



# 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

---

“Vulnerabilidad de los principios de interdicción de la arbitrariedad y de seguridad jurídica a la luz de lo previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2008 y 2012) y sus repercusiones en la materialidad de las operaciones”

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta

**Lic. Jovany Adrian García Padilla**

Director de Tesis

**Nombre del Director: Mtra. Ivonne del Río Galindo**

## Contenido

Introducción .....	1
Identificación de Principios y Reglas .....	6
Transcripción .....	8
Análisis doctrinal .....	9
Requisitos de los comprobantes fiscales digitales .....	9
Descripción del servicio, el uso o goce que se ampara .....	10
Documento donde debe o puede describirse el servicio, uso o goce .....	11
La descripción correcta del servicio, uso o goce como requisito para la deducción de los comprobantes fiscales.....	13
Facultad para solicitar información y de comprobación de las autoridades fiscales respecto de los comprobantes fiscales en cuanto a las deducciones.....	15
Principio de interpretación .....	16
El principio de legalidad .....	17
Principio de seguridad jurídica.....	19
Principio de interdicción de la arbitrariedad.....	19
Vulnerabilidad de principios en materia fiscal y en la deducción de los comprobantes fiscales .	21
Materialidad de las operaciones en relación con los comprobantes fiscales.....	22
Análisis de sentencia .....	23
Requisitos para determinar que existió contradicción .....	23
Hechos más relevantes .....	23
Fundamento constitucional y legal de la jurisprudencia .....	24
Criterio de los Tribunales .....	27
¿Qué criterio elige la Segunda Sala? .....	27
Principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 1 (definición de la palabra descripción) .....	28
Regla 1 .....	28
Análisis de los principales hechos sobre la interpretación realizado por la Segunda Sala de la regla 1.....	29
Afirmación generada sobre la regla 1 .....	31
Principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 2 (facultad de la autoridad fiscal de solicitar información relacionada).....	32

Regla 2: Facultad de la autoridad fiscal de solicitar información sobre la materialidad de los comprobantes fiscales.....	32
Análisis de los principales hechos sobre la interpretación realizada por la Segunda Sala sobre la regla 2 .....	32
Afirmación generada sobre la regla 2 .....	35
Principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 3 facultad de la autoridad fiscal de no acceder a la pretensión (deducción de comprobante fiscal) .....	35
Regla 3: Facultad de la autoridad fiscal de no acceder a la pretensión (deducción de comprobante fiscal) .....	36
Análisis de los hechos en relación con la interpretación sobre la regla 3.....	36
Afirmación sobre la regla 3 .....	37
Principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 4 de la posibilidad que los pormenores del servicio, uso o goce se contengan en documento distinto de los comprobantes fiscales .....	37
Regla 4 Posibilidad que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en un documento distinto de los comprobantes fiscales .....	37
Hechos relevantes sobre la interpretación de la Segunda Sala la regla 4 .....	37
Aseveración sobre la regla 4 .....	38
Principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 5 sobre la relevancia del documento distinto para la procedencia de la deducción o el acreditamiento de los comprobantes fiscales .....	38
Regla 5 de la relevancia del documento distinto para la procedencia de la deducción o el acreditamiento de los comprobantes fiscales .....	38
Principales hechos sobre la interpretación de la Segunda Sala en relación con la regla 5.....	38
Temas y tesis .....	38
Tesis principal.....	40
Otras alternativas de solución.....	41
Razones en pro y en contra de dichas posibilidades.....	43
Conclusiones .....	46

## Introducción

Esta tesis se integra por seis elementos. Los elementos son la introducción, la identificación de principios y reglas, la transcripción de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª), el análisis doctrinal, el análisis de la sentencia y las conclusiones. En la introducción de forma breve se describen los hechos más relevantes de la contradicción de tesis y de la jurisprudencia, se describen los temas a analizar, mismos que configuran el análisis doctrinal, después se presenta la propuesta de la tesis, se realiza la síntesis del razonamiento y el sustento de la tesis que se propone, otras alternativas de solución y las razones en pro y en contra de dichas posibilidades. De forma final se presenta la conclusión donde se reitera la afirmación que no se vulneraron los principios de interdicción de la arbitrariedad y de seguridad jurídica a la luz de lo previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (indistintamente Código Fiscal de la Federación o CFF).

De forma breve en este apartado se presentan los hechos más relevantes y se analiza la sentencia de la contradicción de tesis número 323/2017 y la jurisprudencia 2ª./J. 161/2017 (10ª). La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) examina el cumplimiento de tres requisitos, al examinar la procedencia de la contradicción de tesis. Se aclara que en lo sucesivo nos referiremos solo a la Sala. El primer requisito se refiere a que los dos tribunales utilicen la interpretación para resolver el conflicto. El segundo requisito consiste en que los dos tribunales realicen la interpretación sobre el mismo tipo de problema jurídico y el tercero corresponde a que los tribunales en la revisión del problema presenten soluciones diferentes.

La contradicción de tesis tiene como antecedente dos soluciones, una en revisión fiscal y otra en amparo directo administrativo, sobre la interpretación del artículo 29-A, fracción V, del CFF de 2008 y de 2012. La diferencia entre los dos años del Código radica que en 2008 solo se hacía referencia a la “descripción del servicio que amparen”, mientras que en 2012 se hace referencia a la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen” (CFF, artículo 29-A, frac V).

El tema central versa sobre la deducción de los comprobantes fiscales presentados por los quejosos, sobre el documento donde debe o puede constar la descripción del servicio prestado, uso o goce. El segundo tema es sobre las repercusiones en la materialidad de las operaciones. El tercer tema es sobre la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes de la información correspondiente, cuando considere que los documentos exhibidos no amparan la transacción realizada o sobre la facultad para no acceder a la pretensión del contribuyente cuando la autoridad considere que los documentos no cumplen con los requisitos que se establecen en la ley.

La Sala de la SCJN determinó que los dos tribunales emplearon la interpretación en la solución, que la interpretación giró en torno al mismo problema jurídico y que la respuesta fue diferente y contradictoria. El problema se divide en dos temas o

preguntas. El primer tema es sobre la manera de satisfacer el requisito de la descripción del servicio en los comprobantes fiscales. Y el segundo, sobre si la descripción se puede complementar en documento diferente a los comprobantes fiscales. La primera respuesta fue diferente debido a que un tribunal determina que la quejosa cumple con la descripción y que la descripción puede ser general. El otro tribunal determinó que la quejosa no cumple con la descripción, la cual debe ser específica y no genérica. También la segunda pregunta fue diferente porque un tribunal argumenta que los pormenores del servicio o documento sí pueden estar en un documento diferente a los comprobantes fiscales y el otro tribunal argumenta que no; que solo debe constar la descripción en los comprobantes fiscales.

La Sala de la SCJN analizó la definición de la palabra descripción para resolver la contradicción de tesis. La Sala encuentra que el contribuyente satisface el requisito de la descripción cuando expresa la idea del servicio, uso o goce, a través de la determinación de las partes o propiedades de forma general. Agrega que lo importante es dar a conocer el núcleo esencial del servicio prestado. Aunque en la jurisprudencia ya no aparece la referencia al núcleo esencial. Sobre la segunda pregunta establecieron la regla general que consiste en la descripción del servicio, uso o goce que debe constar en el comprobante fiscal y de forma excepcional en otro documento.

En la jurisprudencia resolvieron que se cumple con la descripción del servicio, uso o goce cuando se registra en el comprobante fiscal asentando la idea general del servicio a través de la delimitación de sus partes o propiedades. Lo que se traduce en precisar de forma clara el servicio, uso o goce.

Derivado del análisis de la sentencia sobre la contradicción de tesis y de la jurisprudencia se examinan en esta tesis nueve temas. El primero es el requisito de la descripción del servicio prestado, uso o goce que se establece en el comprobante fiscal. El segundo el documento donde debe o puede constar dicha descripción. El tercero la descripción del servicio, uso o goce como requisito para la deducción de los comprobantes fiscales. El cuarto es el principio de la interpretación. El tema quinto es el principio de la legalidad. El sexto es el principio de la interdicción de la arbitrariedad. El séptimo se refiere al principio de la seguridad jurídica. El octavo tema es sobre la vulnerabilidad y el noveno sobre la materialidad de las operaciones.

Para configurar la tesis se acudió a identificar la tesis principal y se realizaron afirmaciones secundarias. La tesis gira en torno a los principios. De los cuatro principios involucrados solo están de por medio el principio de la interdicción de la arbitrariedad y el principio de seguridad jurídica. La tesis principal es la siguiente: En la resolución de la contradicción no se vulnera el principio de la interdicción de la arbitrariedad ni de la seguridad jurídica a la luz de lo previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2008 y 2012).

En la primera aseveración secundaria se afirma que los principios relacionados con la sentencia de la contradicción de tesis son la interpretación, seguridad jurídica, la legalidad y la interdicción de la arbitrariedad. En la segunda aseveración se afirma que el principio de legalidad es el presupuesto del principio de interdicción de la arbitrariedad.

La tercera afirmación secundaria consiste en aseverar que la Sala utilizó la interpretación gramatical además se afirma que en la sentencia se utilizó un concepto que puede resultar ambiguo con la ventaja que no se plasmó en la jurisprudencia. La cuarta afirmación secundaria se refiere a que las otras reglas que se derivan de la jurisprudencia no son debatibles en este trabajo. Lo que no implica que no puedan ser abordados y analizados en otros trabajos. Una de las reglas es donde se establece como excepción que se pueden contener los pormenores del servicio, uso o goce en documento diferente a los comprobantes fiscales. Dicha regla amplía las posibilidades que tenía el contribuyente. Al no ser restrictiva ni establecer consecuencias se entiende como una regla extensiva.

La otra regla se refiere a la facultad de comprobación que se consolida cuando solicita más información por considerar que los comprobantes fiscales exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada. La quinta regla relacionada con la anterior, se refiere a que la autoridad tiene la facultad de no acceder a la pretensión del contribuyente cuando considere que los comprobantes fiscales no amparan la transacción realizada. Dicha regla sí puede resultar debatible, sobre todo, si se relaciona con la descripción correcta del servicio, uso o goce. Aunque, si la autoridad funda y motiva su decisión estará respetando los derechos del contribuyente. Lo anterior, muestra que el principio de la legalidad debe estar presente en el actuar de la autoridad fiscal.

Se utiliza la doctrina para realizar el sustento de la tesis propuesta. Se razona que no se vulneró el principio de interdicción de la arbitrariedad, debido a que en el artículo 29-A, fracción V del CFF se establece como requisito de los comprobantes fiscales la descripción del servicio, uso o goce. Aunque el contribuyente consideró que la palabra descripción era ambigua; la autoridad al decidir lo que se entiende por descripción garantiza el principio de la prohibición de la arbitrariedad. También se garantiza cuando los contribuyentes tienen diversos recursos y medios de impugnación que pueden hacer valer cuando consideran que la autoridad fiscal está determinando sin apego a la ley y a los principios del derecho.

Se argumenta que no se vulnera la seguridad jurídica del contribuyente debido a que éste sabe con precisión que debe describir el servicio, uso o goce que ampara el comprobante fiscal. Aunque se reconoce que se puede profundizar y generar fórmulas para analizar cuando se cumple con la descripción del servicio, uso o goce. Lo que muestra que la Sala al resolver estableció como mínimo la descripción general. No requiere la descripción específica. Lo que hace que la atención pueda ubicarse en ¿cuáles son los elementos que permiten realizar una descripción general de un servicio, uso o goce?

En este documento se presentan otras alternativas que no se refieren a la decisión de la Sala, concretada en la jurisprudencia. Lo anterior, debido a que la Sala resolvió con base en la contradicción que le fue presentada. Pero se especifica que desde la academia y desde los abogados se pueden generar fórmulas que permitan tener claridad sobre los elementos que conforman la descripción. Lo anterior, implica realizar investigación jurídica empírica, donde se consideren elementos jurídicos y lingüísticos.

La identificación de los principios y reglas se realiza a través del análisis de la sentencia y de la jurisprudencia. En la sentencia la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación especifica que resuelve respetando el principio de la legalidad, interdicción de la arbitrariedad y el principio de la seguridad jurídica. Sin embargo, al revisar la sentencia y la doctrina se encuentra que algunos teóricos consideran como principio a la interpretación jurídica, motivo por el cual, se agrega al análisis de los principios. Mientras que en la jurisprudencia solo se hace mención del principio de la seguridad jurídica.

Las reglas versan sobre la manera de cumplir con la descripción del servicio prestado, del uso o goce que se establece en el comprobante fiscal; el documento donde se debe o puede contener la descripción del servicio prestado, uso o goce y si la autoridad fiscal tiene la facultad de comprobación para solicitar al contribuyente toda la información que considere necesaria o de no acceder a la pretensión del contribuyente.

Después solo se transcribe el contenido de la jurisprudencia 2ª/J161/2017 (10ª). Se decide no transcribir fragmentos de la sentencia de la contradicción de tesis debido a que en un apartado se realiza el análisis de la sentencia, donde se presentan los hechos más relevantes, los temas y se efectúa el contraste con la doctrina, las leyes y la jurisprudencia. Además, que el esquema de este trabajo permite identificar los elementos más importantes que se concretan en la presentación de los principios y de las reglas derivadas.

El análisis doctrinal se realiza utilizando los temas seleccionados a través de la identificación de los principios y reglas. Se reitera que los temas son los cuatro principios de la interpretación, legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad. Los temas relacionados con las reglas son sobre la descripción de los comprobantes fiscales, el documento donde debe o puede describirse el servicio, uso o goce, la descripción del servicio, uso o goce como requisito para la deducción de los comprobantes fiscales y la facultad de comprobación de la autoridad fiscal a través de la solicitud de más información o de la no aceptación de lo solicitado por el contribuyente. Los otros temas se derivan del título y son sobre la vulnerabilidad y la materialidad de las operaciones.

En el análisis de la sentencia se utiliza el esquema de la introducción, pero se profundiza y se realiza más análisis a través del uso de los temas que se identificaron a través de los principios y de las reglas configuradas y por medio de la resolución de la contradicción de la tesis. Se profundiza sobre los hechos más

relevantes de la contradicción de tesis y de la jurisprudencia, se describen los temas a analizar, mismos que configuran el análisis doctrinal, después se presenta la propuesta de la tesis, se realiza la síntesis del razonamiento y el sustento de la tesis que se propone, otras alternativas de solución y las razones en pro y en contra de dichas posibilidades.

En conclusiones se reitera la tesis que se sostiene en este trabajo la cual es la siguiente: Se afirma que en la resolución de la contradicción no se vulnera el principio de la interdicción de la arbitrariedad ni de la seguridad jurídica a la luz de lo previsto en la fracción V del artículo 29-A del CFF (vigente en 2008 y 2012).

## Identificación de Principios y Reglas

En este apartado se identifica qué principios se relacionan con la sentencia de la contradicción analizada y de la jurisprudencia emitida por la autoridad. Para lograr el objetivo se identifican las reglas que se han derivado de la interpretación del artículo 29-A del CFF (vigente en 2008 y 2012).

