identificados como parte del estudio y para un mayor entendimiento de lo analizado en el desarrollo de lo que versa en la presente.

### *Evolución de los comprobantes fiscales*

Es importante recordar, que no hace muchos años, en materia de comprobantes fiscales ha habido una evolución significativa, tanto por la parte de los requisitos fiscales, como por la parte tecnológica para la emisión de estos.

Cabe mencionar, que actualmente la implementación de tecnología en los sistemas de recaudación y observancia de las autoridades fiscales, fungen un papel de suma importancia, ya que con esto se ha logrado ser más eficientes en las revisiones que practica la autoridad por medio de los cruces de información electrónicos de sus sistemas actuales.

Derivado de lo anterior, cabe destacar que no necesariamente estos cambios tecnológicos han sido un tanto amigables para los contribuyentes, ya que los cambios tan radicales que se han venido efectuando en al menos una década fueron sustanciales, esto, sin considerar que también conllevan un costo significativo dentro de las empresas.

Ahora bien, las autoridades fiscales mediante los mencionados cruces de información que llevan a cabo a través de sus sistemas tecnológicos, en gran medida han sido útiles, sin embargo, muchas de las resoluciones que han impuesto sanciones para los contribuyentes, son de carácter formal y no de carácter sustancial, esto es, que se le ha dado un peso mayor a las formalidades que al fondo del contexto.

En este sentido, incluso se han resuelto sentencias tomando en cuenta estas formalidades para efectos de las deducciones de impuesto sobre la renta o para el acreditamiento en materia de impuesto al valor agregado, violando en algunos casos los principios constitucionales de los contribuyentes.

Conforme a todo lo anterior, considero que la evolución en materia de comprobantes fiscales por parte de las autoridades fiscales ha sido buena, sin embargo, el peso que le han dado a la parte tecnológica ha llevado a que se pierda de vista el entendimiento de los negocios, y en algunos casos a ignorar cómo es la operación de ciertas empresas en lo general y particular.

Los controles que en el pasado tenían las autoridades fiscales eran insuficientes, ya que el volumen del papel que se manejaba era desmedido y esto generaba que los procesos de revisión pasaran de vista actos indebidos en perjuicio de las autoridades fiscales, incluso de defraudación fiscal.

No obstante lo anterior, el hecho de haber evolucionado en la parte tecnológica no significa que la autoridad fiscal deba basar sus revisiones únicamente en sistemas tecnológicos automatizados, sino que esto, en principio, exclusivamente debería hacer sus procesos más eficientes, pero sin dejar de lado el fondo de las operaciones.

### *Derecho Tributario*

La Doctora Catalina García considera al Derecho Tributario como *“El conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están*

*sometidos a su poder, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros”<sup>1</sup>.*

Los Tributos son las prestaciones obligatorias, que se satisfacen generalmente en dinero, y que el Estado exige por su poder de imperio y en virtud de una ley, sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

La finalidad principal de los tributos es proveer al Estado los recursos económicos necesarios para su actividad, financiar su gasto público; por lo tanto, se podría hablar de la de naturaleza eminentemente financiera del tributo.

Sin embargo, Giuliani Fonrouge sostiene que: “(...) *tampoco cabe establecer, como elemento característico del tributo, la finalidad exclusiva de proporcionar al Estado medios económicos que le sirvan para organizar y mantener el servicio público*”<sup>2</sup>, pues a más de ello, la tributación persigue fines extrafiscales y es instrumento precioso de política económica.

Por tanto, los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional.

Definido lo que se entiende por Derecho Tributario, por Tributo y una vez que he anotado sus finalidades, es preciso considerar el hecho de que el Derecho Tributario es parte del Derecho Público, por tanto, únicamente podrá hacerse aquello que está establecido específicamente para su accionar por parte de la ley. Para ello, el Derecho Tributario se rige entre otros, por el principio de legalidad, relacionado íntimamente con el de reserva de ley. Este principio se encuentra dentro del marco del Estado de Derecho. Por éste, el Estado se rige y acepta estar sometido a normas, a derecho<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009.

<sup>2</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho financiero, Volumen 1, Edición 6, Depalma, 2009.

<sup>3</sup> Falconí, Puig, Juan, et al. Seguridad jurídica, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2007. p. 68.

## *Normas constitucionales*

Las normas constitucionales son las reglas que integran una Constitución rígida, sin dejar de excluir las disposiciones contenidas dentro de la Constitución, integradas en cualquier sistema de ley. El poder que emanan de estas son de carácter dogmático formal y el sentido de la interpretación siempre es según las costumbres de cualquier sociedad, ya que de ello dependen los lineamientos.

Asimismo, fuera del documento solemne que es la Constitución y dentro de la misma dogmática formal, existen también las leyes materiales, como lo son, por ejemplo, los códigos locales, sin embargo, como lo expone el autor José Alfonso da Silva estas *“pierden mucho de su sentido constitucional, precisamente porque no se distinguen por su jerarquía de las demás prescripciones del ordenamiento jurídico.”*<sup>4</sup>

Conforme a lo anterior, se puede entender que el concepto de normas constitucionales formales, son las que se definen por los usos y costumbres de cualquier sociedad en la que vivimos, ya que si bien son todas las que integran una Constitución rígida, sin importar su contenido, de ellas se constituye los fundamentos sólidos para tener la validez del ordenamiento jurídico.

Por otra parte, vale la pena destacar que las normas constitucionales, por su propia naturaleza, fungen como parte de la Constitución, pero también se puede definir que son de carácter constitucional de igual modo, y hasta se convierten en formales en la medida en que ellas fueron inscritas.

Cabe destacar, que las normas constitucionales, como ya lo mencioné, se rigen por el comportamiento de los individuos dentro de un mismo entorno definido como sociedad, no obstante esto, pueden ir evolucionando en la medida que el comportamiento y costumbres de dicha sociedad vayan cambiando.

---

<sup>4</sup> Alfonso, Da Silva, José. Aplicabilidad de las normas constitucionales, Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM, 2002

## *Requisitos de las deducciones*

El artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR) enlista las deducciones autorizadas que las personas morales podrán efectuar, con objeto de determinar su utilidad o pérdida fiscal, según sea el caso, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en la misma Ley.

Específicamente, la fracción III del referido artículo 25 de la LISR establece que los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones serán considerados como deducciones autorizadas.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece qué debe entenderse como "gasto", por lo que a falta de una norma fiscal expresa que contenga dicha definición, conforme a lo previsto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) pueden aplicarse supletoriamente las disposiciones del derecho federal común; sin embargo, las disposiciones del derecho federal común tampoco establecen qué debe entenderse por "gasto", por lo que resulta necesario atender a otras fuentes para definir el término.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española establece como definición de gasto *"la acción de gastar"*<sup>5</sup>; y como definición de gastar *"emplear el dinero en algo"*. Por lo tanto, se podría concluir que se considera gasto el empleo de recursos para la adquisición de algo.

Por su parte, la Norma A-5 ("Elementos Básicos de los Estados Financieros") de las Normas de Información Financiera (en adelante NIF) establece una definición de qué debe entenderse como "costos y gastos" para fines contables, la cual establece textualmente lo siguiente:

*"El costo y el gasto son decrementos de los activos o incrementos de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta, en su caso y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable, respectivamente."*

---

<sup>5</sup> Cfr. Diccionario de la Real Academia de la Lengua, en <http://dle.rae.es/?id=IzQXOs8>

1. m. Acción de gastar.

2. m. Cantidad que se ha gastado o se gasta.

3. m. Fís. Cantidad de fluido que, en determinadas circunstancias, pasa por un orificio o por una tubería cada unidad de tiempo.

De lo anterior, se desprende que un gasto es un decremento en el patrimonio, y que ello no necesariamente implica el desembolso de una cantidad en efectivo, sino que puede ser un incremento en el pasivo de una entidad.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto por la LISR los gastos deben cumplir con una serie de requisitos para que puedan calificar como deducibles, mismos que se encuentran previstos en el artículo 27 de dicha Ley.

Dicho artículo establece que las deducciones autorizadas deberán reunir, entre otros, los siguientes requisitos:

- a) Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.
- b) Que se efectúe la deducción de las inversiones conforme a las disposiciones fiscales aplicables.
- c) Que estén amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.
- d) Que estén debidamente registradas en la contabilidad y que sean restadas una sola vez.
- e) Que se cumpla con la obligación de retener y enterar el impuesto a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de estos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.
- f) Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade de forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes.

- g) Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes, entre otros, personas físicas, y sociedades y asociaciones civiles, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Como se puede observar, de conformidad con el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes podrán considerar como deducciones autorizadas los gastos que estos efectúen cuando, en primera instancia, sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y cumplan con los demás requisitos aplicables previstos en el artículo 27 de la multicitada Ley.

A este respecto, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define los términos “estrictamente” e “indispensable” de la manera siguiente:

*Estrictamente.* Precisamente; en todo rigor de derecho.

*Indispensable.* Que no se puede dispensar. Que es necesario o muy aconsejable que suceda.

Con base en lo anterior, una deducción autorizada es estrictamente indispensable cuando el contribuyente no puede prescindir de ella, pues le es necesaria para poder llevar a cabo sus actividades.

Asimismo, existe una tesis de la Segunda Sala de la SCJN que señala que se consideran gastos estrictamente indispensables, aquellos que permiten la consecución del objeto social de la empresa y sin los cuales las actividades de ésta se verían disminuidas o tendrían que suspenderse<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> “RENTA. INTERPRETACION DEL TERMINO “ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES” A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 31, FRACCION I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACION VIGENTE EN 2002). El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser “estrictamente indispensables” para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario

Como se puede observar de la tesis anteriormente referida, para que un gasto califique como estrictamente indispensable, deberá estar relacionado con la consecución del objeto social del contribuyente, de tal manera que de no efectuarse dicho gasto su actividad se viera afectada y existiera una disminución de ingresos, impidiendo la consecución de su objeto social.

En ese sentido, y en el caso particular, se debe entender que las erogaciones efectuadas se deben considerar como un gasto estrictamente indispensable para las empresas cuando no es posible negar su estrecha relación con la consecución de sus respectivos fines y, por ende, de no contratarse los servicios, sus actividades se verían entorpecidas y las metas operativas de dichas empresas se verían obstaculizadas, lo cual implica una disminución en sus ingresos e incluso podrían impactarla a tal grado que le impidan o dificulten la realización de su objeto social.

---

*para que se cumplimenten en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.”*

*Tesis de la Segunda Sala de la SCJN. SJF de diciembre de 2004, pág. 565.*

## **I. Antecedentes**

Durante mucho tiempo, los contribuyentes, la autoridad tributaria y los tribunales encargados de impartir justicia fiscal, han basado su análisis, interpretación, aplicación y solución de controversias, apoyándose fundamentalmente en el principio de aplicación estricta de la ley.

Esta situación creó la posibilidad de vivir en un estado de derecho en materia fiscal, pues tanto el gobernado como la autoridad conocían claramente las reglas que los regulaban, ya que sólo el texto legal podía establecer los derechos y obligaciones de los sujetos activo y pasivo de la relación tributaria. Los tribunales, así lo entendían también y, durante décadas, las sentencias se dictaron basadas a la letra de la ley.

No obstante, debe resaltarse que tanto el Estado como el Derecho no necesariamente implican la existencia de un Estado de Derecho. Al existir un Estado sin un marco legal, sin que sus actividades sean controladas por el Derecho, es imposible acercarse al concepto anotado. De la misma forma sucede, si el Derecho existente no es legítimo. Aparece entonces la principal característica de un Estado de Derecho, la existencia del principio de legalidad.

El Estado se convierte en eje de la sociedad, pues debe establecer las normas necesarias para el desarrollo social, el marco dentro del cual éste va a llevarse a cabo. Pero no sólo va a establecer tales lineamientos, sino también, va a establecer las garantías para el cumplimiento de los mismos. Esto, en consideración a que el Estado debe en todo momento garantizar la seguridad jurídica al ejercer su poder de imperio.

Sin embargo, el estado de derecho en materia fiscal se ha visto modificado en los últimos años, ya que aproximadamente hace más de una década las autoridades tributarias empezaron a auditar y liquidar a los contribuyentes bajo criterios de "sustancia económica", sin fundamento legal expreso para tal efecto.

Actualmente nuestros tribunales se han dado a la tarea de resolver las controversias no por la literalidad de la ley, sino por las causas de forma, generado en nuestro país una cierta ruptura de la certidumbre de la legalidad

jurídica y una posible inseguridad jurídica, que al día de hoy, incluso, ha generado que las mismas instancias puedan resolver los mismos casos de distinta manera.

Es por ello que resulta importante observar cómo han ido evolucionando nuestros tribunales, me atrevería a decir, en función de las necesidades económicas de la Hacienda y no en función de las bases que dieron lugar al origen del Derecho tributario.

Por otra parte, recientemente nuestros tribunales resolvieron la contradicción de tesis 232/2017, con carácter de jurisprudencia, en la que se corrobora lo expuesto con la reforma al artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2012.

La reforma aplicable a dicha disposición buscó simplificar los requisitos de los comprobantes fiscales con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, tal y como fue expuesto en la exposición de motivos, misma que a continuación se transcribe:

“(…)

*La propuesta que se presenta tiene como objetivo simplificar la legislación vigente con respecto a los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, a efecto de que los mismos queden establecidos de manera clara y sencilla, con lo cual se otorga mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En algunos casos se propone elevar a rango legal disposiciones que se encuentran en reglas de carácter general relativas a requisitos de los comprobantes fiscales y estados de cuenta emitidos por instituciones de crédito y otras personas autorizadas para ello. Adicionalmente, se plantea suprimir algunos requisitos de los comprobantes fiscales como son el nombre, denominación o razón social y domicilio fiscal de quien los expide y conservar solamente su clave del registro federal de contribuyentes. Más adelante se explica con mayor detalle las medidas de simplificación aludidas.*

(…)

*En materia de comprobantes fiscales, del análisis a la legislación tributaria vigente se observa que los requisitos de los mismos se encuentran dispersos en diversas disposiciones tributarias tales como leyes, reglamentos, resolución miscelánea fiscal, reglas de carácter general en materia de comercio exterior y facilidades administrativas, situación que genera una carga administrativa para los contribuyentes, dada la complejidad para el cumplimiento de sus obligaciones en la materia.*

*En efecto, existen 158 requisitos de comprobantes fiscales, los cuales se encuentran dispersos en 27 artículos y 24 reglas, distribuidos de la siguiente manera:*

*(...)*

*Asimismo, se contemplan diversos requisitos innecesarios o que se encuentran duplicados en las disposiciones fiscales, además no existe uniformidad en la denominación de los comprobantes fiscales, ya que se usan indistintamente los términos facturas, recibos, documentación comprobatoria, nota de venta, entre otros, situación que hace complejo el cumplimiento de obligaciones para los contribuyentes.*

*En ese contexto, resulta conveniente simplificar los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales y compilarlos en el Código Fiscal de la Federación a efecto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en esta materia, sin que con ello se modifiquen los esquemas actuales que fueron aprobados por esa Soberanía y publicados en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009.*

*(...)*

*Conforme a lo señalado, se plantean a esa Soberanía las siguientes modificaciones:*

- Tratándose de comprobantes fiscales digitales:*

*- Mantener en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación la regla general de emitir los comprobantes fiscales en documento digital por medio de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y con el fin de otorgarle seguridad jurídica al adquirente del bien o servicio, se establece un plazo razonable para la entrega o envío del comprobante fiscal.*

*• Respecto de los comprobantes fiscales simplificados:*

*(...)*

*• Es de destacar que uno de los principales beneficios de la reforma que se plantea consiste en eliminar requisitos de los comprobantes fiscales que no son necesarios para la autoridad fiscal y, por ende, no será sancionable su omisión; no obstante, de conformidad con los usos comerciales y sus actividades mercantiles, los contribuyentes que lo deseen podrán incorporar información adicional que no tendrá efectos fiscales.*

*(...)"*

*(Énfasis añadido)*

Como se puede observar de lo anteriormente citado, lo que buscó el legislador con motivo de esta reforma fue el simplificar las cargas administrativas, así como los requisitos establecidos para efecto de la emisión de los comprobantes fiscales.

Así las cosas, las autoridades fiscales cuestionaron la deducibilidad de los comprobantes fiscales que en principio no cumplían con el requisito establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, debido a que en este se debía de incluir una descripción amplia y detalla del "Servicio" o del "Uso o Goce" prestado.

En este tenor, los contribuyentes llevaron estos procesos de revisión a los tribunales, quienes resolvieron distintas sentencias con distintos criterios jurídicos discrepantes sobre el mismo punto de derecho.

Derivado de todo lo anterior, y considerando la divergencia de criterios resueltos en las sentencias, con independencia de que las cuestiones fácticas que los rodeaban no eran exactamente iguales, la Segunda Sala de la

Suprema Corte de Justicia de la Nación unificó los criterios de interpretación para afirmar la existencia de contradicción de tesis, resolviendo así con carácter de jurisprudencia el criterio *“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.”*, mismo que más adelante será analizado.

## II. Principios Constitucionales

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>7</sup>, establece el derecho fundamental de legalidad y seguridad jurídica, en virtud de la cual todos los actos de autoridad deben estar debidamente fundados y motivados, entendiendo por fundamentación que esos actos deben basarse en una ley que resulte exactamente aplicable al caso, siendo menester que dicha fundamentación sea además clara y precisa; en tanto que por motivación legal se entiende a la conducta que vierte la autoridad en el sentido de especificar por qué causas una determinada disposición normativa que se cita como fundamento legal en un acto de molestia es aplicable al caso concreto.

Así las cosas, el autor Muñoz Machado explica en su obra a la legalidad como la primacía de la ley, también superioridad o jerarquía con respecto de cualquier otra clase de norma; explica también la competencia del legislador precisamente para llevar a término regulaciones que afecten a los derechos y libertades; y está conectada, igualmente, con la idea de habilitación: los demás poderes públicos actúan dentro de los límites que las leyes establecen y, en particular, la Administración, en los términos concretos que la ley se lo permite y a efectos de que use sus atribuciones para la consecución de los fines generales que la Constitución. Además, en fin, la legalidad es el parámetro de que se sirven los jueces y tribunales para controlar las decisiones de la Administración<sup>8</sup>.

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

A mayor abundamiento, es importante señalar que el precepto constitucional en cuestión prevé una fórmula jurídica de fundamentación y motivación que implica un razonamiento o silogismo lógico-jurídico, consistente en una

---

<sup>7</sup> “**Artículo 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla de oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de los previsto en este párrafo.”

<sup>8</sup> Muñoz, Machado, Santiago. Tratado de derecho administrativo y derecho público general. Tomo III. Los principios de constitucionalidad y legalidad, Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, 2015. p. 74

adecuación real de los hechos generadores del acto y la norma jurídica aplicada a los mismos, circunstancia que ha sido reconocida por nuestros Tribunales Federales.

Derivado de lo anterior, para que un acto de autoridad se encuentre debidamente fundado y motivado, no sólo es suficiente que se señalen en dicho acto de autoridad las disposiciones legales aplicables y las razones o circunstancias que aquélla tomó en cuenta para aplicar dichas disposiciones, sino que también es necesario que exista una debida adecuación entre los motivos aducidos<sup>9</sup> y la configuración de éstos en las hipótesis normativas correspondientes.

Lo anterior, aplicado a las sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, los Tribunales de jurisdicción Contenciosa Administrativa, y, en el caso concreto, la sentencia que constituye el acto reclamado, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, significa que dicha sentencia debe de emitirse fundándose en los preceptos legales aplicables al caso en particular.

Además, dicha sentencia debe contener un razonamiento lógico-jurídico del que se desprenda el por qué se está llegando a resolver de tal forma, pero siempre observando los hechos en los que verse la controversia de que se trate y analizando todos y cada uno de los conceptos de impugnación hechos valer por los particulares, pues de lo contrario, se violaría en su perjuicio el derecho fundamental en comento.

## ***2.1 Análisis del principio de legalidad***

El artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>10</sup> impone a cualquier autoridad jurisdiccional el deber de que la sentencia con la

---

<sup>9</sup> Cfr. Diccionario de la Real Academia de la Lengua, en: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=0qdDaiX>  
1. tr. Presentar o alegar pruebas, razones, etc.

<sup>10</sup> “**Artículo 14.** A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, **sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.**

(...)” (Énfasis añadido)

cual culmine todo procedimiento jurisdiccional, inclusive el contencioso-administrativo, sea expedido apoyándose ineludiblemente en las Leyes.

Asimismo, los artículos 503 y 513 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo concretizan en la legislación ordinaria, tanto las garantías de motivación, fundamentación y legalidad, así como del debido proceso legal, en cuanto a la valoración de la existencia de derechos que detente el particular, generando dichos dispositivos legales que se respete el orden legal establecido por la Constitución Federal, dentro del juicio contencioso administrativo tramitado ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Así las cosas, cabe destacar que uno de los efectos de la constitucionalización de la legalidad es justamente la posibilidad de que los jueces valoren la ley, antes de aplicarla, y que, además, tengan en cuenta los valores y principios que la Constitución proclama o en los que se inspira. El sometimiento a la ley no causa perjuicio, por tanto, a que los jueces y tribunales tengan que identificar o definir las reglas que aplican a las controversias que se les someten<sup>11</sup>.

## ***2.2 Interpretación de la seguridad jurídica***

Seguridad jurídica dice la Dra. Mayté Benítez Chiriboga, es la certeza que constituye una exigencia de primer orden dentro del principio de seguridad jurídica, pues ésta se conduce a través de su vehículo generador: la Ley, único mecanismo de defensa óptimo frente a posibles arbitrariedades del Estado. Cabe recalcar en consecuencia, las ideas de certeza e interdicción de la arbitrariedad, como básicas manifestaciones del principio de seguridad jurídica.

Sólo la certeza va a prever la estabilidad del Derecho, en este caso, del Derecho Tributario, respetará el orden jerárquico de las normas, y dará certidumbre sobre los correctivos establecidos legalmente a fin de constituir una herramienta de defensa para el contribuyente frente a posibles excesos de las Administraciones Tributarias. La interdicción de la arbitrariedad por su parte, jugará un papel decisivo al momento de frenar la actuación que pretenda salir

---

<sup>11</sup> Muñoz, Machado, Santiago. Tratado de derecho administrativo y derecho público general. Tomo III. Los principios de constitucionalidad y legalidad, Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, 2015. p. 149.

del marco legal para entrar con características arbitrarias en el ejercicio de las facultades de las Administraciones o al momento de implementar los correctivos ya mencionados<sup>12</sup>.

Los artículos 14 y 16 de la Constitución contemplan varios derechos subjetivos públicos, incluyendo las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

Dicha garantía implica que la autoridad actúe concediendo a través de la ley certidumbre y claridad para los gobernados, quienes así puedan conocer claramente sus derechos y obligaciones; paralelamente, la garantía de seguridad jurídica constituye un obstáculo para que las autoridades actúen fuera de los márgenes que la ley les señala expresamente.

Así, para respetar la garantía de seguridad jurídica, la ley debe definir con precisión cada uno de los elementos que conforman los derechos y las obligaciones de los gobernados y, al mismo tiempo, consiste en una limitante para que las autoridades actúen dentro del margen de la misma ley con lo que se pretende evitar actuaciones arbitrarias.