### Principios

En la solución de la contradicción de tesis, la autoridad expresa de forma clara los principios que sustentan su decisión. La Sala establece que interpreta el alcance del artículo 29-A, fracción V, del CFF de 2008 y 2012 desde los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad. La autoridad al realizar el análisis de la constitucionalidad realiza la interpretación, pero no precisa ni define lo que se entiende por cada principio. Lo anterior, lleva a considerar como principio a la interpretación.

Al analizar el título de este trabajo pareciera que solo están en juego dos principios, sin embargo, analizando la sentencia de la contradicción se localizan cuatro principios. Los principios son de la interpretación, de la legalidad, la interdicción de la arbitrariedad y la seguridad jurídica. Tres que la Sala de la SCJN menciona de forma explícita y uno que se infiere del análisis de la sentencia. Se considera que, la autoridad no vulnera tales principios en la determinación de las reglas. En el apartado del análisis doctrinal se explica en qué consiste cada uno de ellos.

### Reglas

En la decisión de la sentencia de la contradicción de tesis la Sala y en relación con el análisis del artículo 29-A, fracción V, del CFF vigente en 2008 y en 2012, estableció los siguientes hechos:

- 1.- Para cumplir con la descripción del servicio prestado, uso o goce<sup>1</sup> que se establece en el comprobante fiscal se requiere delimitar sus partes o propiedades.
- 2.- La descripción de la idea del servicio prestado, uso o goce es de forma general, dando a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.
- 3.- De forma excepcional, es posible que los pormenores de la descripción del servicio o el uso o goce estén contenidos en documento distinto donde se precise qué integra la prestación del servicio, sobre qué se otorga el uso o goce.

La Segunda Sala incorpora una excepción a las normas de restricción, es decir, las normas que imponen sanciones a los particulares que deben estar

---

<sup>1</sup> La diferencia entre el Código Fiscal de la Federación de 2008 y 2012 radica que en 2012 incluyen el “uso o goce”.

debidamente reguladas. La Sala considera que son legales las siguientes consecuencias:

1.- La facultad de la autoridad fiscal para solicitar la información necesaria cuando considere que los comprobantes exhibidos por el contribuyente no amparan la transacción efectuada.

2.- La facultad de la autoridad fiscal para no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento.

Mientras que en la jurisprudencia contenida en la Tesis 2ª./J.161/2017 (10ª) se establece como regla general lo siguiente:

1.- Los 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.

Dicha regla se infiere del título de la tesis contenida en la jurisprudencia. Sin embargo, al analizar el contenido de la jurisprudencia se identifican otras reglas que para diferenciarlas se colocan como reglas específicas.

#### Reglas específicas

1.- El requisito de la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala de forma clara la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades.

2.- Si la autoridad fiscal considera que los comprobantes fiscales exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada pueden pedirles toda la información relacionada, atendiendo a las particularidades de cada caso.

3.- Si la autoridad fiscal considera que los comprobantes fiscales exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada puede no acceder a la pretensión, atendiendo a las particularidades de cada caso.

4.- Es posible, que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en un documento distinto que tiene como objetivo determinar lo que integra la prestación del servicio.

5.- El documento distinto resulta relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo mediante los comprobantes fiscales correspondientes.

## Transcripción

Se decide solo transcribir la tesis de la jurisprudencia 2ª/J. 161/2017 (10ª). No se transcriben fragmentos de la sentencia de la contradicción de tesis número 323/2017 debido a que se aborda de forma descriptiva y analítica en el transcurso de la sentencia.

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

El requisito previsto en el precepto invocado para los legisladores 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 cumplen 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. (Tesis 2ª/J. 161/2017, 10ª).

Ya se han mencionado las reglas que se derivan de la sentencia de la contradicción y de la jurisprudencia. En la jurisprudencia ya no se hace mención que se deberá dar a conocer en qué consiste el servicio prestado en el núcleo

esencial del servicio prestado, uso o goce. Tal vez, porque el concepto de núcleo esencial corresponde más al contenido de los derechos fundamentales.

## **Análisis doctrinal**

Para analizar la sentencia se requiere realizar la definición desde la doctrina de los principios identificados en la solución de la contradicción de tesis y los conceptos más relevantes que integran las reglas configuradas en la sentencia y en la jurisprudencia. Además, se incorporan dos conceptos utilizados en el título de la tesis.

Los conceptos relacionados con el contenido de las reglas son la descripción del servicio prestado, uso o goce; en qué documento debe o puede constar la descripción del servicio prestado, uso o goce; la descripción correcta del servicio prestado, uso o goce como requisito para la deducción de los comprobantes fiscales y la facultad de comprobación de la autoridad fiscal para solicitar más información. Los principios son de la interpretación jurídica, la legalidad, seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad. Los conceptos que se incluyen en el título de la tesis son la vulnerabilidad y las repercusiones en la materialidad de las operaciones.

### *Requisitos de los comprobantes fiscales digitales*

En la tesis 1ª. CLXXX/2013 (10ª.) de la Primera Sala se definen los comprobantes fiscales como los medios mediante los cuales los contribuyentes comprueban las actividades que realizan y utilizan para efectos fiscales. En este sentido cualquier contribuyente que actualice el hecho imponible por el cual tenga que realizar el pago de la contribución requerida, deberá de emitir un comprobante fiscal respecto de la contribución que tenga que pagar. Los comprobantes fiscales también sirven para deducir o acreditar determinados conceptos, ahora bien, para que un comprobante sea considerado fiscal deberá de contener los requisitos establecidos en el artículo 29-A y en su caso aquellos mencionados en las leyes tributarias especiales.

Realizar actividades que actualicen una norma fiscal por la cual se deba de efectuar el pago de una contribución o en su caso se cuente con la posibilidad de solicitar una deducción o un acreditamiento de algún concepto, requiere de la emisión o de la solicitud de comprobantes fiscales para el caso de que se adquiera un bien o se usen servicios. La expedición de comprobantes fiscales es una obligación que el legislador ha establecido en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación. Dichos comprobantes conforme a lo establecido por la ley deberán de ser impresos en los establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, para que se pueda realizar una deducción o un acreditamiento por medio de los comprobantes fiscales, el contribuyente tiene la obligación de asegurarse que los datos contenidos en estos sean correctos, referente al nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes, de la misma manera deberá de comprobar que cuenta con los requisitos señalados en el artículo 29-A del Código mencionado.

Si las personas físicas o morales cuentan con un certificado de firma electrónica avanzada vigente pueden emitir comprobantes fiscales digitales, siempre y cuando cuenten con un sello digital autorizado por el Servicio de Administración Tributaria y cumplan con los requisitos señalados en el artículo 29-A del Código.

Los requisitos que se establecen dentro del numeral 29-A del Código en mención son: nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida; número de folio; lugar y fecha de expedición; clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida; cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparan, valor unitario, monto de los impuestos; número y fecha del documento aduanero, fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

De los requisitos señalados, el que más problemas ha generado es el de la descripción del servicio. Por lo anterior, los contribuyentes acuden a los tribunales con el fin de hacer valer sus argumentos. Dicha situación, mediante la decisión de la Segunda Sala ha quedado más clara debido a que precisa lo que se entiende por descripción, que se refiere a delimitar sus partes o propiedades. Aunque, lo anterior puede generar diversas preguntas ¿cómo se delimitan las partes?, ¿cómo se delimitan las propiedades?

Además, el hecho de que las personas físicas o morales cumplan con los requisitos señalados en la legislación tributaria, no implica que se deba de realizar la deducción o acreditamiento, conforme a lo señalado por las tesis aisladas CLXXX/2013 (10a) y 1ª. CXCVII/2013 (10a).

En la fracción V del artículo en mención señala que se debe describir el servicio, uso o goce que se ampara. Dicha situación dio origen a la contradicción de tesis que se estudia. Para que se pueda efectuar la deducción o acreditamiento se debe realizar la descripción del servicio, el uso o goce que se ampare.

### *Descripción del servicio, el uso o goce que se ampara*

La descripción en términos lingüísticos viene del latín *descriptio*, que significa acción y efecto de describir. Dentro de su conceptualización encontramos que la descripción agrega información sobre algo o alguien, con diferentes datos, explicados de forma ordenada y detallada, es decir que se refiera a algo de forma pormenorizada (Pérez y Gardey, 2010). En este orden de ideas se puede entender

que se debe de explicar con detalle o de forma pormenorizada los servicios prestados, el uso o goce que se ampara.

Los Tribunales Colegiados de Circuito, en la tesis XVI.1º. A.68 A, estudian el alcance de la expresión “descripción del servicio” que amparen, debido a que no cualquier documento se puede considerar comprobante fiscal. En dicha tesis se menciona que el término describir conforme a lo señalado por el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, se refiere a representar o delinear el servicio que se presta, para proporcionar una idea más clara de las actividades que se realizan. Por ello la necesidad de que se realice una interpretación de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y así poder determinar si se vulnera o no el principio de interdicción de la arbitrariedad.

### *Documento donde debe o puede describirse el servicio, uso o goce*

Los comprobantes fiscales serán emitidos cuando se realice una actividad en la cual se perciban ingresos o en su caso se retengan contribuciones por parte de las personas morales o físicas. Como se ha señalado el artículo 29-A menciona los requisitos que deben de contener los comprobantes fiscales.

Por lo que es una obligación de los contribuyentes tanto personas físicas como morales emitirlos. Uno de los requisitos de los comprobantes fiscales es la descripción de los servicios, del uso o goce, los cuales deben de ser detallados dentro de éstos, con la posibilidad de que también se anexe otro documento que describa los pormenores del servicio prestado.

Es importante tomar en cuenta que el comprobante fiscal debe contar con los elementos que corroboren su veracidad, por tal motivo las autoridades no pueden realizar interpretaciones para que el comprobante pierda su validez, por una operación distinta por medio de la cual se pretenda acreditar la deducibilidad o el acreditamiento. Con el efecto de no vulnerar el principio de interdicción de la arbitrariedad (Tesis 1ª. CLVI/2014). Contar con un comprobante fiscal, que cumpla con los requisitos establecidos en la legislación fiscal, sirve como prueba para solicitar la deducción o acreditación correspondiente, sin que otorgue certeza respecto de que le sea autorizado, pues de acuerdo a la Primera sala los comprobantes son los medios para solicitar las deducciones o acreditamientos, como parte de un derecho que cuentan los contribuyentes pero no significa que como tal se deba de efectuar de forma estricta ese derecho, aun cuando se cumplan con los requisitos (Tesis 1ª. CXCVII/2013).

Cabe mencionar que las escrituras públicas no cumplen con la función de comprobante fiscal, debido a que su función es constatar que los contratos, actos y hechos jurídicos existan para que puedan surtir efectos contra terceros (Tesis XXVI.5o. (V Región) 3A (10a.)). En este sentido los contratos celebrados entre las partes, siempre que no sean elevados a escritura pública conceden la posibilidad y certeza de poder formar parte de las descripciones del servicio siempre y cuando

lo que se demuestre es la ejecución de estos para el cumplimiento de los mismos, como las pólizas, estados de cuenta mensuales, cheques, etc. (Criterio jurisdiccional 12/2015).

Los documentos que permiten la deducción o acreditamiento en papel impreso son: facturas (entiéndase CFDI), recibo de honorarios, recibo de pago, recibo de arrendamiento, recibo de donativos, nota de cargo, nota de crédito, nota de devolución, carta porte. Los comprobantes fiscales digitales que permiten deducir son: CFD ingreso, CFD egreso, CFD traslado (Pérez y Cárdenas, 2012, P., 14).

El acceso a la justicia debe ser igualitario, garantizando un Estado de Derecho, en donde el actuar de las autoridades sea conforme a derecho sin que exista arbitrariedad en sus acciones, para ello es necesario de la misma manera que durante el proceso de creación de las normas los legisladores se encarguen de redactar los enunciados normativos de forma clara, para que tanto las autoridades como los gobernados puedan cumplir de forma idónea lo que las leyes establecen, con la única finalidad de evitar que exista incertidumbre jurídica y por ende interpretaciones que presuponen la existencia de arbitrariedades por parte de los aplicadores del derecho. Violentar los principios que la ley contempla nos conduce a una falta de eficacia de las normas y una desconfianza de las autoridades, así como a considerar que son vulnerados nuestros derechos.

La palabra vulnerable proviene del latín *vulnerabilis*, compuesta por *vulnus* (herida) y el sufijo *-abilis* (-able, indica posibilidad), es decir, estar propenso a ser herido (etimologías, 2018). Aplicando el concepto de vulnerabilidad al tópico que se desarrolla, nos indica que se está dañando el principio de interdicción de la arbitrariedad. Si bien es cierto, la interdicción de la arbitrariedad genera una relación con la igualdad ante la ley, también tiene relación con otros principios como lo es la seguridad jurídica. Tomás-Ramón Fernández, señala que los jueces deben de razonar en una dirección de igualdad, sin embargo, durante su avance interpretativo tienden a olvidarse de su punto de partida. Al respecto Fernández Nieto señala que la exigencia de la no arbitrariedad o razonabilidad de las leyes va adquiriendo mayor relevancia, por lo que las autoridades deben de evitar actuaciones arbitrarias.

En este sentido la Sala ha señalado en la tesis 1ª. CLXXXI/2013 que el Principio de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso consiste en:

Hacer mesurable la actuación pública, buscando que cada medida que se adopte en el ejercicio del poder estatal sea equilibrada y razonable, libre de todo capricho o abuso; así dicho principio impone la justicia en la medición de los medios que se dispongan en relación con un fin determinado, una adaptabilidad que transforme el efecto de la actividad impositiva pública objeto de esa actividad.

## *La descripción correcta del servicio, uso o goce como requisito para la deducción de los comprobantes fiscales*

La descripción en términos lingüísticos viene del latín *descriptio*, que significa acción y efecto de describir. Dentro de su conceptualización encontramos que la descripción agrega información sobre algo o alguien, con diferentes datos, explicados de forma ordenada y detallada, es decir que se refiera a algo de forma pormenorizada (Pérez y Gardey, 2010). En este orden de ideas se entiende que se debe de explicar con detalle o de forma pormenorizada los servicios prestados, el uso o goce que se ampara.

Los Tribunales Colegiados de Circuito en la tesis XVI.1º. A.68 A, estudian el alcance de la expresión “descripción del servicio” que amparen, debido a que no cualquier documento se puede considerar comprobante fiscal. En dicha tesis se menciona que el término describir conforme a lo señalado por el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, se refiere a representar o delinear el servicio que se presta, para proporcionar una idea más clara de las actividades que se realizan. Por ello la necesidad de que se realice una interpretación de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y así poder determinar si se vulnera o no el principio de interdicción de la arbitrariedad.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa señaló que los comprobantes que se utilicen para realizar deducciones deben contener la cantidad de la clase de mercancías o en su caso la descripción de los servicios que amparen. Pero basta sobre que dentro del comprobante contenga una expresión que permita identificar el servicio, sin que exista la necesidad de que se detalle de forma pormenorizada de lo que trata el servicio (Tesis VII-J-SS-169).