Lo anterior, ha sido corroborado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>13</sup>, en el sentido de que a efecto de cubrir con la garantía de seguridad jurídica, las reglas que conforman los procedimientos que regulan la relación entre los particulares y la autoridad **deben contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho de gobernado y que la autoridad no incurra en arbitrariedades.**

---

<sup>12</sup> Cfr. Falconí, Puig, Juan, et al. Seguridad jurídica, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2007. p. 67.

<sup>13</sup> **“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.** La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.”

(Énfasis añadido)

Tesis 2a./J. 144/2006 emitida por la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Octubre de 2006, p. 351.

Ahora bien, particularmente en el ámbito de la rama del derecho administrativo, la seguridad jurídica se traduce a que los gobernados conozcan ciertamente sus derechos y las consecuencias que se surten y el resto de sus obligaciones; de igual forma, representa los límites para que las autoridades hacendarias actúen sólo dentro de sus facultades para así evitar las actuaciones arbitrarias.

En este orden de ideas, vale la pena exponer lo señalado por el Dr. Juan Carlos Riofrío Martínez-Villalba, en su obra titulada “Seguridad Jurídica”, en la que establece para tales efectos lo siguiente; *“defino en sintética fórmula el derecho a la seguridad jurídica como el derecho al conocimiento y al reconocimiento del derecho. Me refiero tanto al Derecho objetivo, como al subjetivo. En cuanto «conocimiento del derecho», la seguridad jurídica vela por la certidumbre del Derecho objetivo y de los Derechos subjetivos; se manifiesta como un derecho a que las normas sean claras, puedan conocerse y en efecto sean conocidas. En cuanto «reconocimiento del derecho», la seguridad jurídica ampara la estabilidad, respeto y vigencia del Derecho objetivo, de las instituciones jurídicas y de los Derechos subjetivos, evitando su desconocimiento, inestabilidad o transgresión”*<sup>14</sup>.

De lo anteriormente expuesto, puedo decir que en materia administrativa la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 constitucional, se resume en la certeza que deben tener los gobernados de sus derechos y el conocimiento pleno de las consecuencias que de ellos derivan, así como los límites que debe observar la autoridad al momento de aplicar las disposiciones.

En este sentido, es claro que las autoridades fiscales al momento de ejercer sus facultades de comprobación se encuentran obligados a observar si los contribuyentes realmente cumplieron o no con sus obligaciones fiscales.

De lo contrario, no se estaría cumpliendo con la obligación de las autoridades fiscales, consistente en verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y, por ende, comprobar que se contribuya debidamente al gasto público, razón por la cual, ante todo, de existir diferencias a cargo de los contribuyentes derivado de contribuciones omitidas, deberán reconocer su verdadera situación fiscal.

---

<sup>14</sup> Falconí, Puig, Juan, et al. Seguridad jurídica, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2007. p. 46.

Finalmente, siguiendo este razonamiento y partiendo de las bases constitucionales, que si en contrario sensu, para el caso que nos atiende, los comprobantes fiscales que hubieran cumplido con el requisito de detallar de manera amplia y descriptiva cada uno de los servicios prestados y/o uso o goce temporal de los bienes, estos no hubieran sido, en ningún caso, razón por la cual las autoridades fiscales estuvieran restringidas de llevar a cabo las facultades de comprobación.

### III. Análisis de inseguridad jurídica

Resulta importante destacar que la cosa juzgada constituye en sí misma una norma jurídica individualizada que debe ser acatada por toda autoridad, pues de lo contrario se atenta directamente en contra de los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica previstos por los artículos 14, 16 y 17 de nuestra Constitución.<sup>15</sup>

A fin de dejar claro lo anterior, resulta relevante señalar que la autora Gabriela Armas, en su obra titulada “Introducción al Estudio del Derecho” señala que las normas, desde el punto de vista de los juicios normativos, se pueden clasificar en i) normas morales, ii) normas religiosas y iii) normas jurídicas, así como las llamadas reglas de trato social.

Asimismo, explica cómo los preceptos de conducta que conocemos como normas surgen de la inclinación natural del ser humano de relacionarse con su prójimo, y así en consecuencia se deben sentar las bases para esa convivencia, sea desde el fuero interno, o en las normas religiosas y morales, o en el fuero externo para vivir en sociedad como es el caso de las normas jurídicas<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> **“COSA JUZGADA. EL SUSTENTO CONSTITUCIONAL DE ESA INSTITUCIÓN JURÍDICA PROCESAL SE ENCUENTRA EN LOS ARTÍCULOS 14, SEGUNDO PÁRRAFO Y 17, TERCER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** *En el sistema jurídico mexicano la institución de la cosa juzgada se ubica en la sentencia obtenida de un auténtico proceso judicial, entendido como el seguido con las formalidades esenciales del procedimiento, conforme al artículo 14, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dotando a las partes en litigio de seguridad y certeza jurídica. Por otra parte, la figura procesal citada también encuentra fundamento en el artículo 17, tercer párrafo, de la Norma Suprema, al disponer que las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para garantizar la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones, porque tal ejecución íntegra se logra sólo en la medida en que la cosa juzgada se instituye en el ordenamiento jurídico como resultado de un juicio regular que ha concluido en todas sus instancias, llegando al punto en que lo decidido ya no es susceptible de discutirse, en aras de salvaguardar la garantía de acceso a la justicia prevista en el segundo párrafo del artículo 17 constitucional, pues dentro de aquélla se encuentra no sólo el derecho a que los órganos jurisdiccionales establecidos por el Estado diriman los conflictos, sino también el relativo a que se garantice la ejecución de sus fallos. En ese sentido, la autoridad de la cosa juzgada es uno de los principios esenciales en que se funda la seguridad jurídica, toda vez que el respeto a sus consecuencias constituye un pilar del Estado de derecho, como fin último de la impartición de justicia a cargo del Estado, siempre que en el juicio correspondiente se haya hecho efectivo el debido proceso con sus formalidades esenciales.”*

<sup>16</sup> Armas, Araiza, Gabriela. Introducción al estudio del derecho, Editorial Digital UNID, 2015. p. 18.

En este sentido, las normas que rigen a los individuos, pueden ser privadas o públicas, las primeras, son aquellas que derivan de la voluntad de las partes, mientras que las segundas, **son aquellas que derivan de resoluciones administrativas y judiciales**<sup>17</sup>.

Asimismo, nuestros Tribunales han reconocido la existencia de estas normas individualizadas al analizar la figura de la cosa juzgada, respecto de la cual señalan que esta última se convierte en una norma individualizada que sale del campo de los hechos para incorporarse al del derecho.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito<sup>18</sup>, la cual establece que las sentencias

---

<sup>17</sup> Cfr. García, Máynez, Eduardo. Introducción al estudio del derecho, Editorial Porrúa, 2002.

<sup>18</sup> **“COSA JUZGADA DEBE ANALIZARSE EX OFICIO.** Este Tribunal Colegiado considera que la interpretación funcional de la normatividad procesal mexicana contemporánea debe orientarse por el pensamiento doctrinal que sostiene que los tribunales judiciales deben invocar ex officio la cosa juzgada acreditada en autos, aunque no se haya opuesto como excepción, porque los argumentos de sus autores resultan consistentes y verosímiles, racional y objetivamente. El primer argumento se apoya en la teoría de los presupuestos procesales, como elementos de validez de la relación jurídica procesal, cuya existencia y perfeccionamiento, constituye un requisito sine qua non para que el Juez entre al fondo del negocio y decida lo conducente. Esta teoría considera, como presupuestos procesales indiscutibles a la jurisdicción y a la existencia de un litigio entre partes, respecto del cual exista incertidumbre con relación a la tutela jurídica correspondiente. El ejercicio de la jurisdicción por un Juez o tribunal determinado, por sí solo, priva de este poder de la soberanía estatal a cualquier otro Juez o tribunal, respecto de un litigio determinado, y da lugar, por tanto, a la litispendencia, cuya constatación conduce a declarar insubsistente el segundo proceso, porque el órgano que admitió conocer de éste ya no tiene jurisdicción para hacerlo. Esto se intensifica cuando el ejercicio de esa jurisdicción ya se tradujo en el dictado de una sentencia ejecutoriada que adquirió la eficacia de la cosa juzgada, en cuyo caso no sólo se impide el ejercicio de la jurisdicción respecto a dicha controversia a los demás juzgadores y al propio que emitió la ejecutoria, sino hace cesar la incertidumbre en el conflicto entre las partes con trascendencia jurídica, de modo que la cosa juzgada torna inexistentes esos dos presupuestos procesales. Otra directriz importante de esta teoría, impone al juzgador su análisis oficioso, con el razonamiento de que si la relación procesal no se perfecciona, el Juez queda absolutamente impedido para el dictado de un fallo de mérito. Consecuentemente, si la cosa juzgada pone en evidencia indiscutible la falta de dos presupuestos procesales en el asunto de que se trata, es inconcuso que se debe hacer valer de oficio. Los autores que sirven de apoyo a este criterio, en el ámbito internacional son Óscar Von Bulow y Ugo Rocco, y en terreno nacional está Arturo Valenzuela, Ramón Palacios y José Ovalle Favela. El segundo argumento lo expone Francisco Carnelutti, al indicar a la litispendencia y a la cosa juzgada como medidas preventivas que garantizan que cada litigio sea objeto de un solo proceso, y le atribuye a la cosa juzgada el carácter de presunción absoluta, que se debe analizar sin necesidad de instancia de parte, porque no depende de la iniciativa de la parte que el Juez aplique las presunciones legales. El tercer argumento corresponde a Nicolás Coviello, y se basa en que la certidumbre producida por la cosa juzgada es de evidente e indiscutible orden público, por lo cual no es renunciable, mediante la abstención de hacer valer su eficacia como excepción. Finalmente, se puede extraer un argumento estrechamente relacionado con el de Carnelutti, de la Teoría Pura del Derecho, de Hans Kelsen, ya que conforme a esta doctrina, la sentencia ejecutoriada y pasada a la categoría de cosa juzgada, se convierte en una norma jurídica individualizada, es decir, sale del campo de los hechos para incorporarse al del derecho, y en ese punto queda, por

ejecutoriadas pasan a la categoría de cosa juzgada y se convierten en una **norma jurídica individualizada**, saliendo del campo de los hechos para incorporarse al del derecho y, por tanto, las autoridades se encuentran obligadas a aplicar lo que en ellas fue resuelto.

Cabe destacar que la tesis antes referida dio motivo a la contradicción de tesis 20/2011<sup>19</sup>, en la que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la

---

tanto, dentro de la obligación fundamental de los juzgadores de aplicar el derecho, independientemente de que las partes lo hagan valer o no, en cada caso concreto.”

#### CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 526/2008. Mexicana de Construcciones, S.A. de C.V. 6 de noviembre de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González. Secretaria: Blanca Estela Mendoza Ortiz.

<sup>19</sup> “En virtud de lo anterior, esta Primera Sala determina que sí existe la contradicción de tesis denunciada, la cual consiste únicamente en determinar si la **cosa juzgada directa** debe ser analizada de oficio por el juzgador.

QUINTO. Debe prevalecer con carácter de jurisprudencia lo sustentado por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

...

La cosa juzgada se refiere a la inmutabilidad de la decisión por haberse resuelto la cuestión litigiosa de manera definitiva en sede jurisdiccional.

Al actualizarse la cosa juzgada sobre determinada cuestión no solamente se extingue la facultad de las partes de hacer valer las mismas pretensiones en un juicio posterior, sino que, además, existe ya un pronunciamiento sobre dichas pretensiones, que debe considerarse la verdad legal, y una vez que dicha sentencia cause ejecutoria, no debe haber, en principio, ningún motivo jurídico para destruir los efectos de dicha sentencia, salvo que se demuestre su nulidad o su inconstitucionalidad. En tal caso, se está en presencia, entonces, de una resolución investida de la autoridad de la cosa juzgada.