Cuando se factura un servicio se debe de cumplir con los requisitos que a ley establece en el artículo 29-A fracción V, el cual como se ha señalado requiere que se describan los servicios, uso o goce que amparen. Por ello cuando se genere la factura se escribirá el concepto referente al producto o servicio que se va a facturar. Aclarando en qué consiste la operación ya sea sobre una mercancía o de la prestación de servicios (Tesis VII-TASR-CA-58).

Por otro lado la tesis VII-TASR-2GO-49, indica que cuando se trata de servicios, para que se cumpla lo establecido por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, basta con que dentro del comprobante se incluya una oración que identifique el tipo de servicio, sin que haya necesidad de que se detalle de forma pormenorizada, el número de personas que lo prestan, la especialidad o la materia u otro tipo de especificación. Al respecto y como resolución de contradicción de tesis núm., 3394/11-07-01-4/695/12-S2-07-04/YOTROS2/284/14-PL-10-01.-. Se resolvió que, en cuanto a la realización de las descripciones dentro de los comprobantes fiscales, ésta debe de dar información que contenga los elementos suficientes que permitan conocer el

servicio que se ampara para que el contribuyente acredite un beneficio fiscal (Tesis VI-J-SS-169).

Tomando en cuenta lo señalado por la contradicción, queda claro que se deben de señalar los elementos necesarios para que se entienda el servicio prestado, sin embargo, si dentro del comprobante no se establece de forma clara su descripción puede detallar en otro documento detalles pormenorizados. Pues corresponde al contribuyente describir sus servicios mientras que a la autoridad realizar las investigaciones correspondientes para que acredite la veracidad del comprobante fiscal que se presenta.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación también señala que para que se cumpla con lo que establece el artículo 29-A, fracción V del Código, los bienes o las mercancías del que se trate, deberán describirse detalladamente tomando en cuenta sus características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, con la finalidad de que no exista confusión con otras que sean similares. De la misma manera señala que para efectos de deducibilidad se debe de indicar la cantidad, valor y descripción de los bienes donados, o en su caso en monto del donativo.

Bajo este argumento enunciado en el Reglamento se entiende que la descripción detallada solo consiste en señalar, características que distingan esa actividad de otras. Sin embargo, las autoridades en ocasiones requieren que el contribuyente describa de forma más detallada la actividad que desempeña. Por tal motivo la Segunda Sala Regional de Oriente del TFJFA señaló que cuando se preste un servicio, como bien no tangible, el cual no pueda ser medido en cantidades o unidades y éste deba ser descrito en los comprobantes fiscales, para que las autoridades cuenten con la información suficiente y acrediten la deducción o acreditamiento. Por eso es considerable que se detalle el servicio, por lo que se considera suficiente que se establezca con claridad lo que se detalla, sin llegar a los extremos, pues de ser así se llegaría a una rigurosidad (Cabello, 2017).

Al respecto el Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales cuentan con facultad para comprobar lo que los contribuyentes declaran, sin embargo, cuando los proveedores o los prestadores de servicios rindan manifestaciones, las cuales sean tomadas en cuenta únicamente por las autoridades fiscales para rechazar las deducciones argumentando que no otorgan las deducciones a los contribuyentes porque no existen las operaciones establecidas en los documentos exhibidos. Dicho actuar será ilegal, pues no constituyen valor probatorio sino constan de asientos contables (Tesis, VII-J-SS-148).

Al mismo tiempo señala en el artículo 41-A, que las autoridades fiscales cuentan con la facultad de poder solicitar documentos adicionales para aclarar la información que se proporciona en los comprobantes fiscales.

En este orden de ideas, se puede considerar que las autoridades fiscales actúan de forma arbitraria cuando no respetan lo que las leyes determinan, pues actúan

conforme a sus criterios personales y no conforme a derecho. Para el caso que aplica cabe señalar que evidentemente existe una interpretación de la palabra describir, para la cual se han emitido diferentes tesis con la única finalidad de que no se deje en un caso de indefensión a los contribuyentes. Por ende, el contribuyente debe de tomar en cuenta que describir no implica solo señalar la actividad sino detallar de forma clara lo que se realiza, para evitar ambigüedades, debido a que, al existir un catálogo de bienes y servicios, se presta a una confusión de ahí la importancia de realizar una descripción que permita distinguir un bien o servicio de otro que se encuentre en una misma clave, pues el hecho de señalar la clave no indica de forma clara la actividad a la que se dedica el contribuyente. Es posible que para efectuar una deducción se le permita al contribuyente describir de forma pormenorizada en otro documento, pero con la finalidad de que se demuestre que se ejecuta la actividad.

Es importante señalar que para que los contribuyentes puedan realizar deducciones o acreditamientos, requieren un documento que contenga el comprobante fiscal digital (XML), pues el comprobante impreso solo sirve para demostrar su existencia (SHCP, s/f, p., 5).

### *Facultad para solicitar información y de comprobación de las autoridades fiscales respecto de los comprobantes fiscales en cuanto a las deducciones*

Las autoridades fiscales cuentan con la facultad para que se encargue de analizar, supervisar y fiscalizar a los contribuyentes, ya que todos los ciudadanos estamos obligados en contribuir en el gasto público y realizar nuestras declaraciones, misma obligación que nos menciona en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el cual hace mención a lo siguiente: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” (Const., art. 31, frac. IV).

De esta manera, si los ciudadanos por mandato constitucional estamos obligados a contribuir con el gasto público, esto quiere decir que por consecuencia la autoridad fiscal tendrá la facultad de verificar las contribuciones y deducciones respectivas. Sin embargo, en el Código Fiscal de la Federación no se establece de forma clara la facultad de la autoridad fiscal para solicitar información y las facultades de comprobación de la autoridad fiscal en materia de los comprobantes fiscales y en relación con la deducción de los mismos y de la materialidad de las operaciones.

En los artículos 41-A y 41-B se regulan las facultades de la autoridad fiscal para solicitar información, documentos e informes a contribuyentes, responsables solidarios y terceros en cinco supuestos. Los supuestos son sobre información asentada en declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias y en avisos de compensación. También para constatar los datos

de identidad, domicilio y demás en relación con los datos proporcionados al registro federal de contribuyentes.

Mientras que en el artículo 42 del CFF se establece la facultad que tiene la autoridad fiscal para verificar que el contribuyente cumpla con la obligación fiscal de contribuir. E incluso abarca a los responsables solidarios y a terceros relacionados con los contribuyentes. Mientras que los requisitos de las revisiones de gabinete están regulados en el artículo 48 del CFF.

De lo anterior, se deriva que se trata de dos facultades diferentes. Una solo corresponde a solicitar información y otra a comprobar dicha información. Aunque las dos facultades están relacionadas.

### *Principio de interpretación*

Para que exista una contradicción de tesis deben existir sentencias con criterios jurídicos discrepantes sobre un mismo punto de derecho, tal es el caso que se analiza. Para ello se requiere realizar una interpretación lógica-jurídica del tema que se encuentra en discusión. La interpretación, entendida como una figura jurídica hermenéutica, es fundamental dentro del derecho pues gracias a ella se pueden resolver varios conflictos ya sean legales o constitucionales.

Dentro de la sentencia que se estudia encontramos el principio de la interpretación. Considerando que la interpretación es fundamental dentro del presente análisis toda vez que de ella se desprende la contradicción que se pretende demostrar. Al ser señalada como un principio localizado dentro de la sentencia, implica que forma parte de una norma que ordena que algo sea realizado en la mayor medida posible. De este modo debe entenderse que los principios “son mandatos de optimización, y como tales, se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diferentes grados y porque la medida de cumplimiento ordenada depende no solo de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas” (Miranda y Navarro, 2014, p., 73). Cabe mencionar que comúnmente los principios se encuentran plasmados dentro de los ordenamientos jurídicos, los cuales son abstractos y generales. Miranda y Navarro (2014) señalan que Zagrebelsky considera que los principios forman parte esencial de los ordenamientos jurídicos, ya que de su formulación depende la actitud del intérprete ya sea de adhesión, de apoyo o de desacuerdo.

Tomando en cuenta que los principios sirven como orientadores para la adopción de una postura frente a los hechos, sin señalar acertadamente que son predecibles ante las eventualidades concretas de la vida. De cierta manera se puede decir son normas abiertas, mediante las cuales por medio de la lectura el juzgador determinará el campo de aplicación de las mismas, debido a que no existe un campo delimitado de su aplicación. En el tema que se busca delimitar, los principios ayudarán a que se realice la descripción de la prestación de servicios que señala el artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2008-2012.

Por ello que para interpretar desde un punto de vista jurídico se debe realizar una serie de procedimientos que se desprenden de los enunciados normativos, para que de esta manera se pueda encontrar el sentido de lo que la norma indica. Logrando de esta manera una integración, pues conforme a lo señalado por Zagrebelsky, la interpretación requiere de un proceso intelectual, que parte de fórmulas lingüísticas del enunciado (Miranda y Navarro, 2014, p.74), en este sentido, debe comprenderse el alcance de la palabra describir, para que de esta manera se conozca el alcance del enunciado normativo del artículo 29-A fracción V del CFF vigente en el 2008-2012. Pues de esa palabra se desprende la contradicción que se suscitó respecto de los comprobantes fiscales.

### *El principio de legalidad*

Se coloca este apartado debido a que la Sala en la sentencia afirma que ha utilizado dicho principio. Además, que el principio de la prohibición (interdicción) de la arbitrariedad tiene como fundamento a la legalidad.

La legalidad como parte de un principio y conforme a su concepción jurídica establece que todo acto de los órganos del Estado debe fundamentarse y motivarse conforme al derecho vigente, es decir, que todo acto o procedimiento debe encontrarse en una norma. El artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hace referencia al principio de legalidad, indicando los requisitos para que una autoridad pueda actuar conforme a la ley siempre y cuando se conduzca por medio de un mandamiento escrito por autoridad competente, que funde y motive la causa que origina dicho procedimiento.

Bajo este argumento dicho principio presupone la ausencia de contradicciones, debido a que se actúa conforme a la ley, sin embargo, no siempre las normas son claras generando en cierta manera confusión y en consecuencia discrepancias a la hora de interpretar como sucedió con los Tribunales en mención. En la contradicción de tesis encontramos que se realiza un estudio a partir de dos modelos argumentativos. Mediante los cuales se busca regular el contenido de un acto o de una decisión ya sea para limitar o circunscribirlo y por el otro buscar vincularlo en una sola dirección para no ocasionar incertidumbre jurídica.

El principio de legalidad hace referencia a tres reglas:

- 1) Todo acto realizado por los poderes públicos que sea contrario a la ley es inválido (principio de preferencia de la ley).
- 2) Todo acto realizado por los poderes públicos que no se encuentre señalado por una norma es inválido (principio de legalidad en sentido formal).
- 3) Toda ley que no regule un poder de forma completa será inválida (principio de legalidad en sentido sustancial) (Guastini, 2001, f, p., 123).

Conforme a estas reglas el principio de legalidad establece un límite negativo y uno positivo. El límite negativo indica que los poderes públicos no deben sobrepasar los límites establecidos por la ley, de la misma manera no pueden actuar en contra de la ley y por lo tanto que vulneren a la misma, pero sí pueden realizar todo aquello que la ley no prohíba. En cuanto a límite positivo, señala que además de que deben de actuar conforme a lo que establece la ley, también deben de fundar su actuar. En consecuencia, los actos realizados por los poderes públicos son válidos si se encuentran autorizados por una ley y no son contrarios a esta (Guastini, 2001, p., 120-125).

En el artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, menciona que los mexicanos deben de contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, facultando de tal manera a los poderes públicos la imposición de las contribuciones que consideren convenientes, siempre que exista un equilibrio de poderes con la finalidad de evitar el ejercicio caprichoso en cuanto a la imposición de contribuciones. El principio de legalidad tributaria en su contenido material busca la seguridad jurídica, como parte de una exigencia primaria de previsibilidad y certeza con la finalidad de que los ciudadanos cuenten con el conocimiento suficiente de sus derechos y obligaciones. Como se ha mencionado para que el ejercicio de la autoridad fiscal sea válido debe encontrarse conforme a la ley. Para ello la ley debe de ser clara, pues solo de esta manera los ciudadanos conocerán el alcance de la misma, cabe mencionar que las leyes cuentan con características formales esenciales: abstracción, generalidad, obligatoriedad o inoperatividad, impersonalidad, igualdad, coercibilidad, vigencia e irretroactividad.

Leal (2003, p., 24) señala que Mario Álvarez Ledesma considera que la abstracción hace referencia a la adaptación de la norma a cualquier situación de forma concreta, por tal motivo, las leyes deben ser establecidas bajo la prevención de que puede o no suceder, sin pasar por alto que debe regir todos los casos posibles, es decir, que una vez que se actualice la norma, todos los actos realizados deben adecuarse a lo que la ley señala. Considerando lo señalado por Álvarez los gobernados y poderes públicos deben actuar conforme a lo que las leyes tributarias señalan, en el caso de las contribuciones y de los comprobantes fiscales se debe cumplir con los requisitos que esta establece, empero, al contener las normas enunciados generales, es necesario que se realice una interpretación que conduzca a una certeza jurídica y a una seguridad jurídica.

La Suprema Corte determinó que el principio de legalidad cumple con una doble función tratándose de un acto administrativo, al señalar que todo acto de autoridad que realice actos que no se encuentren dentro del marco legal serán arbitrarios y por ende se consideran contrarios a la seguridad jurídica y en un sentido más amplio al principio de interdicción de la arbitrariedad (Tesis IV.2º. A.51 k (10ª.)). Por tal motivo, se considera que debe existir un pleno conocimiento de las leyes fiscales, así como de sus consecuencias; lo que significa que los enunciados normativos contemplados dentro de las leyes deben contener elementos esenciales que no sean ambiguos, para que de esta manera generen certidumbre

en los contribuyentes. Situación que condujo a las Tribunales que se han mencionado a realizar una inadecuada interpretación de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

### *Principio de seguridad jurídica*

Aida Kememaier de Carlucci señala que “la seguridad es la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en saber o poder predecir cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del derecho”. El Tribunal Constitucional español considera que la seguridad jurídica es una suma de certeza y de legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (Arrázola J. F., 2013, p., 6). Conocer la actuación de las autoridades fiscales frente a los contribuyentes conforme al principio de legalidad debe encontrarse regulada por una ley fiscal, además deberá encontrarse fundada y motivada, por ello que la Segunda Sala haya señalado que la seguridad jurídica es el principio sobre el cual descansa el sistema jurídico mexicano, garantizando de tal manera una certeza jurídica para no dejar en un estado de indefensión al contribuyente. Con la finalidad de que las autoridades no actúen de forma arbitraria (Tesis 1ª./J. 139/2012).

Ahora bien, la seguridad jurídica, contemplada en el artículo 16 constitucional, no establece como tal una manera de realización de un procedimiento para que las autoridades actúen, en realidad lo que establece son los elementos mínimos que deben contener dichos procedimientos para que los gobernados hagan valer sus derechos y en este sentido las autoridades no incurran en arbitrariedades. En este sentido se corrobora que no es necesario que cada supuesto de la ley deba de detallar cada procedimiento, ya que este se encuentra definido de forma sencilla.

Para garantizar una seguridad jurídica dentro de los ordenamientos tributarios, no se requiere realizar simples interpretaciones que aclaren la situación bajo la cual se encuentra el contribuyente o la autoridad. Sino que implica exigencias objetivas que permitan una enunciación correcta de los enunciados jurídicos que se encuentran en las normas, para que de esta manera se cumplan idóneamente. Fomentar una claridad normativa requiere de preceptos legales claros que eviten conceptos vagos (Pérez, 2000, pp., 28-29), tal y como sucede con la palabra describir, señalada dentro del enunciado normativo del artículo 49-A, fracción V del CFF vigente en el año 2008.

La regla primordial de la seguridad jurídica es que cada norma se aplique de forma concreta a cada situación. La manifestación de dicho principio se da con la interdicción de la arbitrariedad (García, 2015, p., 6).

### *Principio de interdicción de la arbitrariedad*

La interpretación jurídica por parte de los Tribunales Constitucionales ha incluido figuras jurídicas con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica de los gobernados frente a las disposiciones legales que en algún momento al ser

actualizadas requieren del cumplimiento exacto de lo que se dispone, sin embargo, como se ha señalado en ocasiones los enunciados normativos utilizan un lenguaje vago, el cual puede ser interpretado de diferentes maneras, por ello que se necesite la interpretación del Máximo Tribunal para que dé soluciones a esos problemas. Una de las figuras que ha cobrado importancia dentro de las resoluciones emitidas a favor de los gobernados es el principio de interdicción de la arbitrariedad, como parte de esa garantía de seguridad jurídica.

Otero (1995) establece que el principio de interdicción de la arbitrariedad nace como una consecuencia de la gran depresión económica de 1929 y, cuando el profesor alemán Gerhard Leibholz, lo señala como una herramienta para fomentar la no discriminación de los poderes públicos, particularmente del legislador hacia las situaciones jurídicas de los ciudadanos. Con la finalidad de que se aplique el principio de igualdad por el legislador. Para entender el tópico de interdicción de la arbitrariedad, es necesario conocer el concepto de arbitrariedad, pues solo así se podrá entender el principio.

La importancia que cobra el principio de interdicción de la arbitrariedad, es por el límite de poder que deben tener las autoridades fiscales para el caso que aplica, y así evitar que tomen decisiones arbitrarias y respeten los derechos de los contribuyentes, sin vulnerarlos. Garantizando al mismo tiempo el principio de legalidad fundamentando y motivando cada una de sus decisiones (Otero, 1995). En México como tal no se encuentra contemplado el principio de interdicción de la arbitrariedad, pero se garantiza con el principio de legalidad, estipulado en el artículo 16 constitucional, en su párrafo primero, en el cual se señala que todo acto de autoridad debe constar por escrito, formulado por autoridad competente, fundamentado y motivado. Otorgando certeza y seguridad jurídica al gobernado y con ello evitar que las autoridades actúen arbitrariamente, actualizando el principio de interdicción de la arbitrariedad.

La Constitución Española por su parte sí contempla dicho principio en el artículo 9º inciso 3:

Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la constitución y al resto del ordenamiento jurídico [...]. La Constitución garantiza el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Además de otros principios como el de legalidad, de irretroactividad.

En ese sentido nos encontramos con una norma jerárquicamente constitucional, por ende, las autoridades deben de tomar decisiones apegadas a las normas, evitando actuar arbitrariamente.

Ahora bien, pasando al concepto de arbitrariedad comenzaremos por exponer que deriva del latín *arbitrium* significando arbitrio lo que a su vez significa la facultad de regir la propia conducta. Dentro del derecho la arbitrariedad es una conducta contraria a derecho y sin criterio por lo que debe de ser evitada (Otero, 1995, pp.,388-398). Cabe mencionar que ser arbitrario no significa ser injusto, pues la

injusticia hace referencia a mandatos que no se adecuan a la justicia, ocasionando que existan enunciados normativos injustos.

Las normas suelen ser consideradas justas porque se adecuan a los principios de proporcionalidad, mientras que la arbitrariedad se refiere a la negación del derecho en su forma, esto es porque efectivamente un acto arbitrario busca ser justo de alguna manera, predicando el contenido de las normas la realidad es que los actos son calificados arbitrarios porque no se actúa conforme a lo que establecen las leyes, reflejando de tal manera la imposición de la fuerza y la actuación caprichosa de las autoridades (Otero, 1995, pp.,388-398).

Otero (1995, p., 397) menciona que para que un acto sea arbitrario debe cumplir con ciertos requisitos: conducta antijurídica, poder público e irregularidad caprichosa. Es importante distinguir la arbitrariedad respecto de los poderes públicos, pues los actos son considerados arbitrarios cuando son realizados por autoridades que tienen carácter de inapelables, no así con los poderes públicos inferiores, ya que éstos son considerados antijurídicos, pues pueden ser anulados por una autoridad superior. En consiguiente para que se produzca un acto arbitrario éste debe de ser realizado por una autoridad pública superior, que obra sin un criterio objetivo y estable, sin apegarse a una norma jurídica. Proceder de forma arbitraria, conduce a una falta de seguridad y certeza jurídica.

De acuerdo a Villacreses (2015, p., 13) el obrar de las autoridades debe ser ejercido por medio del principio de interdicción de la arbitrariedad, haciendo uso de la razonabilidad. Pues no es suficiente la motivación con base en las legislaciones establecidas, sino que se requiere que sean verdaderos. No deben actuar de forma arbitraria, sino objetiva y racionalmente, legitimando y justificando sus decisiones adoptadas. Dicho principio puede encontrarse plasmado en una Constitución o en una jurisprudencia constitucional. Es importante señalar que el principio prohíbe la arbitrariedad, carente de una razón suficiente y justa, sancionando la falta de sustento o fundamento jurídico.

### *Vulnerabilidad de principios en materia fiscal y en la deducción de los comprobantes fiscales*

Etimológicamente se entiende por vulnerable proveniente del Latin *vulnerabilis* herida) y el sufijo (-abilis)-able, indica posibilidad). Es decir, que puede ser herido, o recibir lesión, física o moralmente.

La vulnerabilidad se puede definir también como algún tipo de amenaza, ya sea el ámbito laboral o ético. La vulnerabilidad puede definirse a su vez como la capacidad disminuida de una persona o un grupo de personas para anticiparse, hacer frente y resistir a los efectos de un peligro natural o causado por la actividad humana, y para recuperarse de los mismos.

Según la Corte Interamericana de los Derechos Humanos es definida como una medida de las características (la sensibilidad) y de las circunstancias (la

exposición) de una persona o de un grupo a una amenaza, incluido el grado de recuperación del impacto producido por el hecho daños. La vulnerabilidad así definida depende del conjunto de los elementos que derivan de la situación o la condición de una persona o de un grupo.

La Corte Interamericana señala que las personas (contribuyentes) que se encuentren en cualquier situación de vulnerabilidad tienen el derecho a recibir una protección, así como asistencia, en razón a los deberes para el cumplimiento para satisfacer las obligaciones generales de respeto y garantías de los derechos.

Si bien es cierto, el título tercero de las facultades de las Autoridades Fiscales en su artículo 33 del CFF señala que se proporcionará asistencia gratuita a los contribuyentes, así como el hecho de que se llevará a cabo la difusión entre dichos contribuyentes de los derechos y medios de defensa que se puedan hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales, ello no implica necesariamente que el contribuyente estaría recibiendo protección.

### *Materialidad de las operaciones en relación con los comprobantes fiscales*

Las autoridades fiscales se deben de encargar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias; es decir, por medio de la comprobación de información y documentos como son los libros de contabilidad, facturas, estados de cuenta bancarios, papeles de trabajo así como contratos celebrados, entre otros.

A partir del año 2014, las autoridades hicieron la solicitud de un elemento adicional, el cual consiste en la materialidad de las operaciones celebradas; esta materialidad no necesariamente cabe como tal en el ámbito fiscal, pero tiene referencia en el hecho que se busca determinar la relevancia o los efectos que tuvo alguna actividad en la operación del contribuyente, con objeto de evitar una simulación de operaciones que son inexistentes, y que pudieran conllevar a una defraudación fiscal. Esta materialidad desde luego también consta en la entrega de la información que sustentará las operaciones que ya fueron celebradas con algún proveedor o cliente.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación, las autoridades fiscales hacen valer en los últimos años la materialidad de las operaciones; es decir la solicitud de diversos documentos. Cabe señalar que las facultades que tienen estas autoridades pueden llegar a presumir la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes.

En la actualidad, los contribuyentes no solo deberán cumplir con una carga administrativa adicional como es el hecho de hacer todo lo que esté a su alcance para tener documentación soporte de la materialidad de las operaciones sino necesariamente tienen que probar que las operaciones fueron verídicas. Tal marco jurídico deja claro un estado de incertidumbre jurídica al particular, ya que

en muchas ocasiones los contribuyentes solo pueden acreditar las operaciones que realizan con un tercero a través de contratos y comprobantes fiscales, lo cual en algunos casos no son suficientes para las autoridades fiscales.

## **Análisis de sentencia**

En este apartado se realiza el análisis de la sentencia. La configuración de los temas se realiza a través de la identificación de los hechos más importantes, considerando los principios y reglas diseñadas. Los temas son: requisitos para considerar que existió la contradicción de tesis; el criterio de los tribunales; el criterio que elige la Segunda Sala; el principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 1, el principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 2, el principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 3, el principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 4, el principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 5, los temas, la tesis principal, otras alternativas de solución, razones en pro y en contra de dichas posibilidades.

### *Requisitos para determinar que existió contradicción*

En este apartado se abordan algunos subtemas: hechos más relevantes, el fundamento constitucional y legal de la jurisprudencia, la congruencia entre la contradicción identificada y las reglas que se generaron en la sentencia y en la jurisprudencia.

#### Hechos más relevantes

En este apartado se analiza la sentencia de la contradicción de tesis número 323/2017. La Segunda Sala de la SCJN estableció que se trata de una contradicción debido a que se reunieron tres requisitos. El primero se cumple porque las dos autoridades tuvieron que decidir por medio de la interpretación (SCJN, 232/2017, p. 3).

El segundo debido a que la interpretación fue sobre un semejante tipo de problema jurídico (SCJN, 232/2017, p. 3). Sobre lo anterior, la Segunda Sala

consideró que los dos tribunales hicieron referencia a dos preguntas. La primera pregunta se refiere a ¿Cómo se satisface el requisito sobre la descripción del servicio en los comprobantes fiscales, (de acuerdo con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008 y 2012)? La segunda pregunta se traduce en ¿Se puede cumplir con la descripción del servicio previsto en el artículo mencionada solo a través de su colocación en el comprobante fiscal o se puede detallar en documento diferente? (SCJN, 232/2017, p. 4).

En tercer lugar, que las decisiones de los tribunales reflejaron contradicciones. Un tribunal afirma que la descripción puede ser general y el otro que debe ser específico. Un tribunal determina que la descripción puede completarse en documento diferente al comprobante fiscal (de acuerdo al contexto) y el otro tribunal especificó que solo puede constar en el comprobante fiscal.

En síntesis, se consideró que era contradicción porque los tribunales tuvieron que interpretar un mismo artículo y analizaron dos cuestiones. Una cuestión fue sobre la forma en que se cumple con la descripción del servicio en los comprobantes fiscales y otra la interrogante si solo debe constar el servicio en el comprobante fiscal o puede detallarse en documento distinto. Las respuestas fueron diferentes y contradictorias.

#### Fundamento constitucional y legal de la jurisprudencia

La regulación de la jurisprudencia se encuentra en los artículos 94, párrafo VII de la Constitución y en el artículo 107 fracción XIII de la Constitución.

En la Ley de Amparo se regula el tema de la jurisprudencia. Del artículo 215 al 230. Existen tres formas para constituir la jurisprudencia: por reiteración y por contradicción de tesis y por sustitución. En el artículo 218 se establecen los requisitos que debe tener la tesis que contiene la jurisprudencia. Las reglas de la jurisprudencia por contradicción de tesis están reguladas de los artículos 225 al 227.

En el artículo 225 se establecen los tipos de criterios diferentes que se sostienen ya sea entre los Tribunales colegiados de circuito, los Plenos de Circuito o entre las salas de la SCJN. En la sentencia analizada se trata de criterios diferentes entre tribunales colegiados de circuito. En el artículo 226 se establece quienes resuelven las contradicciones. A quienes les corresponden puede ser al pleno de la SCJN, al pleno o salas de la SCJN o a los Plenos de Circuito. También se especifica que cuando se resuelve la contradicción, el órgano que resuelve puede acoger uno de los criterios diferentes, sustentar uno diverso o declara inexistente o sin materia. En la sentencia analizada la Sala emitió un criterio nuevo.

#### Congruencia entre la contradicción identificada y las reglas contenidas en la sentencia y en la jurisprudencia

La sentencia giró en relación con las dos preguntas. Sin embargo, la Sala también resolvió sobre el tema de la facultad de comprobación de la autoridad fiscal y determinó sobre la facultad de no conceder a los contribuyentes lo que solicitan (deducir los comprobantes fiscales) cuando consideren que no amparan la transacción descrita. Al revisar la sentencia surgió la duda que si la Sala podía decidir sobre cuestiones que no había identificado constituían contradicción. Sobre dicho tema se localizó una jurisprudencia que se creó a través de contradicción de tesis.

La Sala analizó el contexto en el cual se generaron las tesis discrepantes, lo que le permitió identificar que habían surgido porque las quejas solicitaron deducir impuestos a través de comprobantes fiscales. En ambas situaciones, la autoridad fiscal consideraba que no procedía la deducción porque no se había descrito de forma adecuada el servicio y determinó no acceder a lo que habían solicitado los quejosos (deducción de impuestos). La Sala al sostener un criterio diferente al de los dos tribunales encontró que podía cuestionarse la facultad de comprobación de la autoridad fiscal en el tema de solicitar más información para sustentar su decisión sobre la procedencia de la deducción de impuestos a través de la presentación de comprobantes fiscales. La Sala también encontró que la autoridad fiscal podía decidir no acceder a la pretensión solicitada por los contribuyentes, cuando considerara que los comprobantes no respaldaban la transacción descrita. Se afirma que la Sala sí puede generar más reglas sobre el tema, aunque no hayan sido identificadas como tema de contradicción. Se localizó una jurisprudencia que se puede emplear para dilucidar el cuestionamiento presentado.

El título de la jurisprudencia es: Jurisprudencia. Su aplicación no viola la garantía de irretroactividad de la ley. Se refiere que al sentar jurisprudencia se interpreta la ley y se estudian los aspectos que el legislador no especificó; lo que genera la integración de los alcances de la norma. La integración, que se fundamenta en el espíritu de otras disposiciones legales que estructuran (como unidad) situaciones jurídicas, no genera una norma jurídica de carácter general, aunque en diversas ocasiones llene las lagunas, creando en casos excepcionales normas jurídicas individualizadas, de acuerdo a los principios generales del derecho (6984, Tomo XIII, febrero de 2001, p. 494 (9ª. Época).