(...)

Así, la cosa juzgada será generalmente advertida a instancia de parte, a través de una excepción de naturaleza procesal, ya que normalmente la parte demandada o la demandante en la reconvención tendrán interés en que no se modifiquen las cuestiones que ya fueron resueltas en un juicio anterior. Sin embargo, puede ocurrir que aunque no se plantee dicha excepción, por alguna razón, ya sea porque se desprende de autos o porque existen determinados indicios, el Juez advierta la existencia de la cosa juzgada. En tal caso, desde la perspectiva de esta Primera Sala, la cosa juzgada debe analizarse y decretarse de oficio. Lo anterior, por las siguientes razones:

En primer lugar, la autoridad y la fuerza de ley de la cosa juzgada obligan al Juez a abstenerse de revisar lo ya decidido, por lo que aunque no haya sido planteada como excepción por alguna de las partes, constituye un hecho notorio que el juzgador no puede dejar de atender, ya que es una obligación fundamental de los juzgadores aplicar el derecho, independientemente de que las partes lo hagan valer.

---

Asimismo, el artículo 349 del Código Federal de Procedimientos Civiles señala que cuando una excepción sea de mero derecho o resulte probada de las constancias de autos, deberá ser tomada en cuenta por el juzgador al momento de decidir. (7) Tal norma constituye un principio general del derecho, que debe ser aplicable a la cuestión jurídica que se pretende resolver en la presente contradicción, ya que, por regla general, el juzgador debe decidir conforme a derecho.

En segundo lugar, el juzgador no debe resolver un punto litigioso que ya fue resuelto en un juicio anterior, simplemente porque no existe litis o controversia sobre la cual decidir.

Por lo que, cuando se formula la pretensión procesal en el mismo sentido en que se propuso en el proceso anterior, es decir, cuando verse sobre el mismo objeto, tenga idéntica causa y sea entre las mismas partes, no se integran los presupuestos necesarios para un nuevo proceso, ya que no existe una controversia jurídica, puesto que la misma ya fue resuelta en el juicio anterior.

Asimismo, esta Primera Sala ha considerado que el análisis de la cosa juzgada no implica un estudio de fondo, pues no es necesario que el juzgador analice y valore argumentos ni pruebas, sino que basta con que identifique la cosa que se reclama, la causa por la que se reclama, las partes que intervienen en el juicio y su calidad, para determinar si existe identidad entre estos elementos y los que se actualizaron en el juicio anterior,(8) por lo que no es necesario que se abra un nuevo proceso para corroborar si el litigio ya fue juzgado.

De lo anterior se desprende que el análisis oficioso de la cosa juzgada no deja sin defensas a las partes, ya que no se generará un nuevo proceso. Por lo que no se rompe con el equilibrio procesal entre las partes, puesto que las mismas tuvieron oportunidad de plantear todas sus excepciones y defensas en el juicio en el que se debatió y resolvió el punto litigioso en cuestión.

En tercer lugar, el deber del juzgador de analizar de oficio la cosa juzgada se justifica por la inmutabilidad y autoridad de las sentencias ejecutoriadas, ya que debe privilegiarse la certeza jurídica frente al derecho de oposición de las partes.

La necesidad de la certeza es imperiosa en todo sistema jurídico. En tal sentido, lo decidido en la sentencia ejecutoriada es el derecho frente al caso resuelto, que no podrá volver a ser controvertido, evitándose con ello la posibilidad de que se emitan sentencias contradictorias.

Así, aunque el análisis oficioso de la cosa juzgada puede generar que las partes no tengan oportunidad de controvertir la existencia de la cosa juzgada, si a juicio del juzgador ésta se actualiza, debe prevalecer su determinación frente a las defensas que pudieron ser presentadas en contra de su determinación.

...

En las relatadas condiciones, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio que se contiene en la tesis siguiente:

**COSA JUZGADA. DEBE ANALIZARSE DE OFICIO CUANDO EL JUZGADOR ADVIERTE SU EXISTENCIA AUNQUE NO HAYA SIDO OPUESTA COMO EXCEPCIÓN POR ALGUNA DE LAS PARTES.** El análisis de oficio de la cosa juzgada debe realizarse cuando el juzgador advierta su existencia, ya sea porque se desprenda de autos o por cualquier otra circunstancia al tener aquélla fuerza de ley, con lo que no se viola la equidad procesal entre las partes, ya que al estar resuelto el litigio, éstas pudieron presentar todas las defensas y excepciones que consideraron pertinentes en el juicio previo, pues debe privilegiarse la certeza jurídica frente al derecho de oposición de las partes.

Nación resolvió que efectivamente la figura de cosa juzgada debe ser analizada de oficio por los juzgadores, pues lo decidido en la sentencia ejecutoriada correspondiente, es el derecho frente al caso resuelto que no podrá volver a ser controvertido, evitándose con ello la posibilidad de que se emitan sentencias contradictorias.

Así las cosas, la autora Teresa Armenta Deu en su obra titulada “Acciones colectivas: Reconocimiento, cosa juzgada y ejecución” expone el fundamento próximo de la cosa juzgada *“la seguridad y la paz jurídicas, lo que implica que una discusión no se prolongue indefinidamente o que vuelva a entablarse y avance otro proceso acerca de asuntos ya definidos firmemente por la jurisdicción, y que se eviten resoluciones contradictorias o que se reiteren injusta e irracionalmente sentencias con el mismo contenido respecto de los mismos sujetos”*<sup>20</sup>.

En estos términos, lo resuelto en la multicitada sentencia tiene el carácter de cosa juzgada y lo resuelto en ellas se convierte una norma jurídica individualizada, por lo que salen del campo de los hechos para incorporarse al campo del derecho y obligan a los juzgadores a aplicar lo que en ellas fue determinado, así como a las autoridades a acatarlo.

Por lo anterior, la importancia de lo que hoy en día se vive en nuestros tribunales y en lo que basan su análisis, interpretaciones, aplicaciones y solución de controversias, debería ser fundamentalmente el principio de aplicación estricta de la ley, ya que de lo contrario no se puede considerar un pleno estado de derecho, por lo que me lleva a concluir que actualmente se vive una inseguridad jurídica por parte de los gobernados.

Más aún, partiendo de que el análisis de la presente resulta por la contradicción de tesis 232/2017 que resolvió la corte recientemente con carácter de Jurisprudencia<sup>21</sup>, es imperativo que nuestros tribunales lleguen a resolver en distintos sentidos sobre un mismo tema en particular.

---

...” (Énfasis añadido)

<sup>20</sup> Armenta, Deu, Teresa. Acciones colectivas: reconocimiento, cosa juzgada y ejecución, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2013.

<sup>21</sup> **“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

De este modo, puedo decir que la cosa juzgada dentro de la base constitucional, en estricto apego de la norma, tiene como finalidad proteger los procesos que se llevan a cabo dentro de nuestros sistemas jurisdiccionales, a fin de estabilizar la participación y colaboración de las partes, cuando estas tengan distintos criterios en una misma situación que resolver.

Así, con el fin de cumplir el objetivo, la cosa juzgada otorga seguridad jurídica y legalidad a los procedimientos que siguen dentro de los tribunales, actuando de

---

*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."*

*Contradicción de tesis 232/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 18 de octubre de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.*

*Tesis y criterio contendientes:*

*Tesis IV.2o.A.132 A (10a.), de título y subtítulo: "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.", aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 24 de febrero de 2017 a las 10:26 horas, y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 39, Tomo III, febrero de 2017, página 2174, y*

*El sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016.*

*Tesis de jurisprudencia 161/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de noviembre de dos mil diecisiete.*

cualquier arbitrariedad o alteraciones en dichos procesos que pudieran poner al gobernado en una posible inseguridad jurídica.

Concluyo mi idea citando a la Doctora Priscila Machado autora de la obra *“La Cosa Juzgada Constitucional”* quien aborda la cosa juzgada constitucional como *“el atributo, calidad o autoridad de definitividad que adquieren las sentencias constitucionales firmes o ejecutoriadas. Ante ello, no es un efecto de las sentencias constitucionales, sino una calidad que adquieren dichas sentencias”*<sup>22</sup>.

De lo anteriormente citado, la cosa juzgada se produce en virtud de una decisión firme, esto es, de sentencias definitivas respecto de las cuales no es posible su impugnación por medio de recursos.

---

<sup>22</sup> Machado, Martins, Priscila. La cosa juzgada constitucional, Editorial Reus, 2017.

## MARCO TEÓRICO

### IV. Análisis de las implicaciones del impuesto sobre la renta

El artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que están obligados al pago del impuesto sobre la renta, entre otros, las personas morales residentes en México respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

El artículo 9 de la LISR establece que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicando la tasa del 30% al resultado fiscal obtenido en el ejercicio.

En términos generales, el resultado fiscal del ejercicio se obtendrá disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas que, en su caso, haya sido pagada en el ejercicio y las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores con que cuente la persona moral de que se trate.

El artículo 76 de la LISR establece que las personas morales tendrán, entre otras, la obligación de expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen.

Por su parte, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación menciona que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que se efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT).

La fracción III del referido artículo 29 establece que los contribuyentes que expidan comprobantes fiscales en los términos antes señalados, deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF.

Dicho artículo 29-A contiene los requisitos que deben reunir los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (en adelante CFDI). Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes que no reúnan los requisitos previstos en los

artículos 29 y 29-A del CFF, o cuando los datos de los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, dichas cantidades no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

El artículo 71 del CFF establece que son responsables en la comisión de las infracciones previstas en dicho ordenamiento las personas que realicen los supuestos que se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Por su parte, la fracción VII del artículo 83 del CFF establece que son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, entre otras, la de no expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los CFDI's de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en el CFF, en su reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT, así como no atender el requerimiento previsto en el quinto párrafo del artículo 29 del CFF, para proporcionar el archivo electrónico del CFDI.

Adicionalmente la Procuraduría de la Defensa al Contribuyente (en adelante PRODECON) ha emitido una serie de criterios sustantivos que derivan de las recomendaciones, las respuestas a las consultas especializadas o de algún otro acto que lleven a cabo las autoridades en el ejercicio de sus atribuciones.

En este sentido, considero necesario citar el siguiente criterio sustantivo No. 7/2013/CTN/CS SASEN emitido por la PRODECON:

**"DEDUCCIONES. VALORACIÓN INTEGRAL VALORACIÓN INTEGRAL POR PARTE DE LA AUTORTDAD FISCAL DE TODAS LAS CUESTIONES INVOLUCRADAS AL MOMENTO DE DETERMINAR SU PROCEDENCIA, PROCURANDO OTORGAR MAYOR PREPONDERANCIA A LAS CUESTIONES DE FONDO. El artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), establece como derecho sustantivo de los causantes la posibilidad de deducir diversos conceptos frente a sus ingresos acumulables y, para el caso de pagos en el extranjero, el mismo ordenamiento legal señala en su artículo 37, entre otros requisitos, que para hacer deducibles dichos pagos se debe**

*proporcionar la información a que se encuentre obligado el contribuyente de conformidad con el artículo 86 de la LISR, en el que se prevé contar con la documentación comprobatoria en la que conste que los montos de los ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios que hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables; presentar la declaración del ejercicio; y, presentar la información de las operaciones que hayan realizado a través de la declaración informativa múltiple (DIM). Desde una perspectiva preponderantemente formalista, la consecuencia jurídica de incumplir con alguno de tales requisitos es la imposibilidad de llevar a cabo las deducciones. Ahora bien, esta Procuraduría considera que la obligación de presentar puntualmente los estudios de precios de transferencia, así como la DIM no es condicionante para el surgimiento del derecho a deducir, sino que se trata de un requisito formal. Por el contrario, el derecho del contribuyente a deducir -si cuenta con elementos de fondo que acrediten su procedencia, conforme a los parámetros legales establecidos para tal efecto- surge a partir del gasto que haya efectuado en su operación, y no con la presentación oportuna o extemporánea de los requisitos formales. De tal manera a juicio de esta Procuraduría, el cumplimiento extemporáneo de una obligación formal no debe ser la razón preponderante para la negación del derecho sustantivo del contribuyente a deducir los gastos efectuados, por lo que, en caso de que la autoridad fiscal cuente con los elementos idóneos para resolver el fondo de la cuestión, en aras de respetar los derechos de los contribuyentes, debería analizar de manera congruente y exhaustiva el cumplimiento sustantivo por parte del causante, atendiendo a la documentación e información proporcionada por éste, y así determinar si se cumplieron con los requisitos legales para la procedencia de la deducción solicitada."*

*(Énfasis añadido)*

Conforme a lo señalado anteriormente, las autoridades deben analizar de manera congruente y exhaustiva el cumplimiento sustantivo de las obligaciones fiscales a fin de resolver el fondo al actuar del contribuyente y considerar que el

cumplimiento de una obligación formal, en el caso particular la emisión del comprobante fiscal, no debe ser razón preponderante para la negación de los derechos del contribuyente.