La Segunda Sala genera una excepción a las normas de restricción. Es decir, cuando en una norma se imponen sanciones deben estar debidamente reguladas. Lo que se relaciona con la observancia del principio de legalidad. A continuación, se transcriben las reglas colocadas en otro apartado.

1.- La facultad de la autoridad fiscal para solicitar la información necesaria cuando considere que los comprobantes exhibidos por el contribuyente no amparan la transacción efectuada.

2.- La facultad de la autoridad fiscal para no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento.

En los artículos 41-A y 41-B del CFF se establece la facultad que tiene la autoridad para solicitar información, datos, informes o documentos sobre situaciones particulares. Dicha solicitud de información no se traduce, por sí sola, en la facultad de comprobación de la autoridad. En el Código Fiscal de la Federación se regula la facultad de comprobación de la autoridad fiscal. En el artículo 41-A se establece la facultad que tiene la autoridad fiscal para solicitar datos, informes o documentos adicionales al contribuyente, responsables solidarios o terceros, cuando considere que se requiere aclarar la información colocada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio o complementarias.

Mientras que en el artículo 41-B se establece que la autoridad fiscal puede realizar verificaciones para corroborar que los datos proporcionados sobre identidad y domicilio sean los correctos. De la revisión del contenido de los dos artículos se encuentra que en ningún momento se hace mención de los comprobantes fiscales para realizar deducciones.

Mientras que en el artículo 42 se establece la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal. El supuesto principal es para verificar si los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales. Los supuestos son ocho. En el primero se refiere a los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones fiscales. En el segundo para exhiban en su domicilio la contabilidad, proporcionen datos, documentos o informes que les soliciten. En el tercero se refiere para practicar visitas. En la cuarta para revisar los dictámenes formulados por los contadores sobre estados financieros, operaciones de enajenación de acciones, declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor y por cualquier dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales. La quinta se refiere a practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes. La sexta facultad para practicar u ordenar la realización de avalúo o verificación física de todo tipo de bienes. La séptima para recabar informes y datos de los funcionarios, empleador públicos y fedatarios. Y la octava para allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por posible comisión de delitos fiscales.

Como puede observarse, no se encuentra contemplada la causal que se revisó en la sentencia de contradicción. Además, que se establece como facultad para solicitar información no de comprobación. Aunque la facultad de solicitar información puede derivar en la facultad de comprobación.

Sin embargo, realizando el análisis completo del origen de tales reglas, se encuentra que beneficia al contribuyente debido a que tiene la oportunidad de proporcionar más información que le permita probar que los comprobantes fiscales reúnen los requisitos (sobre todo el de la descripción) y que, por lo mismo, obtenga la deducción por la presentación de comprobantes fiscales y de otros documentos donde se dé a conocer la descripción del servicio prestado, del uso o goce.

También se deriva del tema de la materialidad de las operaciones. Debido a que la autoridad fiscal en la práctica ha incorporado la facultad para solicitar información, datos, documentos o informes con el fin que el contribuyente explique que efectivamente ha realizado la operación fiscal que se ampara. En el caso de la sentencia analizada se refiere a comprobar que realmente se haya prestado o recibido el servicio, uso o goce amparado con el comprobante fiscal.

La discusión ahora está centrada no solo en si se realiza la descripción de forma correcta del servicio, uso o goce. Sino que se orienta hacia si realmente existió dicho servicio, uso o goce. Lo que genera la posibilidad para que la autoridad solicite información y en su momento ejerza la facultad de comprobación. Dicha situación que ha sucedido en la práctica requiere ser analizada a la luz de la aplicación debida de los principios.

### *Criterio de los Tribunales*

El criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito resolvió que sí se puede realizar la descripción del servicio previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación en documento diferente al comprobante fiscal. Consideró que en el análisis de la descripción contenida en los comprobantes fiscales se puede completar con la revisión de diferente documento (SCJN, 232/2017, p. 4.). En dicho caso se trató de un contrato de prestación de servicios. El Tercer Tribunal argumentó que la autoridad fiscal vulneró los derechos del contribuyente debido a que del contenido de las facturas “se advierte el concepto que amparan” (SCJN, 232/2017, p.4).

Mientras que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito argumentó que no fue suficiente la descripción de los servicios que se establecieron en los comprobantes fiscales; especificó que fueron genéricos (SCJN, 232/2017, p. 5). Consideró que no es suficiente que en los comprobantes fiscales solo se coloque la idea general. Argumentó que para realizar la descripción se debe realizar una explicación pormenorizada del servicio prestado, explicando las diferentes partes, cualidades o circunstancias (SCJN, 232/2017, p. 6). Agregó que quien emite el comprobante debe colocar el motivo del servicio lo que implica puntualizar en qué consiste el servicio, especificando las características esenciales, precisando en qué consiste el servicio consignado en el documento (SCJN, 232/2017, p. 8). También resolvió que no se puede cumplir con la descripción del servicio previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, en documento diferente. Determinó que solo debe constar en el comprobante fiscal (SCJN, 232/2017, P. 5).

### *¿Qué criterio elige la Segunda Sala?*

En el apartado anterior se estableció que la Sala, con fundamento en el artículo 226 de la Ley de Amparo, emitió un criterio nuevo. En la misma sentencia especifica que “debe prevalecer con carácter de jurisprudencia lo sustentado por

esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación” (SCJN, 232/2017, p. 10).

Sin embargo, se considera que recuperó diversos aspectos de la decisión del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito. La coincidencia radica que se considera que la descripción debe ser general y no específica. También coincide con la regla – pero como excepción – donde se admite que se pueden colocar pormenores de la descripción del servicio, uso o goce en documento diferente al comprobante fiscal. La diferencia radica que específica que la descripción debe señalar de forma clara la idea general del servicio, uso o goce, delimitando sus partes o propiedades.

La principal diferencia consiste en la generación de una excepción a las normas de restricción. Que se traduce que las normas que imponen sanciones a los particulares deben estar reguladas. Es sobre las dos reglas siguientes:

1.- La facultad de la autoridad fiscal para solicitar la información necesaria cuando considere que los comprobantes exhibidos por el contribuyente no amparan la transacción efectuada.

2.- La facultad de la autoridad fiscal para no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento.

Se reitera que el aspecto más problemático es en relación con estas dos reglas, debido a que puede implicar un problema de legalidad, de seguridad jurídica y de vulneración del principio de la interdicción de la arbitrariedad.

### *Principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 1 (definición de la palabra descripción)*

En este tema primero se colocan la regla 1 sobre la definición de la palabra descripción, después se analiza la interpretación realizada por la Segunda Sala y de forma final se presenta la aseveración que no se vulneraron los principios de interdicción de la arbitrariedad y de seguridad en relación con la regla 1 que abordan el tema de lo que debe entenderse por descripción.

#### Regla 1

1.- El requisito de la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala de forma clara la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades.

## Análisis de los principales hechos sobre la interpretación realizado por la Segunda Sala de la regla 1

La Segunda Sala analizó lo que debe entenderse por descripción para resolver la contradicción de tesis. Acudió a la definición que proporciona la Real Academia de la Lengua Española. Una de las primeras aseveraciones que realiza la Segunda Sala se refiere a que el contribuyente cumple con la descripción si expresa la idea del servicio demarcando las partes o propiedades. Aclara que la delimitación en el comprobante fiscal de las partes o propiedades debe ser general. Especifica que lo importante es dar a conocer el núcleo esencial del servicio prestado.

Después de resolver la contradicción de tesis la Segunda Sala de la SCJN expidió la jurisprudencia. En ella establece que la descripción del servicio o del uso o goce que protejan los comprobantes fiscales se satisface en el instante en el que se asienta la idea general del servicio, uso o goce a través de la delimitación de sus partes o propiedades. Lo que implica que se especifique el servicio prestado, el uso o goce de forma clara, otorgando la idea de algo a través de la delimitación de sus partes o propiedades.

Una diferencia que se encuentra entre la sentencia y la jurisprudencia consiste que en ésta última no aparece el concepto de núcleo esencial, se ha mencionado que es un término empleado en los derechos fundamentales que puede generar confusión en el tema que se aborda en la tesis. Aunque se entiende que en el contexto de la sentencia se refiere a la descripción y se enfatiza que la descripción tiene un carácter no esencial. Lo anterior, puede resultar problemático porque la autoridad fiscal puede insistir en que se trata de realizar una definición precisa. Cuando el sentido general de la sentencia y de la jurisprudencia consiste en aclarar que no se requiere una descripción específica sino general.

Diversas investigaciones hacen mención del núcleo esencial. Entre ellas en una se menciona que el legislador deduce que integra el elemento esencial y que no, de cada derecho fundamental que limita e interviene; lo que genera un contenido implícito (Petit, 2017). En otra investigación se afirma que el contenido o núcleo esencial de los derechos fundamentales genera un tipo de frontera que no se puede franquear por los poderes públicos y que no pueden invadir los particulares (Magallanes, 2016, p. 246). Lo anterior muestra como en la interpretación se utiliza lenguaje que procede de otra área del derecho, generando confusión.

La interpretación que realizó la Segunda Sala fue la gramatical. En este tipo de interpretación el objetivo consiste en buscar el significado del concepto que presenta problemas. Anchondo (2012) expresa que el intérprete se enfrenta a una situación donde debe decidir si a la palabra le otorga un sentido literal individual o si considera el contexto. Cuando existen diversas interpretaciones se elige la que permite la “percepción objetiva con otra disposición” (Anchondo, 2012, p. 38). El subtipo de interpretación fue la extensiva que consistió en aumentar el significado de la palabra descripción.

A lo largo de la sentencia de la contradicción de tesis analizada, la Sala acudió al Diccionario para encontrar el significado de la palabra descripción. Entre las definiciones analizadas están la identificación de describir con la definición imperfecta de algo, lo que no implica sus predicados esenciales. Implica dar una idea general de sus partes o propiedades. También se hizo mención a que explica las distintas partes, cualidades o circunstancias (SCJN, 232/2017, p. 6).

La Segunda Sala, al analizar la vigésima tercera edición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (DRAE), presenta cuatro definiciones. En la primera se refiere a usar el lenguaje para representar o detallar el aspecto de algo. La segunda que la descripción se refiere a definir de forma imperfecta algo, solo a través de una idea general de sus partes o propiedades. La tercera se relaciona con la representación perfecta de algo a través de delinear, dibujar, pintar o representar algo. La cuarta no se relaciona porque se refiere a moverse a través de una línea (SCJN, 232/2017, p. 6).

Sobre la definición imperfecta Aguirre y Castillo (2015) expresan que “una definición es perfecta siempre y cuando dé cuenta de la esencia de la cosa; la imperfección de la descripción radica en que no da cuenta de esto sino de sus cualidades in-esenciales” (p. 177). Es decir, en la descripción no se abordan elementos esenciales de la definición. Sin embargo, la Sala en la sentencia hace mención que “dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo importante es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial” (SCJN, 232/2017, p. 11). Afortunadamente, el concepto de núcleo esencial no aparece en la jurisprudencia, pero en debates puede generar problemas debido a que la descripción no implica los elementos esenciales.

Después presentaron que la palabra descripción deriva del verbo describir. Enfatizaron que se refiere a representar algo “de modo que dé cabal idea de ello” (RAE en SCJN, 232/2017, p. 10). También colocaron la atención en referir o explicar las distintas partes de algo. Y en dar una idea general de sus partes o propiedades.

En la descripción se emplea el lenguaje para mostrar a otro cómo es un objeto (Aguirre y Jaramillo, 2015, p. 177). La interpretación literal tiene como subtipos a la interpretación semántica, sintáctica o pragmática (Vigo en Anchondo, 2012). La primera se refiere a elegir una acepción de entre varias. Se elige “el significado habitual y concreto del vocablo” (Achondo, 2012, p. 40) considerando los usos lingüísticos y la probable acepción en el lenguaje jurídico. Mientras que la segunda se dirige a localizar el sentido del enunciado completo, observando la relación que existe entre los elementos de una oración. Sin embargo, el sentido del artículo analizado permitía la interpretación semántica.

Derivado del análisis de la primera regla se concluye pueden existir aseveraciones que consideren que la Segunda Sala pudo profundizar más a través de especificar cómo se delimita y cuáles serían los elementos mínimos de la descripción de un

servicio, uso o goce. Sin embargo, corresponde a la autoridad fiscal el generar manuales o guías que faciliten al contribuyente la descripción correcta del servicio, uso o goce amparado en el comprobante fiscal.

La interdicción de la arbitrariedad está vinculada con la legalidad y con la seguridad jurídica. No hubo arbitrariedad debido a que la palabra descripción está contenida en el artículo analizado. Además, a la luz del razonamiento de Otero (1995) quien afirma que para que exista arbitrariedad se debe referir a actos inapelables. En las dos situaciones analizadas no se presenta dicha situación debido a que el contribuyente tiene la facultad de acudir ante la autoridad con el fin de solicitar su intervención para que revise el acto de autoridad o para solicitar la protección de la justicia federal por considerar que se han vulnerado sus derechos fundamentales. No se presenta la arbitrariedad cuando existe un sistema que permite impugnar los actos de autoridad.

Tampoco vulnera la seguridad jurídica del contribuyente debido a que éste sabe que en los comprobantes fiscales deberá señalarse de forma clara la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades. El contribuyente sabe que, con fundamento en la ley, la autoridad fiscal le pedirá que en el comprobante fiscal conste la descripción del servicio, uso o goce. Lo que muestra la vinculación de la seguridad jurídica con la certeza y la legalidad. También puede tener la previsión de realizar la descripción del servicio, uso o goce contenido en el comprobante fiscal cómo se especifica en la jurisprudencia.

Aunque, se reconoce que tal vez exista incertidumbre sobre situaciones más prácticas relacionadas con la descripción del servicio prestado, del uso o goce, que le generaran más confianza en la presentación de los comprobantes fiscales.

#### Afirmación generada sobre la regla 1

En este apartado se concluye que no se vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad, en la configuración de la regla 1, en relación a lo previsto en la fracción V del artículo 29.-A del Código Fiscal de la Federación debido a que en ejercicio de sus funciones realizó una interpretación gramatical sobre el significado del concepto descripción, el cual fue considerado por los quejosos como ambiguo.

La Sala realizó la interpretación basándose en la ley y se refirió a un concepto establecido en la ley. Aunque se reconoce que corresponde a la autoridad fiscal el diseño de procedimientos para orientar al contribuyente con el fin que tenga más elementos para realizar correctamente la descripción del servicio, uso o goce en los comprobantes fiscales.

*Principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 2 (facultad de la autoridad fiscal de solicitar información relacionada)*

A continuación, se coloca la regla 2 sobre la facultad de la autoridad fiscal de solicitar información relacionada con la materialidad de los comprobantes fiscales y finalmente se presenta la afirmación sobre la regla.

Regla 2: Facultad de la autoridad fiscal de solicitar información sobre la materialidad de los comprobantes fiscales

2.- Si la autoridad fiscal considera que los comprobantes fiscales exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada pueden pedirles toda la información relacionada, atendiendo a las particularidades de cada caso.

Análisis de los principales hechos sobre la interpretación realizada por la Segunda Sala sobre la regla 2

Ya se estableció que en la identificación de los elementos opuestos de los dos criterios de los Tribunales no se identificó el tema de la regla dos. Sin embargo, el Segundo Tribunal Colegiado sí hizo mención de dichos elementos. Entre los argumentos que hizo valer y que se establecen en la sentencia está el que se refiere a que no es suficiente tener el documento (comprobante fiscal) para que genere todo tipo de consecuencia fiscal. Agrega que “debe existir el soporte del gasto en sí mismo” (SCJN, 232/2017, p. 7).

Se reconoce que el comprobante fiscal es de vital importancia para el contribuyente y para la autoridad debido a que se configura como un elemento de prueba. Lo que se demuestra es la existencia de un gasto o la de un ingreso. El gasto puede deducirse o acreditarse. El Segundo Tribunal relacionó las anteriores aseveraciones con la necesidad de realizar una descripción del servicio, uso o goce. Sin embargo, el sentido de la regla está relacionada con la materialidad de los comprobantes fiscales.

La Segunda Sala recurre a dos decisiones contempladas en dos amparos directos en revisión. Recupera lo planteado en la resolución del amparo en revisión 3858/2014 en sesión del 26 de noviembre de 2014, bajo la ponencia del Ministro Franco González Salas. Copia diez párrafos aproximadamente, de los cuáles seis son sobre lo que significa la palabra descripción, un párrafo (el séptimo) sobre la facultad de la autoridad fiscal de no acceder a la pretensión del contribuyente y tres párrafos (octavo, noveno y décimo) que dan cuenta de la facultad de la autoridad para solicitar información y la facultad de comprobación.

En el párrafo octavo, que copió del amparo directo en revisión, establece que la autoridad fiscal tiene la posibilidad de ejercer su facultad de comprobación y requerir información adicional. En ese sentido, se está considerando como una

sola facultad. Cuando del análisis realizado se encuentra que son dos facultades diferentes que pueden integrar una sola facultad compuesta. Dichas facultades son para corroborar que realmente se haya realizado la operación y para determinar la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda” (SCJN, 232/2017).

En el párrafo noveno, se establece que le corresponde a la autoridad fiscal determinar si procede la transacción que se pretende y la eficacia del documento comprobatorio. Mientras que en el párrafo décimo se establece que no basta con tener el documento (comprobante fiscal) para que tenga consecuencias fiscales, sino que se requiere revisar las operaciones que ampara y que cumpla con los requisitos. Lo anterior, para que tenga eficacia como elemento de prueba “de aquella operación que ampara y respecto de la cual se pretende el acreditamiento o la deducción” (SCJN, 232/2017).

Del análisis realizado, se observa que el tema no es objeto de contradicción debido a que solo lo menciona el Segundo Tribunal Colegiado. Además, la Segunda Sala recupera citas de un amparo en revisión que si bien, es cierto, abordan el tema de la descripción de los comprobantes fiscales y de los requisitos para realizar la deducción, incorporan nuevos elementos que se convierten en la regla dos y tres. En un principio se consideró que la regla dos estaba relacionada con el tema. Sin embargo, cuando se profundiza en el análisis se encuentra que se agrega la facultad de solicitar información y de comprobación con un tema diferente que es el de la materialidad de las operaciones. Debido a que la contradicción estaba centrada en la discusión del significado de la palabra descripción y no en la materialidad de las operaciones.

El generar reglas sobre aspectos no considerados como diferentes en la contradicción de tesis y el basarse en precedentes que, aunque están relacionados con una parte del tema, incorporan un aspecto que no había sido abordado resulta un riesgo y puede constituir una vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad. Debido a que consolida una práctica que está efectuando la autoridad sin un fundamento legal. El verificar la materialidad de las operaciones puede resultar necesario por la naturaleza de las prácticas realizadas. Sin embargo, dicha verificación se debe realizar en el marco de la legalidad.

Sobre todo, porque la misma Sala reconoce que “las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica” (SCJN, p. 14).

La materialidad de las operaciones para algunos estudiosos pudiera entenderse como la entrega de la información o documentación que sustente las operaciones celebradas con otro contribuyente. El objetivo consiste en evitar la simulación de operaciones que no existen y por ende la defraudación fiscal. En este caso, se hablaría de la entrega de información que sustente la veracidad del comprobante fiscal lo que va más allá de las cuestiones de la contradicción de tesis.

Sin embargo, la materialidad de las operaciones se refiere a que el comprobante fiscal tenga un soporte real que muestre que el servicio, uso o goce realmente existió. Se trata más de la veracidad de las operaciones que el contribuyente declara realizó y que el monto de la operación realmente se haya entregado. El Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León (ICPNL) (2016) establece que la materialidad de las operaciones implica el contraste entre la contabilidad con la materialidad real, y de ésta contra la materialidad jurídica. Lo que implica la contrastación de la materialidad jurídica contra la evidencia no documental.

La autoridad fiscal diseñó el concepto de la materialidad de operaciones. Diversos contribuyentes al considerar que era ilegal han recurrido a la solicitud de la protección de la justicia federal. La Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir sentencia sobre el amparo directo en revisión 2909/2012 ha sentado las bases sobre el tópico. En resumen se ha considerado que si bien es cierto los comprobantes fiscales son válidos si cumplen con los requisitos señalados en la ley también es cierto, que son dos situaciones diferentes que el gasto pueda ser considerado deducible y otra que sea legal gasto o erogación y la operación, es decir, “la substancia económica de la operación, la cual no puede ser calificada por el simple documento, sino que debe tener un soporte real” (ICPNL, 2016, p. 9).

Derivado de lo anterior, el SAT solicitó la aclaración de la ejecutoria y cuando obtuvo la respuesta emitió un comunicado cuyo sentido será especificar las nuevas reglas. A continuación, se transcribe una parte del contenido:

Quien pretenda deducir o acreditar determinados conceptos con base en un comprobante fiscal debe, además de contar con el documento que cumpla con los requisitos fiscales que establecen las leyes, contar con la documentación que soporte que efectivamente existe la operación que ampara el comprobante; esto es que demuestre que la operación tiene un soporte real y sustancia económica (ICPNL, 2016, p. 14).

Se visualiza como en la regla dos, derivada de la contradicción de tesis se analizó y validó un tema diferente. Aunque dicho tema está relacionado con los comprobantes fiscales y con la deducción de los mismos, no era motivo de la contradicción de tesis. Independientemente, que se reconoce que algunos contribuyentes recurren a la práctica de presentar comprobantes fiscales que amparan operaciones que realmente no se han realizado.

La materialidad de las operaciones es un concepto que se encuentra en las Normas de Información Financiera A-1, A-2, A-3 y A-4 que se refieren a los principios de sustancia económica, de confiabilidad, de veracidad y verificabilidad de las operaciones. Dichas normas se complementan con el contenido del Código Fiscal de la Federación donde se establece que los registros contables se integran con la documentación que lo compruebe

Existen tesis aisladas relacionadas con el tema. Entre ellas está el precedente número VIII-P-2As-70 de la Sala Superior, visible en la foja 239, con fecha 1º de mayo de 2017, cuyo título es el siguiente: Impuesto sobre la Renta. La autoridad tiene facultades para cuestionar la materialidad de los hechos que sustentan los ingresos gravados y los gastos deducidos. La idea general consiste en que no basta con que los comprobantes fiscales cumplan con los requisitos establecidos en la ley para que proceda el efecto fiscal que el contribuyente pretende. Se estipula que si en la fiscalización se cuestiona la materialidad de las operaciones la autoridad puede cuestionar dicha materialidad. La forma, es a través de la compulsión, cruzando información, para verificar si las actividades realmente se realizaron.

Lo anterior, muestra como se ha configurado la validez de la facultad que tiene la autoridad para verificar la materialidad de las operaciones y en este caso de los comprobantes fiscales a través de la jurisprudencia, cuando la forma que otorga seguridad, legalidad e impide la arbitrariedad es a través de la creación de nuevas normas que se establezcan en el Código Fiscal de la Federación.

#### Afirmación generada sobre la regla 2

Se considera que la regla sobre la facultad de la autoridad para solicitar información con el fin de verificar la materialidad de los comprobantes fiscales excede lo planteado en la contradicción de tesis y se basa en un amparo en revisión que no coincide con la contradicción analizada.

Sin embargo, no vulnera dicha regla no vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en relación con la materialidad de las operaciones debido a que la interpretación que se realiza es en relación con otras disposiciones jurisprudenciales que están referidas con disposiciones legales.

Aunque si se pueden generar otras alternativas que consisten en la configuración de normas específicas sobre el tema de la facultad de la autoridad fiscal para solicitar información sobre los comprobantes fiscales y para realizar comprobaciones sobre la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

#### *Principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 3 facultad de la autoridad fiscal de no acceder a la pretensión (deducción de comprobante fiscal)*

A continuación, se coloca la regla 3 sobre la facultad de la autoridad fiscal de no acceder a la pretensión de deducir los comprobantes fiscales, después se analizan los hechos más relevantes sobre dicho tema y de forma final se presenta la tesis.

### Regla 3: Facultad de la autoridad fiscal de no acceder a la pretensión (deducción de comprobante fiscal)

3.- Si la autoridad fiscal considera que los comprobantes fiscales exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada puede no acceder a la pretensión, atendiendo a las particularidades de cada caso.

#### Análisis de los hechos en relación con la interpretación sobre la regla 3

Ya se ha mencionado que las cuestiones de la contradicción de tesis versan sobre lo que debe entenderse por descripción y lo referente a donde debe o puede constar la descripción del servicio, uso o goce. Sin embargo, la regla 3 aborda un tema que no fue presentado como contradictorio en la sentencia analizada.

En ningún punto se localiza que los tribunales hayan abordado tal aspecto de los comprobantes fiscales. Es la Segunda Sala quien incorpora el tema, que, aunque está relacionado con los comprobantes fiscales y su deducción no forma parte de la discusión y contradicción, pero si aparece en el análisis y en la configuración de reglas en la jurisprudencia emitida.

Ya se ha mencionado que la Segunda Sala recurre a dos decisiones contempladas en dos amparos directos en revisión. Recupera lo planteado en la resolución del amparo en revisión 3858/2014 en sesión del 26 de noviembre de 2014, bajo la ponencia del Ministro Franco González Salas. Copia diez párrafos aproximadamente, de los cuáles seis son sobre lo que significa la palabra descripción, un párrafo (el séptimo) sobre la facultad de la autoridad fiscal de no acceder a la pretensión del contribuyente y tres párrafos (octavo, noveno y décimo) que dan cuenta de la facultad de la autoridad para solicitar información y la facultad de comprobación.

En el séptimo párrafo se argumenta que lo colocado en el comprobante fiscal no restringe la facultad de comprobación de la autoridad fiscal. Debido a que si considera que los comprobantes exhibidos por el contribuyente no tienen toda la información pueden no acceder a su pretensión (SCJN, 2342/2017, 11).

El marco legal de la forma en la que debe emitir sus decisiones se encuentra regulado en el artículo 16 constitucional. Donde se establece que se debe decir el fundamento legal y los motivos de la misma. Mientras que en el artículo 31, fracción IV de la Constitución se establece la obligación de los mexicanos para contribuir. La decisión en el tema específico tendría que fundamentarse con el artículo 29-A, fracción V, con el artículo 46, fracción VI y artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, todavía se requiere perfeccionar el sistema jurídico mexicano donde conste de forma clara y precisa los diversos aspectos relacionados con la regla que se analiza. Es decir, que se contemple en la ley la figura de la materialidad de las operaciones, que se regule en la ley la facultad de la autoridad fiscal para

requerir información sobre los comprobantes fiscales y su materialidad, la facultad de la autoridad de comprobación en relación con la materialidad de los comprobantes fiscales, con el fin de no solo basarse en jurisprudencias sino en garantizar de forma efectiva la legalidad y seguridad jurídica.

### Afirmación sobre la regla 3

Se considera que en la configuración de la regla tres la Segunda Sala no vulneró el principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica. Aunque se reconoce que el contenido de la regla no estaba contemplada en la contradicción de principios de la sentencia analizada.

*Principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 4 de la posibilidad que los pormenores del servicio, uso o goce se contengan en documento distinto de los comprobantes fiscales*

### Regla 4 Posibilidad que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en un documento distinto de los comprobantes fiscales

4.- Es posible, que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en un documento distinto que tiene como objetivo determinar lo que integra la prestación del servicio.

### *Hechos relevantes sobre la interpretación de la Segunda Sala la regla 4*

La Segunda Sala de la SCJN identificó que los tribunales realizaron el análisis de una misma hipótesis y que la diferencia radicó en determinar si se podía efectuar la descripción del servicio previsto en el artículo 20-A, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, solo en el comprobante fiscal o se podía especificar en documento distinto (SCJN, 232/2017, P. 9).

Sobre la pregunta dos, reitera la regla general que la descripción del servicio, uso o goce que contenga en los comprobantes fiscales y de forma excepcional que los pormenores se pueden contener en un documento diferente que tiene por objetivo la determinación de lo que integra la prestación del servicio y que es sobre lo que se proporciona.

La Segunda Sala resolvió sobre la segunda pregunta. Diseñó la regla general que consiste que la descripción del servicio, uso o goce debe constar en el comprobante fiscal. Al mismo tiempo, configuró la excepción que se refiere a que la descripción del servicio o del uso o goce se puede detallar en documento diferente con el objetivo de determinar la integración de dicha prestación, uso o goce (SCJN, 232/2017, p. 15).

En este caso, resulta complejo determinar el tipo de interpretación que utilizó la Segunda Sala. Sin embargo, pudo ser la sistemática que tiene como finalidad encontrar un enunciado (regla) cuyo sentido esté de acuerdo con el contenido general del ordenamiento al que pertenece (Anchondo, p. 4). Lo que implica, la relación con otras normas que pueden ser legales o jurisprudenciales.

El tema del documento donde debe o puede contenerse la descripción del servicio, uso goce del comprobante fiscal si fue motivo de contradicción de la tesis. Se considera que no limita los derechos del contribuyente, al contrario, le proporciona la posibilidad de otorgar más medios de prueba con el fin de justificar la correcta descripción del servicio, uso o goce.

#### Aseveración sobre la regla 4

Se considera que no se vulnera el principio de arbitrariedad y de la seguridad en la regla cuatro.

*Principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica en la regla 5 sobre la relevancia del documento distinto para la procedencia de la deducción o el acreditamiento de los comprobantes fiscales*

A continuación, se presenta la regla cinco, pero, se aclara que puede tratarse más de una declaración de la Segunda Sala o de un enunciado que sirva para confirmar la regla 4.

#### Regla 5 de la relevancia del documento distinto para la procedencia de la deducción o el acreditamiento de los comprobantes fiscales

5.- El documento distinto resulta relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo mediante los comprobantes fiscales correspondientes.

#### Principales hechos sobre la interpretación de la Segunda Sala en relación con la regla 5

Al interior de la sentencia de la contradicción de tesis analizada no se encuentra dicha discusión sobre la relevancia del documento distinto para la procedencia de la deducción o el acreditamiento de los comprobantes fiscales. Lo anterior, puede significar que tal vez no se trate de una regla sino de una declaración de la Segunda Sala sobre dicho tema.