Vale la pena destacar que de conformidad con la fracción VIII del artículo 109 del CFF, será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien le dé efectos fiscales a los CFDI cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del ordenamiento en cita<sup>23</sup>.

A su vez, el artículo 108 del CFF establece que el delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

*“(…)*

*1. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1'734,280.*

*2. Con prisión de dos a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1'734,280, pero no de \$2'601,410.*

*3. Con prisión de tres a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2'601,410.*

*Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.*

*Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un 50%.*

*(…)”*

Derivado de lo anterior, es importante considerar que si bien no cumplir con los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales dentro del artículo 29-A del CFF te podrían limitar la deducibilidad, también se podría actualizar el supuesto de la inconsistencia tal, que para efectos del CFF se podría considerar como un delito penal.

---

<sup>23</sup> Pérez, Chávez, José, and Olguín, Raymundo Fol. Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI): tratamiento fiscal y manejo administrativo (2a. ed.), Tax Editores Unidos, 2017.

En este sentido, y considerando el caso particular que se atiende, respecto al análisis de la contradicción de tesis 232/2017 cita en el apartado III, es incluso viable que en caso de que se haya incumplido con los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales, cuando en estos casos no se hubiera reflejado la descripción de manera detallada respecto al servicio de que se trata, que se estaría incumpliendo los principios legales básicos del derecho, como lo es el principio de legalidad o de seguridad jurídica.

Derivado de lo anterior, no se puede dejar de lado las consecuencias que, mediante la resolución de una sentencia, pueden llegar a ser tratadas como delito fiscal para los contribuyentes y gobernados, ya que si nuestros tribunales resuelven de esta manera; en principio se debería juzgar a la cosa conforme al estricto marco de la legalidad, y se estaría incumpliendo claramente la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Cabe resaltar que actualmente los que estamos del lado de los gobernados, tenemos muchas dudas y cuestionamientos respecto a la forma en que en la última década nuestros tribunales han venido resolviendo los casos.

Así las cosas, puedo decir que actualmente no se logra resolviendo de esta manera vivir en un estado de derecho en la que podamos observar que la autoridad resuelve con fundamento legal de estricto apego al marco teórico.

Dicho lo anterior, puedo concluir que actualmente se vive cierta inseguridad jurídica para los contribuyentes, ya que lejos de que las autoridades fiscales pudieran negar una deducción o acreditamiento, se podrían actualizar los supuestos de delito fiscal en caso de resolver de esa manera.

#### **4.1 Simplificación de cargas administrativas y sus impactos globales**

Un aspecto importante que al día de hoy se vive en el entorno global, es el comportamiento de los mercados y la forma en que se lleva a cabo todo el proceso transaccional, como lo es la compra-venta. Esto es, lo simplificado que se ha vuelto la manera en que operan las compañías transnacionales, incluso pudiendo comprar de un país a otro desde la comodidad de estar en tu casa con un solo clic de tu dispositivo.

A lo largo del paso del tiempo, y conforme a la evolución de la forma de operar de las empresas, los gobiernos de muchos países han sumado esfuerzos a través de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) para imponer controles jurisdiccionales, con el fin de controlar este tipo de transacciones y que estos controles tengan como base el evitar la erosión fiscal, y a su vez ser más eficientes para llevar a cabo los controles internos de fiscalización.

En el estudio realizado por los autores Bastidas, Novia y Pérez se revelan los datos en los que en América Latina y Europa la factura electrónica se ha convertido en una herramienta muy importante para fortalecer la **reducción de cargas administrativas**, lograr eficientes relaciones empresa-cliente, empresa-empresa, empresa-gobierno y fortalecer los controles y modelos de riesgo, y finalmente reducir las brechas de evasión fiscal<sup>24</sup>.

Así las cosas, el hecho de sumar esfuerzos entre los países de la OCDE, es con el propósito de generar para los contribuyentes menores cargas administrativas, sin que por el simple hecho de disminuirlas signifique que cederán para que existan puertas para que se pueda erosionar las bases tributarias.

Esto reafirma la postura global, y la situación en la que tener requisitos en los que las empresas tengan que dar una descripción más amplia de los servicios en sus comprobantes fiscales, no genera una reducción en las cargas administrativas, ya que existen empresas que emiten hasta miles de comprobantes diarios.

---

<sup>24</sup> Bastidas, Yffert, María Teresa, et al. La contabilidad electrónica y el comprobante fiscal, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015, p. 398

Derivado de todo lo anterior, es claro que las sugerencias de los países que integran la OCDE, me lleva a la conclusión de que no por el hecho de tener una forma más eficiente de tributar y con menos cargas administrativas, significa el abrir las brechas de la evasión fiscal.

## V. Análisis de la estricta indispensabilidad de los gastos deducibles

El artículo 31 de la LISR vigente durante 2012, establece que los contribuyentes personas morales podrán deducir los gastos estrictamente indispensables para las actividades que realicen.

Es importante mencionar que nuestra legislación no contiene una definición o lineamientos que permitan establecer si una deducción puede considerarse como estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, por lo cual resulta necesario analizar el alcance que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y los Tribunales jurisdiccionales competentes le han otorgado a dicho concepto.

Al respecto, la doctrina y los Tribunales de nuestro país han coincidido en señalar que la estricta indispensabilidad se trata de un concepto genérico, que no puede identificarse con una o varias reglas; de esta forma, la doctrina jurídica y nuestros Tribunales<sup>25</sup> han señalado que un gasto es estrictamente

---

<sup>25</sup> **“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones graciosas, pues se trata de 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; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

---

Amparo en revisión 224/2007. Pepsi-Cola Mexicana, S.A. de C.V. y otra. 5 de septiembre de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 316/2008. Geo Tamaulipas, S.A. de C.V. 9 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 782/2008. Plásticos Panamericanos, S.A. de C.V. 22 de octubre de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo directo en revisión. 279/2009. Banco Compartamos, S.A., Institución de Banca Múltiple (antes Financiera Compartamos, S.A. de C.V., Sociedad Financiera de Objeto Limitado). 1o. de abril de 2009. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Tesis de jurisprudencia 103/2009. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintiocho de octubre de dos mil nueve."

(Énfasis añadido).

**"DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

indispensable cuando se realiza en el transcurso de las operaciones normales del contribuyente y cuando resulte indispensable para la generación de ingresos a los contribuyentes.

Conforme a lo antes expuesto, para determinar si un gasto puede ser considerado como estrictamente indispensable, se deben considerar los siguientes elementos:

- Que el gasto esté relacionado directamente con la actividad de la empresa.
- Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta.
- Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo.

Por lo anterior, para determinar si un gasto es estrictamente indispensable, es necesario que exista una relación costo-beneficio entre la erogación realizada y los ingresos obtenidos; en otras palabras, en caso de que no se realice la erogación el contribuyente tendría un detrimento en su patrimonio dado que no podría realizar las actividades generadoras de riqueza como debería.

---

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo."

(Énfasis añadido).

**"DEDUCCIONES: GASTOS ERICTAMENTE INDISPENSABLES: SU CONCEPTO:** Son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizados a tal grado que se impediría la realización de su objeto social, si se trata de persona moral, o los fines del negocio si no lo es, de donde se concluye que no pueden considerarse como tales los deducidos por la empresa, cuando no tienen relación con esos fines. (43).

Revisión No. 71/83: Resuelta en sesión de 22 de noviembre de 1990 por unanimidad de 6 votos. Magistrado Ponente. Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. Alberto Ocampo Gómez".

**"GASTO ERICTAMENTE INDISPENSABLE. CARACTERISTICAS.** Para que un gasto tenga tales características es indispensable comprobar su necesidad, que hace falta para alcanzar los fines de la empresa y que por lo tanto se hace obligado, sin libertad, por determinación de la naturaleza de las erogaciones, destinadas a mantener o conservar a la unidad de producción o distribución de bienes y servicios, por lo que resulta dicho gasto opuesto al voluntario y espontáneo.

Revista Difusión Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Noviembre de 1974".

La afectación patrimonial se puede ver desde dos perspectivas distintas: a) la primera se actualiza cuando el contribuyente deja de recibir ciertos ingresos como consecuencia de no realizar la erogación correspondiente y b) la segunda se actualiza cuando el contribuyente gasta más de lo que debería dado que no realizó la erogación necesaria para hacer más eficiente su actividad (ya sea en procesos relacionados con la actividad de la empresa o durante las etapas administrativas).

De esta forma, los criterios judiciales y los criterios antes citados establecen que se encuentra íntimamente relacionada con la funcionalidad y la operatividad de la empresa, es decir, en caso de no realizar dicha erogación tanto el funcionamiento como la operatividad del contribuyente se verá afectado.

Por su parte, respecto a los comprobantes fiscales, considero que se cumple cabalmente con el requisito cuando este haya sido emitido y contenga la información requerida de forma general sin tener que especificar mayor detalle respecto al servicio prestado, ya que, si bien la aplicación de la deducción es en función del fondo del gasto, el comprobante fiscal cumple un requisito de forma.

Derivado de lo anterior, resulta ilegal y carente de sustento el hecho de que la autoridad pretenda rechazar las deducciones efectuadas por los contribuyentes cuando estos no incumplieron como tal una situación de fondo sino de forma, tomando en cuenta los criterios sustentados por nuestros tribunales dentro de los argumentos establecidos en la Ejecutoria de la multicitada contradicción de tesis 232/2017, al considerar que el no haber dado una descripción amplia y detallada del servicio prestado o uso y goce temporal del bien dentro del comprobante fiscal, es motivo para negar la deducción de cualquier gasto que conforme a los argumentos anteriormente expuesto tiene la plena certeza de que es deducible.

## **VI. Análisis de las implicaciones del impuesto al valor agregado**

El artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante LIVA) establece que están obligadas al pago del impuesto al valor agregado (en adelante IVA), las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen las siguientes actividades:

- i. Enajenen bienes
- ii. Presten servicios independientes
- iii. Otorguen el uso o goce temporal de bienes Importen bienes o servicios

Continúa señalando dicho artículo que el impuesto se calculará aplicando a los valores de los actos o actividades gravadas por dicha ley, una tasa general del 16%. Dicho impuesto se deberá trasladar de forma expresa y por separado a las personas que, entre otros, reciban los servicios.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

De esta forma, el IVA de un periodo es aquél que resulte de comparar el impuesto a cargo del contribuyente y el que le fue trasladado.

### *Momento de causación*

Para efectos de determinar el momento en que se lleva a cabo el cobro de las actividades afectas al IVA, el artículo 1-B de la LIVA señala que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Continúa señalando el artículo en comento que cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague

mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el IVA trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Como puede observarse, se considera que efectivamente se percibe la contraprestación y el impuesto correspondiente cuando los mismos se cobren, en los términos antes mencionados.