#### *Temas y tesis*

El tema principal de la tesis está relacionado con los principios, aunque está referido de forma principal con las reglas sobre la facultad para solicitar

información y de comprobación de la autoridad fiscal para corroborar la materialidad de las operaciones derivadas de los comprobantes fiscales.

Los principios que estuvieron implicados en la sentencia de la contradicción de tesis son el de interpretación, legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

Sobre el principio de la legalidad se considera que es el presupuesto para que se presente el principio de la interdicción de la arbitrariedad. La interdicción es la prohibición de la arbitrariedad. La arbitrariedad se presenta cuando los actos de la autoridad están fuera de lo que las leyes regulan. Lo que por algunos autores sería calificado como arbitrario e ilegal.

La interpretación que la Segunda Sala utilizó fue la gramatical y la sistemática. Aunque el método que empleó es el adecuado, existe una parte en la sentencia donde se puede generar confusión en próximos debates. Debido a que la identificación del núcleo esencial se puede considerar como parte de la descripción, situación que corresponde más a los derechos fundamentales. Y existe un problema que puede referirse a la técnica de interpretación y de integración de jurisprudencia debido a que resolvió sobre situaciones no señaladas en la contradicción de tesis.

Se considera que la regla sobre la excepción que contempla la posibilidad de contener los pormenores del servicio, uso o goce en documento diferente a los comprobantes fiscales amplía las posibilidades que tenía el contribuyente. Lo que consolida el principio de seguridad jurídica, legalidad y la interdicción de la arbitrariedad. No es restrictiva, sino que es una regla extensiva.

Aunque la atención está centrada en la vulnerabilidad del principio de la interdicción de la arbitrariedad y del principio de seguridad jurídica aparecen otros principios como el de la interpretación y la legalidad. Se considera que no existe debate sobre la regla uno, cuatro y cinco. Que existe debate sobre la regla dos y tres debido a que no forma parte de la contradicción de la tesis de la sentencia analizada. Y que el cuestionamiento recae de forma principal con la regla dos que se refiere a la facultad de solicitar información y de comprobación de la autoridad fiscal sobre la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

La Segunda Sala aclaró sobre la regla uno (descripción del servicio), que se entiende por descripción, que abarca los aspectos generales, que deben ser expresadas con claridad, delimitando propiedades y partes. No se vulneró ninguno de los dos principios.

La Segunda Sala amplió las opciones, sobre la regla cuatro (los documentos donde debe o puede constar la descripción del servicio, uso o goce). Lo anterior, implica que el tema no sea debatible en esta tesis porque solo se ha abordado de forma complementaria. Sin embargo, si se puede generar un documento sobre dicho tema.

La Segunda Sala declaró sobre la regla cinco la relevancia del documento distinto para determinar la deducción o el acreditamiento mediante los comprobantes fiscales. Existe duda si se trata de una regla o de una expresión donde se enfatiza sobre el tema.

La Segunda Sala diseñó la regla dos (sobre la facultad de la autoridad fiscal para solicitar información con el fin de corroborar la materialidad de la operación amparada en el comprobante fiscal), aunque el tema no era materia de la contradicción. Además, confundió la facultad de solicitar información con la de comprobación. Pero se expresa que no ha vulnerado el principio de seguridad jurídica y de la prohibición de la arbitrariedad debido a que ha analizado todo el sistema y a interpretado a la luz de otras disposiciones jurisprudenciales y legales.

Se encuentra que la facultad para solicitar información y de comprobación por parte de la autoridad fiscal tiene su fundamento constitucional en el artículo 31, fracción IV. Se encuentra que la facultad de la autoridad para solicitar información tiene sustento en los artículos 41-A y 41 B. También que la facultad de comprobación tiene su fundamento en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, no existe la precisión de dichas facultades en el tema de los comprobantes fiscales. Pero si se entiende que forma parte de los documentos de la contabilidad entonces, se encuentra demostrada la legalidad de la decisión de la Segunda Sala. Lo anterior, con la condición que la autoridad respete las reglas que se establecen en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

Además, que en algunas tesis de jurisprudencia se ha reiterado la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal cuando considera que los comprobantes fiscales exhibidos no amparan la transacción realizada.

La Segunda Sala diseñó la regla tres (sobre la facultad de la autoridad de no acceder a la pretensión del contribuyente cuando considere que los comprobantes fiscales no amparan la transacción realizada, aunque el tema no era materia de la contradicción. Pero se expresa que no ha vulnerado el principio de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad debido a que ha realizado la interpretación sistemática a la luz del análisis de otras disposiciones legales y jurisprudenciales.

Se afirma que la facultad que tiene la autoridad de no acceder a la pretensión del contribuyente, cuando considere que los comprobantes fiscales exhibidos no amparan la transacción realizada, está regulada en el artículo 31 constitucional, fracción IV y en el artículo 16 constitucional.

### *Tesis principal*

Ya se ha mencionado que la interdicción de la arbitrariedad es la prohibición dirigida a la autoridad de actuar fuera de la ley. La arbitrariedad ocurre cuando los actos son ejecutados por la autoridad o poder público, implica una conducta en

contra de la ley y se caracteriza por la irregularidad caprichosa (Otero, 1995, p. 397).

En ese sentido, para realizar la afirmación sobre si se vulneró o no el principio de interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica se requiere realizar la afirmación de acuerdo a cada una de las dos reglas donde existe controversia.

#### Tesis sobre la regla dos

En la configuración de la regla dos, sobre la facultad de la autoridad para solicitar información con el fin de corroborar la materialidad de las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales que tienen como fin la deducción de impuestos no se vulnera el principio de la interdicción de la arbitrariedad ni de la seguridad jurídica debido a que se realiza una interpretación sistemática que recupera el contenido de disposiciones legales y jurisprudenciales.

#### Tesis sobre la regla tres

En la configuración de la regla tres, sobre la facultad de la autoridad de no acceder a la pretensión cuando considera que los comprobantes fiscales no amparan la transacción se considera que no se vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad y el principio de la seguridad jurídica siempre y cuando se contemplen los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional.

### *Otras alternativas de solución*

Las alternativas de solución se presentan relacionando con las reglas. Sobre todo, con las reglas que han sido objeto de más debate. Se considera que la Segunda Sala tuvo como alternativa sobre no realizar análisis, ni resolver sobre los temas contenidos en las reglas dos y tres, debido a que no formaba parte de la contradicción de tesis.

Mientras que la alternativa de solución para el SAT consiste en presentar una propuesta de ley donde se regule sobre el tema abordado en la regla dos y donde se otorgue la total legalidad al tema de la materialidad de las operaciones. Lo anterior implicaría configurar diversos artículos. En un artículo se tendría que definir lo que se entiende por materialidad de las operaciones. En otro artículo cuando procede que la autoridad solicite información y realice actos de comprobación relacionados con la materialidad de las operaciones. También la inclusión de un artículo donde se exprese los supuestos de cuando no se autoriza la deducción de impuestos relacionados con la materialidad de las operaciones. E incluso, especificar la facultad de información y de comprobación en el tema de los comprobantes fiscales.

En relación con la regla uno, en la discusión sobre lo que debe entenderse por descripción, tal vez, se pudo complementar la decisión. Es decir, no solo mencionar el significado de la palabra sino desarrollar una fórmula que permita a

los contribuyentes resolver algunas preguntas más operativas sobre cómo describir en el comprobante fiscal un servicio prestado, uso o goce. A continuación, se presenta la regla y las definiciones de los vocablos incluidos en la decisión jurisprudencial.

Regla específica 1.- El requisito de la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala de forma clara la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades.

La definición de claro (a) se refiere a “que se percibe o se distingue bien” (DRAE, s.f.). Mientras que claridad se refiere a “cualidad de claro” (DRAE, s.f.). Se traduciría que el servicio prestado, el uso o goce se distinga bien. Dicha situación puede generar preguntas sobre si la autoridad fiscal tendrá diferentes criterios para resolver ¿cuándo se distingue bien, la descripción del servicio prestado, uso o goce?

Mientras que delimitar es “determinar o fijar con precisión los límites de algo” (DRAE, s.f.). En este caso sería establecer los límites del servicio, uso o goce prestado y que consta en el comprobante fiscal o en otro documento. También se pueden derivar algunas preguntas sobre el tema debido a que la palabra refiere a lo que puede contener la descripción del servicio, uso o goce y lo que no abarca. La pregunta consiste en ¿qué debe llevar y que no debe llevar la descripción del servicio, uso o goce? La respuesta puede ser que debe señalar la idea general del servicio, uso o goce. Entonces lleva a otra cuestión que es ¿cuándo una descripción es general y cuándo específica? Aunque si la descripción es específica no presenta problemas porque lo que se solicita es que sea general, como mínimo y lo general lo es. Desde la argumentación del contribuyente puede resultar que todo lo no específico sea general. Lo que generaría discusiones debido a que puede ocurrir que la autoridad considere que no es una descripción general pero no existe el nivel anterior que pueda especificar si existe no está dentro del mínimo como requisito.

La palabra propiedad se refiere a “atributo o cualidad esencial de alguien o algo” (DRAE, s.f.) Hasta el momento describir significaría colocar límites del servicio, uso o goce especificando la cualidad esencial.

Mientras que partes se define como “cada una de las divisiones principales que suele haber en una obra científica, literaria o musical” (DRAE, s.f.). En este caso serían las partes de la prestación del servicio, del uso o goce. La pregunta que puede surgir sería sobre si ¿las partes son sobre el tipo de servicio prestado, el uso o goce? O ¿incluyen más elementos como las partes de una oración? Se reconoce que dicha actividad es más propia de un trabajo doctrinal que implica, incluso, un trabajo empírico, jurídico y lingüístico. Lo anterior debido, a que se puede analizar cierto número de descripciones en los comprobantes fiscales, el contenido de las decisiones de la autoridad fiscal y localizar que es lo que conforma la descripción de los comprobantes fiscales. Para identificar los elementos de la descripción del servicio se requiere acudir a la lingüística.

## *Razones en pro y en contra de dichas posibilidades*

Se considera que la decisión de la Segunda Sala es fundamental para sentar bases sobre lo que debe entenderse por describir el servicio, uso o goce. Sobre la viabilidad de la alternativa presentada se considera que los aspectos en favor se refieren a que permitiría a la academia profundizar en los elementos lingüísticos de la descripción del servicio, uso o goce. Lo que, de forma indirecta, le reportaría beneficios al contribuyente debido a que tendría más elementos y precisión para realizar la descripción de los servicios, usos y goces contenidos en los comprobantes fiscales. Puede existir discusión sobre, si beneficiaría a la autoridad fiscal, debido a que el no realizar deducciones por la falta de algún requisito se puede comprender que es la finalidad de ambigüedad en disposiciones fiscales. Sin embargo, si se considera que la autoridad fiscal tiene como objetivo el cumplimiento de sus facultades de forma eficiente y eficaz garantizando el respeto a la legalidad y la seguridad jurídica, se entendería también le beneficia a la autoridad fiscal.

Se ha mencionado que el problema que se suscitó con la emisión de los comprobantes fiscales para una deducción o acreditamiento, se reduce al término de descripción del servicio uso o goce temporal, pues los contribuyentes a la hora de elegir el producto o servicio dentro del catálogo con el que cuenta el SAT y describirlo las autoridades fiscales aducen que la descripción no es correcta al no ser detallada tal es el caso de la prestación del servicio en donde se demuestra con el contrato de prestación de servicios. Motivo por el cual se han emitido diversas jurisprudencias en las cuales se ha establecido el alcance de la palabra descripción realizando un estudio etimológico y lingüístico.

Sin embargo, no ha sido suficiente para determinar su alcance de la palabra y si es factible que se describa en otro documento distinto al comprobante fiscal, por tal motivo se emitió la jurisprudencia en donde se señala que si se puede para que se realice una descripción detallada de los pormenores del servicio uso o goce.

Pero es suficiente esa jurisprudencia para dar solución a los contribuyentes que requieren una deducción o acreditamiento, para que sus solicitudes no le sean rechazadas por las autoridades fiscales. Evidentemente no se puede dar una respuesta porque solo con la puesta en práctica se reflejará su efectividad.

Los Tribunales Colegiados de Circuito han señalado que para el caso de que existan conceptos jurídicos indeterminados o flexibles y que la falta de una descripción pormenorizada, no justifica la actuación arbitraria de las autoridades. Pues ha como se ha mencionado toda autoridad debe de fundamentar y motivar sus acciones, aun cuando existan definiciones abstractas o inciertos, estas se deben de contextualizar a los hechos, y así obtener los resultados correspondientes (Tesis, I. 4<sup>o</sup>.A. 594 A).

En este sentido es necesario que de la misma manera que se ha elaborado una guía de cómo se completan los datos de los comprobantes fiscales, se redacte una guía al alcance de los contribuyentes y de las mismas autoridades fiscales

para que de acuerdo al número de clave del servicio, uso o goce se mencione como debe de realizarse la descripción detallada, para evitar ambigüedades dentro de los mismos.

Al respecto el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en concordancia con lo establecido por el artículo 29-A, fracción V, establece la forma mediante la cual debe de realizarse esa descripción detallada de los bienes o las mercancías, tomando en consideración aquellas características fundamentales que distingan a otras con similitudes como lo son:

- Marca
- Modelo
- Número de serie
- Especificaciones técnicas o comerciales
- Cantidad
- Valor (para el caso de CFDI)
- Bienes donados (en el caso de CFDI)
- Monto del donativo (en el caso de CFDI) (Art.40 Reglamento CFF).

Pero cabe la posibilidad de que existan contribuyentes que no cuenten con esos datos, por ende, deben de ser considerados estableciendo otros parámetros que les permitan encontrarse en las mismas circunstancias que aquellos que cuentan con esas características esenciales.

Generar capacitación a los contribuyentes para darles a conocer el alcance del término descripción de los servicios, uso o goce que amparan. Para que a la hora que generen los datos no corran el riesgo de no contar con la deducción del gasto. Al mismo tiempo se requiere que se establezcan términos que los contribuyentes logren entender de forma clara y sencilla.

Unificar los criterios vinculativos de las autoridades fiscales en la revisión de los comprobantes fiscales, para que no se considere que actúen de forma arbitraria. Y de esta manera actúen como un conjunto. Generando mayor seguridad jurídica por parte de los contribuyentes y del mismo sistema.

Armonizar el sistema, su acceso simplificado diferenciando los requisitos formales de los materiales, así como aquellos elementos que forman parte de las características esenciales que permiten hacer la distinción de aquellas similitudes con otros servicios.

El permitir que se puede detallar en otros documentos, también amerita por parte de las autoridades fiscales que indiquen que documentos serán permitidos como parte de la descripción pormenorizada que deben de contener los comprobantes fiscales, y las características de estos para evitar un rechazo a la hora de ser presentados corriendo el riesgo de que no se efectúe la deducibilidad o el acreditamiento respectivo.

Contras

Realizar una descripción detallada dentro de una plataforma o conforme a lo que la ley marca restringe la libertad de poder señalar elementos que se consideran distintivos de otros, limitando la capacidad descriptiva de los contribuyentes. Lo que significa otro problema a la hora de deducir o acreditar.