Derivado de lo anterior, el impuesto que debe enterar el contribuyente se calcula restando al impuesto a su cargo el impuesto acreditable del periodo.

### *Acreditamiento del impuesto*

El artículo 4º de la LIVA establece que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en dicha Ley la tasa que corresponda, según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el IVA que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que se hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

De esta forma, el acreditamiento consiste en disminuir del impuesto que haya causado el contribuyente, el IVA que le hubieran trasladado y el impuesto derivado de la importación de bienes o servicios, en el mes al que correspondan.

Asimismo, dicho artículo señala que el derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del IVA, y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión.

En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente.

Una vez determinado en qué consiste el acreditamiento, la LIVA señala reglas para determinar el impuesto acreditable del contribuyente, mismas que a continuación se analizan.

El artículo 5 de la LIVA establece que para que sea acreditable el IVA trasladado a los contribuyentes, deberán reunirse, entre otros, los siguientes requisitos: i) que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables por los que se deba pagar la tasa general, o bien, la tasa del 0% (para estos efectos, se considera que son estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto); **ii) que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes respectivos**; y iii) que el impuesto haya sido efectivamente pagado.

Como se puede observar del análisis efectuado con anterioridad, uno de los requisitos para que el IVA pueda ser considerado como acreditable, entre otros, es el que se tenga el comprobante fiscal respectivo, esto es, que se tenga un comprobante que ampare la operación y que este cumpla con todos los requisitos mencionado en el apartado con anterioridad.

Resulta importante tener en cuenta que, para efectos de IVA, a diferencia del ISR, este se determina en función al flujo, esto es, que solamente se puede acreditar o trasladar hasta el momento en que se lleva a cabo el pago o cobro de la contraprestación.

En este sentido, considero que para el caso particular del análisis en cuestión, es imperativo ir al fondo de la situación, ya que si bien se cumple con el requisito de tener o expedir el comprobante fiscal, las autoridades fiscales al determinar que no se detalló el concepto del servicio, sería impropio el acreditamiento del impuesto al valor agregado.

Así las cosas, para poder resolver una sentencia en este sentido, se tendría que observar el ciclo completo de la operación, esto es, que haya una simetría fiscal dentro de la operación en cuestión, ya que incluso el legislador ha mencionado en ciertas exposiciones de motivos que la autoridad lo que busca es esta simetría fiscal.

En acorde a lo anterior, en el caso en que las autoridades hayan resuelto en sentido negativo para llevar a cabo el acreditamiento del IVA por no haber “cumplido” con el requisito establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, considero que en el mismo sentido en la que

tendría que haber una simetría fiscal, las dos partes contractuales de la operación deberían de hacer lo propio, esto es, que si en los tribunales se resolvió en sentido negativo el acreditamiento del IVA, por una parte se tendría que dejar de aplicar la deducción para efectos de ISR y acreditamiento para efectos de IVA y por el otro lado, dejar de acumular el ingreso para efectos de ISR y el traslado para efectos de IVA.

Es menester observar como las autoridades en el caso en que lleguen a resolver de esta manera, no resolverían en el mismo eje de la simetría fiscal que tanto se ha expuesto en las reformas aplicables.

Cabe mencionar que para vivir en un estado de derecho tendría que haber congruencia con lo que se resuelve en nuestros tribunales y no siguiendo la línea en lo que solamente atiende a los intereses de la Hacienda.

Por estas razones, considero que más allá de no haber plasmado una explicación detalla del concepto por la contraprestación efectuada en el comprobante fiscal, se debe atender al fondo de la operación, esto es, que se analice si efectivamente se hizo el traslado del IVA de manera correcta, así como el flujo correspondiente.

Una vez que se lleva a cabo este análisis, entonces se podría definir si en verdad se está cumpliendo cabalmente todos los requisitos, ya que, de no interpretarlo de esta manera, todo el fondo de la operación no cobraría ningún sentido al haber efectuado de manera correcta la contraprestación.

## VII. Análisis de las controversias por fondo sobre forma

Por lo que respecta a la manera en que las autoridades deben resolver las controversias, es haciendo un análisis completo y congruente con el cumplimiento de las leyes fiscales, atendiendo al fondo de las operaciones y no sólo a su formalidad.

El estado de derecho en materia fiscal se ha visto modificado en los últimos años, ya que aproximadamente hace más de una década las autoridades tributarias empezaron a auditar y liquidar a los contribuyentes bajo criterios de “sustancia económica”, sin fundamento legal expreso para tal efecto.

Tan es así, que nuestros legisladores se dieron a la tarea de crear un procedimiento que hace posible que el área contenciosa de las autoridades fiscales analice y resuelva las controversias que le son planteadas, analizando exclusivamente el fondo del asunto, es decir, la sustancia económica dejando a un lado cuestiones formales.

Fue creado con el objeto de fortalecer el único medio de autocontrol que pueden promover los contribuyentes ante las autoridades fiscales.

Dentro de este objetivo fue incluida la necesidad de una coordinación con las autoridades fiscalizadoras que tiene como finalidad evitar, una vez resueltos los recursos de revocación en la forma tradicional, la emisión de una nueva resolución que más tarde se dejará sin efectos por contener un vicio de fondo.

Desde sus orígenes los recursos han sido el conducto más frecuente para combatir las resoluciones jurisdiccionales y administrativas<sup>26</sup> un medio de impugnación.

El recurso de revocación claramente ha ido evolucionando, pues si bien hace algunas décadas procedía exclusivamente contra resoluciones administrativas determinantes de créditos fiscales<sup>27</sup>, hoy en día en términos del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación amplía su competencia.

---

<sup>26</sup> De Piña Vara Rafael y Castillo Larrañaga José, Instituciones de derecho Procesal Civil, México, 1974, p. 373

<sup>27</sup> Herrera Cuervo Armando, Recursos Administrativos y Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución. México, 1976, p. 14-15

En la actualidad, un problema especial y recurrente en materia administrativa-fiscal lo ha sido el tener que llevar litigios sumamente largos sin mecanismos efectivos y eficaces enfocados a resolver única y exclusivamente el fondo de las controversias entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 133-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación, en el supuesto de que las autoridades fiscales resuelvan una sentencia dejando sin efectos la resolución recurrida por un vicio de forma, dichos efectos se pueden reponer subsanando el vicio que produjo su revocación y en el caso de que se revoque por vicios de procedimiento, se podrá reanudar reponiendo los vicios; situación que en la práctica no resulta efectiva para resolver la controversia de fondo dilatando la solución de este tipo de controversias.

Incluso las autoridades fiscales estarían privilegiando una cuestión formal del caso en estudio sobre el fondo o substancia que imperaron en el caso concreto, en contravención a lo dispuesto por el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, puesto que actualmente existe una tendencia a nivel internacional y nacional que privilegia el "fondo sobre la forma" y "la verdad legal", las cuales se dividen en dos vertientes, una aplicable al ámbito administrativo y la otra al jurisdiccional, otorgando en ambos casos, prevalencia a la aplicación sobre cuestiones de fondo respecto de las de forma y la verdad legal.

Al respecto, de conformidad con el artículo 17 Constitucional, recientemente reformado, en donde se reconoció el derecho que tiene toda persona *"a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial"*, se adiciona el deber de las autoridades de privilegiar la solución de conflictos sobre formalismos procedimentales.

Lo anterior, pues en términos de la Exposición de Motivos que justificó la reforma, el 15 de septiembre de 2017, en la que se reformó el artículo 17 Constitucional, lo que se pretende *"no es la eliminación de toda formalidad, ni soslayar disposiciones legales, en cambio, se busca eliminar formalismos que sean obstáculos para hacer justicia"*.

En ese sentido, la reforma busca obligar a todas las autoridades a estudiar los conflictos que le son planteados, no sólo desde una práctica procesal, sino con la finalidad de resolver los problemas efectivamente planteados, respondiendo a la imperiosa necesidad de resolver el fondo de los asuntos.

Incluso, nuestros Tribunales Federales se han pronunciado a través de diversos criterios en el sentido que la sustancia o realidad gravada deben prevalecer sobre las expresiones literales o enunciados formales, atendiendo a la verdadera naturaleza económica de los fenómenos contemplados por las normas tributarias, a fin de que exista un equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado:

***“INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS . DEBE ATENDERSE INCLUSO A LA NATURALEZA ECONÓMICA DE LOS FENÓMENOS CONTEMPLADOS POR AQUÉLLAS, MÁS ALLÁ DE EXPRESIONES LITERALES O ENUNCIADOS FORMALES , NO SÓLO AL ESTABLECER CUÁLES SON LOS SUPUESTOS GRAVADOS , SINO TAMBIÉN AL FIJAR LÍMITES EXCEPCIONALES AL HECHO IMPONIBLE. Es un principio general de derecho, de aplicación a la materia tributaria, que la intención, principios, sustancia o realidad gravada, sean tomados en cuenta para calificar los hechos al tenor de la normativa pertinente-especialmente por su naturaleza y contenido económico-, más allá de expresiones literales o enunciados formales. En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 82, Tercera Parte, página 31, cuyo rubro es: "LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES. INTERPRETACIÓN DE.", recomendó atender, incluso, a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas al establecer que el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado. Así, dichos argumentos son aplicables no sólo al establecer cuáles son los supuestos gravados sino también y, por razones de equidad, cuando se fijan límites excepcionales al hecho imponible (deducciones).***

**CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Amparo directo 315/2009. México Cía. de Productos Automotrices, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2009, Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretario: Antonio Villaseñor Pérez."*

Lo anterior incluso es corroborado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al establecer que es posible atender a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas, al señalar que el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, siendo dichos argumentos aplicables no sólo para establecer los supuestos gravados, sino al fijarse límites excepcionales al hecho imponible:

***“LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACION DE.*** *En el artículo 11 del Código Fiscal vigente, que dispone la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación "restrictiva" del precepto relativo del código anterior, y actualmente el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas.*

*Amparo en revisión 4895/74. Almacenes Magic Chef, S.A. 2 de octubre de 1975. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Séptima Época, Tercera Parte."*

En el mismo sentido, la PRODECON aprobó el criterio sustantivo 11/2017/CTN/CS- SASEN de rubro **"FONDO SOBRE FORMA Y VERDAD REAL. LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS RELATIVOS, SUSTENTADOS POR PRODECON, NO ES IRRESTRICTA SINO QUE ESTÁ SUJETA A CIERTAS CONDICIONES"**, a través del cual reconoce que ha emitido diversos criterios en los que reflexiona sobre la forma en que debe operar el "fondo sobre la forma" y "la verdad real" en los conflictos de naturaleza tributaria, conforme a lo siguiente:

- Fondo sobre la forma: Señala que se considera en esencia que las consecuencias derivadas de la omisión o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales o de procedimiento, pueden ser derrotables cuando la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado resulta desproporcionada.

- La verdad legal: Se pronuncia por la relevancia de que en una controversia prevalezca la verdad real, más allá de la jurídica, especialmente cuando se constate que en el caso concreto no se produjo la hipótesis de causación de la contribución en disputa.

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

## **VIII. Análisis sustantivo de la resolución de la autoridad**

Conforme a lo resuelto recientemente por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los términos de la jurisprudencia citada en el apartado III, es imperativo no perder de vista los argumentos que he venido exponiendo a lo largo de la presente, ya que la resolución de dicha jurisprudencia fue resuelta a favor de los argumentos constitucionales que nos hacen vivir en un estado de derecho.

Así las cosas, los tribunales que resolvieron rechazando las deducciones por el hecho de no contener de manera amplia y detalla a qué tipo de servicio o uso o goce se referían las mismas, considero por lo ya anteriormente expuesto, que sin duda alguna va en contra de la observancia global de la operación, esto es, que la autoridad no observó todo el contexto, como lo pudiera ser que existía un contrato el cual amparaba la operación correspondiente a la factura.