La unificación de criterios más que un problema permite facilitar la interpretación de los datos incluidos en los comprobantes fiscales. Contar con un criterio objetivo permite mayor protección al principio de interdicción de la arbitrariedad, si bien es cierto.

Considerar la viabilidad de establecer una guía que permita demostrar cómo debe efectuarse una descripción también se establecería una limitante para aquellos contribuyentes que no encuadran en el señalamiento de esas características, pero serviría de apoyo para que tomen en cuenta cuales son las características esenciales que distinguen unos servicios de otros.

La situación en contra de la alternativa planteada se traduce en que en primer momento no corresponde a la Segunda Sala dicha solución. La Segunda Sala ya realizó la interpretación con el alcance correspondiente a la forma en que le presentaron la contradicción de tesis. Y las tesis contradictorias se conformaron de acuerdo con lo que discutieron los quejosos. Lo anterior, muestra que en primer momento es una alternativa que los abogados y la academia tendrían que desarrollar para presentarla a los tribunales y en última instancia a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior, implica que desde los estudiantes, universidades y abogados tengan interés por realizar investigación sobre tales temas. Dicha investigación demanda tener un pensamiento más amplio que coloque la atención en dimensiones más prácticas y relacionadas con la investigación y con dimensiones administrativas y con formulaciones que en los sistemas jurídicas se pueden implementar.

## Conclusiones

Después de analizar la sentencia de contradicción y la tesis se encuentra que no se vulneraron los principios de interdicción de la arbitrariedad ni el principio de la seguridad jurídica a la luz de la interpretación del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación. Dicha afirmación se ha realizado a través de la revisión de la doctrina, jurisprudencia y de diversas disposiciones legales.

Sin embargo, se reconoce que el tema de la deducción de los comprobantes fiscales resulta un tema que implica intereses económicos y también queda presente el carácter del derecho fiscal. La autoridad fiscal, representa al Estado y es quien le corresponde la función de recaudación fiscal. Sin embargo, la existencia del sistema jurídica mexicano con la integración de los principios analizados ha permitido eliminar abusos de autoridad.

Además de la existencia de diversos procedimientos, recursos y medios de impugnación que los contribuyentes pueden hacer valer para el respeto de sus derechos. Aunque la contradicción de tesis no estuvo enfocada hacia el tema de la deducción de los comprobantes fiscales y el mostrar los dos intereses en juego. Lo anterior, debido a que el contribuyente siempre pretenderá que le realicen la deducción y la autoridad fiscal tiene la obligación de revisar con apego en la ley y con sumo cuidado las solicitudes de los contribuyentes.

Debido a la existencia de un sistema donde existen recursos y medios de impugnación, los quejosos pudieron hacer valer sus pretensiones. Los dos colocaron la atención en el significado de la palabra descripción. La autoridad a través del método gramatical de interpretación resolvió el conflicto en los términos en los cuales les fue presentado el conflicto.

Sin embargo, desde el análisis que se ha realizado han quedado temas pendientes para otros trabajos. Entre los temas están: la revisión y análisis de la jurisprudencia que abordan las facultades de comprobación de la autoridad fiscal en el tema de los comprobantes fiscales para efectos de llevar a cabo su deducción. Otro tema pendiente es el que se refiere los requisitos que debe reunir la autoridad para no acceder a la pretensión del contribuyente de deducir determinados comprobantes fiscales.

Independiente del análisis del trato igualitario que la autoridad debe proporcionar a los contribuyentes. Recordado que la búsqueda de un trato igual es lo que dio origen al principio de interdicción de la arbitrariedad. Lo que hace que se consolide el principio de la legalidad. Debido a que la autoridad debe cumplir con la debida motivación y fundamentación en todas y cada una de sus actuaciones. Si la autoridad fiscal y todo el sistema hacendario mexicano pretende tener eficacia en su función, que se reconoce es muy compleja; lo que deberá realizar es respetar el principio de legalidad en primer término. Lo que implica, que la revisión del Código Fiscal de la Federación en su conjunto donde se incorporen reglas que

tengan como fin evitar la defraudación fiscal y de forma concreta donde se regule de forma minuciosa la figura de la materialidad de las operaciones.

Independiente, de precisar la facultad para solicitar información y la facultad de comprobación en relación con los comprobantes fiscales y con la autorización o la no autorización de la deducción de los comprobantes fiscales. Dicha regulación permitiría la consolidación de un sistema donde se respete el principio de legalidad. Se entiende que la autoridad jurisdiccional debe resolver toda controversia que se le presenta y que ese es el principal sentido de la jurisprudencia. Sin embargo, la evolución del sistema jurídico se relaciona con la precisión en las leyes de los aspectos problemáticos con el fin de proporcionar seguridad jurídica y para erradicar la arbitrariedad.

## REFERENCIAS/BIBLIOGRAFÍA

- Aguirre J.C. y Jaramillo L. G. (2015). El papel de la descripción en la investigación cualitativa. *Cinta de Moebio*. Número 53. [PP. 175-189]. Universidad de Chile. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/pdf/101/10141025006.pdf>
- Anchondo P. V.E. (2012). Métodos de interpretación jurídica. *Quid Iuris*. Tribunal Estatal Electoral de Chihuahua. Volumen 16. Año 6. [pp. 33-58]. Recuperado de: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/quid-iuris/article/viewFile/17406/15614>
- Argüello R. L. M. (2017). *El principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad*. Universidad de Costa Rica. Sociedad y Políticas Públicas. Vol. 17. Pp.,116-131. PDF
- Arrázola J. f. (2014). El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho. Universidad de los Andes. PDF
- Boletín fiscal, contadores y abogado, recuperado de: <http://dgyh.mx/boletin-fiscal/requisitos-para-deducir-gastos-de-viajes-o-viaticos-4/>
- Cámara de Diputados del H. (2014). Congreso de la Unión. *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*. PDF
- Código Fiscal de la Federación de 1981 con última reforma en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018.
- Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos. (Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de agosto de 2018).
- Criterio jurisdiccional 12/2015. *Contrato de comisión mercantil. Su valor probatorio, en el procedimiento de comprobación, más allá de la fecha cierta, depende de la adminiculación con otras probanzas*. P., 25. Recuperado en, <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/05/ANEXO-6-NOTICIAS-FISCALES-136.pdf>
- Gómez G. (2001). *Los soportes contables*. Recuperado en, <https://www.gestiopolis.com/soportes-contables/>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos de Baja California, recuperado de: <http://contadoresbc.org/biblioteca/facultades-de-comprobaci%C3%B3n-de-la-autoridad-fiscal>
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013)

Etimologías. (2018). Etimología de vulnerable. Recuperado en, <http://etimologias.dechile.net/?vulnerable>

García N. C. (2015). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. Recuperado en, <http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/01/Seguridad-Jur%C3%ADdica-Dr-Garc%C3%ADa-Novoa-seguridad-jurc3addica1.pdf>

Guastini, R. (2001). Estudios de teoría constitucional (en línea). trad. Miguel Carbonell. UNAM/Fontamara, México, pp. 117 y 124. Recuperado en, <http://www.miguelcarbonell.com/docencia/Estudios de Teoría Constitucional Riccardo Guastini libro descargable.shtml>

La vulnerabilidad en la jurisprudencia de la corte interamericana de los derechos humanos. Recuperado de: [https://www.upf.edu/dhes-alfa/materiales/res/dhpp\\_pdf/DHPP\\_Manual\\_v3.193-232.pdf](https://www.upf.edu/dhes-alfa/materiales/res/dhpp_pdf/DHPP_Manual_v3.193-232.pdf)

Leal G. J. G. (2003). La constitucionalidad de las reglas de miscelánea fiscal que establecen declaraciones por medios electrónicos. Capítulo 2. El principio de legalidad tributaria. Pp., Recuperado en, [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/leal\\_g\\_jg/](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/leal_g_jg/)

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. (México: Secretaria de Hacienda y Crédito Público 2005).

Magallanes M. V. H. (2016). Contenido esencial de los derechos fundamentales y juez constitucional. Revista del Instituto de la Judicatura Federal. Número 41. [pp. 235-270]. Recuperado de: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/judicatura/article/viewFile/31571/28559>

Miranda C. A. J., y Navarro R. P. (2014). El principio de interpretación conforme en el derecho constitucional mexicano. Universidad de Medellín. Pp., 69-79. Recuperado en, <http://www.scielo.org.co/pdf/ojum/v13n26/v13n26a05.pdf>

Otero P. M. (1995). *La arbitrariedad*. Anuario de filosofía del derecho. Pp., 387-400. PDF

Pérez L. A. E. (2000). La seguridad jurídica. Una garantía del derecho y la justicia. Boletín de la Facultad de Derecho, número 15. PP., 25-38. Recuperado en, <http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-2000-15-48A09575/PDF>

Pérez S. A. y Cárdenas P. L. (2012). *Comprobantes fiscales*. Núm., 13. Recuperado en, [http://imcp.org.mx/IMG/pdf/Fiscoactualidades\\_junio\\_2012-13-bis.pdf](http://imcp.org.mx/IMG/pdf/Fiscoactualidades_junio_2012-13-bis.pdf)

Pérez P. J. y Gardey A. (2010). Definición de descripción. Recuperado en, <https://definicion.de/descripcion/>



[100&Index=0&ID=2002649&Hit=2&IDs=2003756,2002649,160282,178498,179849,181955,188570,1007390&tipoTesis=&Semenario=0&tabla](https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=comprobantes%2520fiscales&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=207&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=2002649&Hit=2&IDs=2003756,2002649,160282,178498,179849,181955,188570,1007390&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=)

Semanario Judicial de la Federación. Tesis 1ª. CXCVII/2013. *Comprobantes fiscales. El cumplimiento de sus requisitos respectivos no implica que en automático proceda la devolución o acreditamiento solicitado con base a ellos.* Tomo I. p., 601. Recuperado en, [https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=comprobantes%2520fiscales&Dominio=Rubro,Texto&TA\\_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=207&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=3&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2003829&Hit=64&IDs=2004364,2003939,2003992,2003829,2003506,2003507,2003194,2002832,2002939,2002255,2002168,2001984,2001819,2001598,159968,2001261,2001376,2001469,2001078,2001210&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema=](https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=comprobantes%2520fiscales&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=207&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=3&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2003829&Hit=64&IDs=2004364,2003939,2003992,2003829,2003506,2003507,2003194,2002832,2002939,2002255,2002168,2001984,2001819,2001598,159968,2001261,2001376,2001469,2001078,2001210&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema=)

Semanario Judicial de la Federación. Tesis. XXVI. 5o. (V Región) 3A (10a.). *Comprobantes fiscales. Las escrituras públicas no son equiparables a aquellos (Legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2010).* Tomo 3. P., 1642. Recuperado en, [https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=comprobantes%2520fiscales&Dominio=Rubro,Texto&TA\\_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=207&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=3&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2001598&Hit=74&IDs=2004364,2003939,2003992,2003829,2003506,2003507,2003194,2002832,2002939,2002255,2002168,2001984,2001819,2001598,159968,2001261,2001376,2001469,2001078,2001210&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema=](https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=comprobantes%2520fiscales&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=207&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=3&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2001598&Hit=74&IDs=2004364,2003939,2003992,2003829,2003506,2003507,2003194,2002832,2002939,2002255,2002168,2001984,2001819,2001598,159968,2001261,2001376,2001469,2001078,2001210&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema=)

Semanario Judicial de la Federación. (2014). Tesis IV. 2º. A. 51 K (10a.). Principio de legalidad. Características de su doble funcionalidad tratándose de acto administrativo y su relación con el diverso de interdicción de la arbitrariedad y el control jurisdiccional. Tomo III.P., 2239. Registro 205766. Recuperado en [https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=doble%2520funcionalidad%2520del%2520principio%2520de%2520legalidad&Dominio=Rubro,Texto&TA\\_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2005766&Hit=1&IDs=2005766&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema=](https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=doble%2520funcionalidad%2520del%2520principio%2520de%2520legalidad&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2005766&Hit=1&IDs=2005766&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema=)

Semanario Judicial de la Federación. Tesis 1ª. CLXXX/2013. Comprobantes fiscales. Concepto, requisitos y funciones. Libro XX, Mayo de 2013, Tomo . P., 524. Recuperado en, [https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=comprobantes%2520fiscales&Dominio=Rubro,Texto&TA\\_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=207&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=3&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2003506&Hit=65&IDs=2004364,2003939,2003992,2003829,2003506,2003507,2003194,2002832,2002939,2002255,2002168,2001984,2001819,2001598,159968,2001261,2001376,2001469,2001078,2001210&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=](https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=comprobantes%2520fiscales&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=207&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=3&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2003506&Hit=65&IDs=2004364,2003939,2003992,2003829,2003506,2003507,2003194,2002832,2002939,2002255,2002168,2001984,2001819,2001598,159968,2001261,2001376,2001469,2001078,2001210&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=)

Semanario Judicial de la Federación. Tesis XVI.1º. A.68 A. 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. Tomo II. P., 1224. Registro 2010699. Recuperado en, [https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=FUNCI%25C3%2593N%2520DE%2520LOS%2520COMPROBANTES%2520FISCALES&Dominio=Rubro,Texto&TA\\_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=5&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2010699&Hit=3&IDs=2016983,2013750,2010699,2008429,165417&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=](https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=FUNCI%25C3%2593N%2520DE%2520LOS%2520COMPROBANTES%2520FISCALES&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=5&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2010699&Hit=3&IDs=2016983,2013750,2010699,2008429,165417&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=)

Semanario Judicial de la Federación. Tesis I. 4º.A. 594 A. *Conceptos jurídicos indeterminados o flexibles. la falta de una descripción pormenorizada de los hechos o circunstancias específicas de modo, tiempo y lugar para valorarlos y fijar su alcance y sentido es un hecho que puede subsanarse al momento de aplicarlos sin que ello implique que la autoridad administrativa pueda dictar sus resoluciones de forma arbitraria.* Tomo XXVI. 2007. P. 2472. Recuperado en, [https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=descripci%25C3%25B3n&Dominio=Rubro,Texto&TA\\_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=381&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=10&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=172068&Hit=211&IDs=170116,170068,170183,170507,170889,171200,171253,171339,171458,171740,172068,172022,172143,172404,172784,172730,173366,173543,173428,173422&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=](https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=descripci%25C3%25B3n&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=381&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=10&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=172068&Hit=211&IDs=170116,170068,170183,170507,170889,171200,171253,171339,171458,171740,172068,172022,172143,172404,172784,172730,173366,173543,173428,173422&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=)

SHCP. *Preguntas y respuestas sobre comprobación fiscal.* Recuperado en, <https://www.uv.mx/dgrf/files/2013/01/Preguntas-Respuestas-deFacturacion-Electronica.pdf>

Villacreses V. J. A. (2015). *El principio de interdicción de la arbitrariedad, en la emisión de actos administrativos de la Administración Pública, a la luz de la Constitución de la República 2008*. Recuperado en, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4392/1/T1570-MDE-Villacreses-EI%20principio.pdf>