Cabe destacar que en caso de que la descripción del servicio conforme a lo establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en cuestión hubiera contenido de manera amplia y detallada el servicio prestado, con independencia de si se cumplía el fondo por el cual pudiera ser deducible la erogación, no implicaba que por este motivo sin observar las demás consideraciones se pudiera concluir que ya es deducible y/o acreditable la erogación.

En adición a lo anterior, particularmente, no obstante que se contaba con el comprobante fiscal, pero sin que en el mismo se asentara la descripción amplia del servicio, existían las pruebas fehacientes que se acompañaban por cada operación efectuada y que claramente quienes fueron los involucrados en cada una de las transacciones para saber el tipo de servicio brindado.

Asimismo, es de suma importancia tener presente que en todos los casos se tenían los contratos que sustentaban las operaciones contraídas, mismos que al ser de carácter contractual, cuentan con la información detalla de todos los servicios que se recibirán por las partes, por lo que los comprobantes fiscales hacen lo propio al cumplir con el requisito formal.

En este sentido, es claro que en la medida en que los contribuyentes hubieran efectuado gastos que resultaran estrictamente indispensables para efectuar la adquisición de los servicios prestados, así como el uso o goce temporal de bienes, estos podrán ser deducibles y/o acreditables.

En efecto, resulta innegable que la productividad y las utilidades de los contribuyentes se verían considerablemente mermadas al no permitirles llevar a cabo la deducción de los gastos efectuados en favor de la empresa, como consecuencia de los gastos efectuados por concepto de “Servicios” o “Uso o Goce”, siempre que estos no hubieran tenido una descripción amplia, por lo que esto en consecuencia imposibilita el pleno desarrollo de las empresas para poder tener incremento en sus ventas, desarrollar nuevos planes, etc. para para la ejecución de la estrategia corporativa, con lo que sería la herramienta a través de la cual se logra maximización de venta y a su vez mayor contribución al Estado.

Así, de no deducir las empresas los gastos erogados por concepto de “Servicios” o “Uso o Goce”, por el simple hecho de no haber considerado el término “descripción” establecido la fracción V del artículo 29-A del CFF como una definición incluso distinta a la establecida por el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española<sup>28</sup>, en la que se tuviera que detallar elementos ajenos o datos que se establecen en contratos, resulta evidente que se estaría violando el principio de seguridad jurídica y legalidad, ya sin considerar el hecho imputable de una determinación que es visiblemente de causal por la formalidad y no por el fondo de la naturaleza de la deducibilidad, circunstancia que indudablemente revelaba su naturaleza de gastos estrictamente indispensables para la consecución de la actividad preponderante.

---

<sup>28</sup> Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española. (2018). Definición "describir". consultado el 25 de agosto de 2018, de Real Academia Española Sitio web: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=ClAOq6o>

Cfr. **describir**

*Del lat. describere.*

*Part. irreg. descrito o, Arg., Par. y Ur., descripto.*

*1. tr. Representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje.*

*2. tr. Moverse a lo largo de una línea. Los planetas describen elipses. La punta del compás describe una circunferencia.*

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

*4. tr. desus. **Delinear, dibujar, pintar algo**, representándolo de modo que se dé perfecta idea de ello.*

*(Énfasis añadido)*

Lo anterior es así, toda vez que de la lectura al objeto social de cualquier empresa, podrá advertir que la deducibilidad de sus gastos es en función de su actividad preponderante, por lo que pretender que la autoridad y nuestros tribunales consideren que las empresas que hayan llevado a cabo una “descripción” breve en los comprobantes fiscales que amparaban los servicios prestados, no pudieran hacer deducibles y acreditables los gastos que necesariamente tiene que realizar, atentaría contra la consecución del su objeto social.

En vista de lo anterior, tan es así que no se debe únicamente validar tal requisito para efectos de considerar una erogación como deducible, que las autoridades fiscales están facultadas para practicar cualquier tipo de revisión a los contribuyentes para que en definitiva puedan sustentar el fallo emitido por esa autoridad, y por el cual se pueda o no sustentar que es deducible y acreditable la erogación, sin importar que se haya cumplido con el requisito del comprobante fiscal antes mencionado.

Así las cosas, en aras del respeto a las garantías de legalidad y seguridad jurídica, el gobernado debe conocer con suficiente precisión el alcance de sus derechos y obligaciones.

En este tenor, si nuestras autoridades dejan de resolver los juicios sin seguir los principios legales establecidos en la constitución, así como en las demás disposiciones que emanan de ella, no se podría generar certidumbre jurídica a los contribuyentes en cuanto al orden que deben de seguir los factores establecidos, particularmente, en los requisitos establecidos en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, ya que dicho artículo en ningún momento establece de manera específica que se deberá detallar la prestación del servicio o del uso o goce temporal en los comprobantes fiscales, situación que se traduciría en una franca violación a los derechos fundamentales de seguridad y legalidad jurídica.

Esto es, dicho artículo 29-A en su fracción V del Código Fiscal de la Federación, en momento alguno establece que se deberá detallar en el comprobante fiscal de manera amplia y precisa en qué consisten los servicios prestados y/o uso o goce temporal de los bienes.

Tan es así, que los contribuyentes cuando llevan a cabo operaciones con diversos clientes y/o proveedores, por lo general se tienen contratos y soporte de las operaciones que se llevan a cabo, por lo que en ningún momento se podría justificar con razones jurídicamente válidas o con una redacción clara y precisa que se tenga que dar un detalle amplio de los servicios y/o goce temporal dentro de los comprobantes fiscales.

Así, es claro señalar que las autoridades fiscales podrán, en razón de su competencia, verificar si los gobernados han cumplido correctamente con las disposiciones fiscales y, en caso contrario, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales respectivos.

Ello no puede ser de otra manera, ya que la facultad que ha sido otorgada por el Estado a las autoridades fiscales tiene como principio primordial que las mismas revisen el cumplimiento de las disposiciones fiscales y, en caso de incumplimiento, determinen las contribuciones omitidas y los créditos fiscales, a fin de que los gobernados contribuyan debidamente al gasto público.

Es decir, el principio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, es una potestad con que cuentan para revisar el cumplimiento a las disposiciones fiscales y, en caso de incumplimiento, poder determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, de tal manera que siempre las mismas respetarán el Estado de derecho que nos rige, cuando éstas sean ejercidas solamente para algún fin financiero del Estado, como lo es, el comprobar que se contribuya debidamente al gasto público.

Esto, ya que las facultades de comprobación constituyen una potestad otorgada por el Estado a favor del órgano encargado de ejercerlas para que se vigile el interés que tiene la sociedad en que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de contribuir al gasto público y, de esta manera, no sean afectados los servicios prestados por el propio Estado, así como el desarrollo nacional con motivo de la falta de recursos económicos.

De lo anterior, se puede confirmar que tan es así que las autoridades tiene las facultades para llevar a cabo cualquier revisión de cualquier tipo, en vista de comprobar que los contribuyentes cumplan con las obligaciones fiscales, viendo el caso particular que nos atiende, con estas facultades la autoridad podría analizar el contexto de cada uno de los contratos que amparan los comprobantes fiscales emitidos, para identificar si se cumplen los requisitos

para determinar si es o no deducible y/o acreditable, y no simplemente que se concluya por parte de las autoridades un rechazo de la deducción y/o acreditamiento por el simple hecho de considerar que no se detalló el servicio prestado en el comprobante fiscal.

De tal manera, que el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales tiene como única y exclusiva finalidad, resguardar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en aras de que los contribuyentes cumplan con su obligación de contribuir al gasto público de forma proporcional y equitativa.

Por otra parte, es clara la obligación del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de fundar y motivar la causa legal de sus resoluciones, de forma y manera tal que la situación encuadre en el marco legal vigente que regula la situación concreta y, además, de explicar de manera lógica y coherente los motivos y razonamientos que tomó en consideración para llegar a la conclusión que sirve de base a sus resoluciones, debiendo de resolver en primer término aquellas causales de ilegalidad que lleven a declarar la nulidad lisa y llana.

La fórmula jurídica de fundamentación y motivación implica un razonamiento o silogismo lógico-jurídico, consistente en una adecuación real de los hechos generadores del acto y la norma jurídica aplicada a los mismos.

Lo anterior, trasladado al caso que nos ocupa, significa que las sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deben de emitirse, fundadas en los preceptos legales aplicables al caso en particular, debiendo contener un razonamiento lógico-jurídico del que se desprenda el por qué se está llegando a resolver de tal forma, pero siempre observando los hechos en los que versa la controversia de que se trate y analizando todos y cada uno de los conceptos de impugnación hechos valer por los particulares, pues de lo contrario se viola la garantía de legalidad en comento, como en la especie acontece.

En efecto, de los comprobantes fiscales que fueron cuestionados por la autoridad y que dieron lugar al fallo de la contradicción de tesis 232/2017, se desprende claramente que los “Servicios” o “Uso o Goce” pactado en la contraprestación, respecto de los cuales amparan algún gasto, la descripción que contienen las mismas, no debió de ser cuestionada por parte de la autoridad ya que si bien se expresó de forma clara y concisa respecto del

concepto que las mismas amparan, es decir, la descripción contenida en los mencionados comprobantes fiscales, resulta ser más que suficiente para demostrar el servicio específico prestado por la empresa.

Lo anterior, ya que no se puede interpretar conforme a lo previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación que es requisito de los comprobantes fiscales, que contengan una descripción demasiado extensa, detallada y específica para demostrar que el concepto que las mismas avalan o el servicio prestado, a fin de que las mismas sean válidas o útiles para demostrar los gastos, tal y como lo pretende la autoridad fiscal.

En efecto, para que los comprobantes fiscales resulten válidos, únicamente es necesario que contengan una descripción breve y clara del servicio que avalan respecto del cual se efectuó la erogación, así como contener los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién la expidió, a favor de quién y por qué concepto; elementos con los que contaban dichos comprobantes.

Lo anterior, ha sido corroborado por nuestros Tribunales Federales, mediante la Tesis que lleva por rubro **“COMPROBANTES FISCALES. ALCANCE DE LA EXPRESIÓN "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" QUE AMPAREN, PREVISTA COMO UNO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**<sup>29</sup>”

---

<sup>29</sup> **“COMPROBANTES FISCALES. ALCANCE DE LA EXPRESIÓN "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" QUE AMPAREN, PREVISTA COMO UNO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** Los comprobantes fiscales son los medios a través de los cuales los contribuyentes demuestran el tipo de actos o actividades que realizan y se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos, para efectos tributarios. Así, dadas las consecuencias fiscales que producen, no cualquier documento es susceptible de considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y en las leyes especiales en la materia, específicamente, los que deban considerarse de ese modo, en atención al diseño normativo de cada contribución. Así, la fracción V de ese precepto prevé como uno de los requisitos de los comprobantes, la "descripción del servicio" que amparen. Esa expresión, de acuerdo con el significado que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española atribuye al término "describir", se refiere a representar o delinear el servicio que se presta, de modo que se dé una idea general y clara de la operación realizada. De lo anterior se obtiene que el comprobante fiscal cumplirá con la función para la que fue creado, es decir, como un elemento de prueba, cuando contenga los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió, a favor de quién y por qué concepto, pues la expresión mencionada alude a los datos suficientes que informen claramente el servicio concreto que se prestó al beneficiario, ya que ello permite conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen, entre otras disposiciones, los artículos 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y 5o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin que pueda considerarse que la fracción V indicada se refiera a pormenorizar el motivo del servicio, es decir, a detallar en qué consiste, considerando sus características esenciales.

De la tesis antes señalada, se desprende que la expresión “descripción del servicio” prevista en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (requisito de los comprobantes fiscales), de acuerdo con el significado que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, **se refiere a representar o delinear el servicio que se presta, de modo que se dé una idea general y clara de la operación realizada.**

Asimismo, de la mencionada Tesis, se desprende que el comprobante fiscal cumplirá con la función para la que fue creado, es decir, como un elemento de prueba, cuando contenga los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió, a favor de quién y por qué concepto, pues la expresión “descripción del servicio” alude a los datos suficientes que informen claramente el servicio concreto que se prestó al beneficiario.

Derivado de lo anterior, y tomando en cuenta que los comprobantes fiscales que fueron motivo de las sentencias, estos cumplían con los requisitos antes señalados ya que contienen una descripción del servicio concreto prestado por los clientes y proveedores, por lo que resulta evidente que los mismos cumplen a cabalidad con los requisitos de los comprobantes fiscales, razón por la cual resulta incorrecta la observación efectuada por la autoridad fiscalizadora al haber resuelto en negativa de la aplicación de la deducción y/o acreditamiento de los respectivos impuestos federales.

De esta manera, sería deseable que en un futuro el legislador señale que por agravio de fondo se entenderá aquel que se refiere a los elementos esenciales de las contribuciones, y, además, a aquel que se refiere a todo tipo de

---

#### PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 12/2015. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 19 de marzo de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretario: Pedro Hermida Pérez.

Amparo directo 249/2015. Compañía Manufacturera Asturias, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretario: Edgar Martín Gasca De la Peña.

Amparo directo 254/2015. Compañía Manufacturera Asturias, S.A. de C.V. 17 de septiembre de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretaria: Esthela Guadalupe Arredondo González.

Esta tesis se publicó el viernes 11 de diciembre de 2015 a las 11:15 horas en el Semanario Judicial de la Federación.”

obligaciones sustantivas y formales, sin distinción, que inciden en la obligación esencial de pago de las contribuciones.

Es por esto que después de haber hecho el análisis de la presente, puedo concluir que nuestros tribunales deben resolver de esta manera los juicios en los que aquellas resoluciones deriven de otro tipo de procedimientos, como lo es las resoluciones que niegan solicitudes de devolución de saldos a favor o bien, ciertos procedimientos de fiscalización específicos en materia de comercio exterior, así como aquellas resoluciones definitivas que derivan de procedimientos de fiscalización en el extranjero que las autoridades mexicanas realizan con fundamento en un tratado de libre comercio.

Con base en lo anterior, y atendiendo el caso particular, considero que existen argumentos sólidos para señalar que las autoridades fiscales deben de privilegiar el fondo del asunto sobre formalismos, lo cual se traduce en privilegiar el hecho que las empresas deben tomar la deducción de los servicios recibidos cumpliendo con los diversos requisitos sustantivos generales como particulares para tomar la deducción del gasto correspondiente, y no privilegiar el hecho de que no se cumplió con el requisito meramente formal de establecer en el comprobantes fiscales de manera amplia detallando el concepto del “Servicio” o “Uso o Goce”.

Así las cosas, considero viable argumentar que la actuación de la autoridad debe ser concordante a que se privilegien cuestiones de fondo sobre forma, lo cual tendría como consecuencia que las empresas contribuyan al gasto público conforme a su real capacidad contributiva.

Considerando lo anterior, así como lo expuesto respecto a la cosa juzgada, la existencia de dicha cosa tiene por obligación someter a cualquier órgano jurisdiccional a no ejecutar un nuevo juicio en el que se intente hacer valer las mismas cuestiones, pues ello también llevaría a la posibilidad de que se condene al procesado dos veces por la misma razón, o bien, a que se emitan sentencias contradictorias, generando de esta manera inseguridad jurídica.

Para el caso que nos atiende, es importante ubicar el supuesto del caso en particular, pues partimos de la importancia de la situación que genera en los gobernados el no tener la certidumbre jurídica al resolver dos mismos casos de distinta manera, esto es, como juzgado, uno tendría la suerte de ser tener un veredicto positivo o negativo en función del tribunal que esté evaluando el juicio en cuestión.

Finalmente, desde la perspectiva de los principios de legalidad y seguridad jurídica, toda vez que deben ser en estricto apego a la norma y literalidad de la interpretación de la ley, puedo concluir que la forma en que resolvió el fallo de la contradicción de tesis 232/2017 esa Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue en este sentido.

## IX. Conclusiones

Después de llevar a cabo el análisis de la presente, considero que resulta incorrecto lo sostenido por la autoridad en las sentencias en las que las autoridades determinaron que los comprobantes fiscales emitidos en los que no se detalló ampliamente la descripción del “Servicio” y/o “Uso o Goce”, ya que considero que es necesario distinguir y conocer si la contraprestación de las mismas está estrictamente vinculada con la naturaleza u objeto de las actividades propias de la empresa en cuestión, ello se logra reflejando de manera general el servicio y no de manera detallada para poder confrontarlas debidamente con la demás documentación relacionada que obre en la contabilidad y así conocer debidamente el destino del gasto o servicio recibido, concluyendo indebidamente que no le fue posible verificar qué servicios específicamente recibe la empresa respecto de dichos conceptos.

Es imperativo que ante la situación actual que se vive en los tribunales, el análisis de los efectos fiscales en los asuntos que se llevan a cabo se deba tomar en cuenta la sustancia económica, dejando a un lado ciertos formalismos; sin embargo, para ello se requería una reforma legislativa que así lo estableciera, pues de lo contrario, la forma en que se imparte justicia en México se estaría viendo modificada por cuestiones fácticas y no jurídicas.

Adicionalmente, considero que existen argumentos sólidos para sostener que en caso de que la autoridad llegase a cuestionar la deducibilidad o acreditamiento de los pagos realizados por concepto de “Servicios” o “Uso o Goce”, por los cuales fueron emitidas facturas sin detallar de manera amplia el concepto del servicios prestado, se estaría privando a las empresas de contribuir al gasto público conforme a su verdadera capacidad contributiva, otorgando mayor preponderancia a cuestiones formales que a aspectos sustantivos y de fondo.

Cabe señalar, que a través de la tesis CLVI/2014 (10a) la primera sala de la suprema corte de Justicia de la Nación determinó que de una interpretación conforme de los artículos 27, 29 y 29-A del CFF *“se concluye que el documento fiscal se integra con una serie de elementos que permiten comprobar su veracidad, por lo que no es posible interpretar dichas normas con el fin de que el documento fiscal pierda validez por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente para deducir o acreditar (...)”*.

De lo anterior, en los supuestos en los que la autoridad fiscal cuestionó la deducción o acreditamiento de las erogaciones realizadas por las empresas, conforme lo expuesto y analizado a lo largo de la presente, existen argumentos para considerar que ello resultaría contrario a los principios tributarios establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ello, considerando que la autoridad estaría haciendo nulo el derecho de contribuir al gasto público conforme a una real capacidad contributiva despojando de toda validez el gasto efectuado por los servicios recibidos por dichos conceptos, por cuestiones ajenas a la estricta indispensabilidad del gasto efectuado.

Asimismo, si la autoridad llegase a rechazar la deducción o el acreditamiento tomada por las empresas por los conceptos analizados, ello resultaría contrario a los derechos fundamentales de justicia tributaria establecidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, en relación con el principio pro homine previsto en el artículo 1º Constitucional.

Lo anterior, considerando que su actuación traería como consecuencia que se contribuyera al gasto público de forma distinta a la capacidad real contributiva y no se estaría llevando a cabo una interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales de la forma más benéfica para el gobernado.

Asimismo, considerando que los contribuyentes podrán tratar como deducciones autorizadas los gastos que estos efectúen cuando sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y cumplan con los demás requisitos aplicables previstos en el artículo 27 de la LISR.

En el caso particular, y derivado de la tesis transcrita en el apartado anterior, las erogaciones efectuadas debieran de considerarse como un gasto estrictamente indispensable para las empresas debido a que no es posible negar su estrecha relación con la consecución de sus respectivos fines y, por ende, de no contratarse los diversos servicios, sus actividades se verían entorpecidas y las metas operativas estarían obstaculizadas, lo cual implica una disminución en sus ingresos e incluso podrían impactarlas a tal grado que les impedirían o dificultarían la realización de su objeto social.

Por todo lo anterior, concluyo diciendo que el haber reflejado en las facturas correspondientes el “Servicio” o “Uso o Goce” sin mayor detalle, no implicaría que se pudiera negar las deducciones y/o acreditamientos, ya que si bien el comprobante fiscal sirve para dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravable, no cobra el 100% de la relevancia en la operación, ya que existen otros argumentos, los cuales se expusieron en la presente, para que las autoridades pudieran determinar si las erogaciones son estrictamente indispensables para su actividad y por lo tanto deducibles y acreditables.

## X. Bibliografía

### *Libros*

- García Vizcaíno, Catalina. (2009) “Derecho Tributario”: Derecho tributario en general.
- Pérez, C. J., & Fol, O. R. (2017). Comprobantes fiscales digitales (CFDI): tratamiento fiscal y manejo administrativo (2a. ed.).
- Bastidas, Y. M. T., Novoa, F. J. L., & Pérez, R. A. (2015). La contabilidad electrónica y el comprobante fiscal.
- Cruz, M. C., Fernández, B. C., & Ferrer, B. J. (Eds.). (2015). Seguridad jurídica y democracia en Iberoamérica.
- Falconí, P. J., Polivio, C. Á., & Riofrio, J. C. (2007). Seguridad jurídica.
- Muñoz, M. S. (2015). Tratado de derecho administrativo y derecho público general. tomo iii. los principios de constitucionalidad y legalidad.
- Bassols, C. M. (1978). Los principios del estado de derecho y su aplicación a la administración en la constitución. revista de administración pública, núm. 087.
- Márquez Gómez Daniel. (2004). Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la administración pública.
- Armas Araiza Gabriela. (2015). Introducción al estudio del derecho.
- Armenta, Deu Teresa. (2013). Acciones colectivas: reconocimiento, cosa juzgada y ejecución.
- Machado Martins Priscila. (2017). La cosa juzgada constitucional.
- Pérez, Chávez, José, et al. Compendio Fiscal: correlacionado artículo por artículo. Tomos I y II (6a. ed.), Tax Editores Unidos, 2018.
- Macías, Valadez Treviño, Francisco Javier. (2017). Medios electrónicos en materia fiscal: la eliminación del papel.
- Alfonso, Da Silva, José. (2002). Aplicabilidad de las normas constitucionales.
- Pérez, Chávez J., & Campero, G. E. (2017). Análisis integral de las deducciones (3a. ed.).
- De Piña Vara Rafael y Castillo Larrañaga José (1974), Instituciones de derecho Procesal Civil, México.
- Herrera Cuervo Armando. (1976). Recursos Administrativos y Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución. México.
- Córdova, Farciert Pedro. (2017). Impuesto al valor agregado.

- Cámara de Diputados del H. (2014). Congreso de la Unión. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- Código Fiscal de la Federación de 1981 con última reforma en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. (México: Cámara de Diputados del Congreso de la Unión 2009).

#### *Revistas*

- Revista Instituto Mexicano de Contadores Públicos, publicaciones mensuales. (2018).
- Gil Antón, Manuel. (2006). Revista electrónica de Investigación Educativa, Universidad Autónoma de Baja California. La forma es fondo, sí, pero a veces el fondo altera la forma: una reflexión sobre el proceso departamental en la UAM.

#### *Páginas de internet*

- Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española en: [www.rae.es](http://www.rae.es)
- Procuraduría de la defensa del contribuyente en: [www.prodecon.gob.mx](http://www.prodecon.gob.mx)
- Servicio de Administración Tributaria en: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)
- Tribunal Federal de Justicia Administrativa en: [www.tfja.gob.mx](http://www.tfja.gob.mx)