



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

El criterio de interpretación sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis Jurisprudencial 2ª./J.161/2017 de rubro “*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*”, analizado a la luz de los precedentes que lo originaron permite especular que la descripción del servicio contenida en el comprobante fiscal puede hacerse de manera tan general que no delimite el núcleo esencial del mismo, lo cual es contrario a lo establecido por la propia Suprema Corte, dando lugar a que se violen los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

Tesis que para obtener el grado de

Maestra en Derecho Fiscal

Presenta la

Lic. Mónica Vega Clares

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

<u>TEMARIO</u>	Página
I. INTRODUCCIÓN	4
II. MARCO TEÓRICO	
II.1 Principios Generales del Derecho	5
II.2 Principio de Seguridad Jurídica	
II.2.1 Antecedentes	7
II.2.2 Conceptos o Definiciones	10
II.2.3 Seguridad jurídica, visión y aplicación en nuestro país	14
II.3 Principio de Interdicción de la Arbitrariedad	16
II.4 Comprobantes Fiscales	
II.4.1 Concepto	20
II.4.2 Características y Requisitos	20
II.4.3 Alcance o Efectos	21
III. SINOPSIS DE LA EJECUTORIA	23
IV. ANÁLISIS DE LOS PRECEDENTES	
IV.1 Análisis de la ejecutoria	29
IV.2 Análisis de la Resolución emitida en el Amparo Directo 475/2015	30
IV.3 Análisis de la Resolución recaída a la Revisión Fiscal 62/2015	33
V. ARGUMENTOS PARA SOSTENER LA HIPÓTESIS	
V.1 Requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, relativo a la “descripción del servicio o del uso o goce” que deben cumplir los comprobantes fiscales	39

V.2. Que los gastos realizados por los servicios puedan considerarse como estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos del contribuyente	47
V.3. Los comprobantes fiscales como elementos de prueba	49
V.4. Los documentos anexos a los comprobantes fiscales y su correlación con éstos para efecto de cumplir con el requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparan	51
VI. CONCLUSIONES	54
VII. BIBLIOGRAFÍA	57

I.- INTRODUCCIÓN

La intención del presente trabajo es analizar la interpretación que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó respecto al requisito que deben cumplir los Comprobantes Fiscales, previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, relativo a la “*descripción del servicio o del uso o goce que amparen*”, el cual derivó de la contradicción de tesis entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados, Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016, y Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al pronunciarse respecto del amparo directo 475/2015.

De la interpretación realizada por la citada Sala surgió la Tesis Jurisprudencial 2ª./J.161/2017 de rubro “*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*”, la cual precisa que en atención a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, es posible que los pormenores de dicha descripción se contengan en un documento distinto al comprobante fiscal, sin embargo, desde mi punto de vista y considerando los antecedentes que originaron este criterio, el mismo permite especular que la descripción del servicio asentada en el comprobante fiscal puede hacerse de manera tan general sin delimitar la esencia de éste, lo cual resulta contradictorio a lo sostenido por la citada Suprema Corte y trae como consecuencia que se transgredan los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

Aunado a lo anterior, no hay que perder de vista que la descripción del servicio en el propio comprobante resulta de vital trascendencia, toda vez que los comprobantes fiscales siempre que cuenten con determinados requisitos, entre los que se encuentra el que nos ocupa, cumplirán con la función para la cual fueron creados —como elementos de prueba— y partiendo de ello servirán para determinar la procedencia o no de una deducción o acreditamiento conforme a lo estipulado en las diversas disposiciones fiscales.

En este orden de ideas, resulta necesario para la elaboración del presente análisis, enfocarnos en primer lugar al estudio de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, así como al requisito que deben cumplir los comprobantes fiscales relacionado con la descripción del servicio que amparen, posteriormente al análisis de la mencionada jurisprudencia, su ejecutoria y precedentes, para estar en posibilidad de concluir por qué en mi opinión la interpretación que sustenta la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis citada puede dar lugar a la violación de los mencionados principios.

II. MARCO TEÓRICO

II.1 PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

El tema de los principios generales del derecho ha sido uno de los que más difíciles ha resultado para los juristas, tan es así que se ha considerado uno de los grandes temas de la Filosofía del Derecho.

El concepto de estos principios ha variado en el tiempo ya que se encuentra íntimamente ligado a los distintos significados que se le han dado al derecho.

Así, se tienen definiciones de los principios generales del derecho que se ajustan a la corriente del Derecho Natural —derivado de la naturaleza humana—, las cuales en términos generales definen a éstos como “axiomas y verdades jurídicas universales, es decir como algo con existencia propia y con total independencia de la función legislativa”¹.

Por otro lado, tenemos la corriente del Derecho Positivo la cual asimila a estos principios en un ámbito más próximo a la objetividad pero sin negar la postura del Derecho Natural, lo cual implica que se manifiesten en forma explícita en una norma o regla jurídica que les sirva de soporte, de fundamento y les dé fuerza obligatoria.

Como se puede observar la concepción de los principios generales del derecho por ambas corrientes no presenta diferencias de fondo, los partidarios del Derecho Natural no niegan que estos principios se puedan encontrar a través de una ley positiva pues ello confirmaría su existencia, es decir, las razones que sustentan dichos principios sirven de base al ordenamiento positivo, y los positivistas no niegan que los preceptos legales tengan un fundamento más profundo, lo cual nos lleva a concluir que dichas corrientes se complementan.

En la actualidad existen diversas definiciones de estos principios por lo que vale la pena atender a algunas de ellas para dejar claro el concepto.

El jurista Ignacio Burgoa Orihuela define a los principios generales del derecho como “...las normas elaboradas por la mente investigadora mediante el análisis inductivo del sistema jurídico mexicano y de los sistemas culturales afines, con vista a establecer, en juicios lógicos en que deben traducirse tales principios, las notas uniformes que rijan a todas las instituciones integrantes de tales sistemas.”²

¹ Sergio T. Azúa Reyes, “Los Principios Generales del Derecho”, Editorial Porrúa, Quinta Edición, México 2007, pág. 83

² Ignacio Burgoa O., “Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo,” Editorial Porrúa, Quinta Edición, Primera Reimpresión, México 1998, pág.356

Otra definición de estos principios que me parece muy clara es la transmitida por José Roberto Dromí³, quien sostiene: “Los principios generales del Derecho son pautas directrices que definen la esencia y justifican la existencia de las instituciones jurídicas... permitiendo explicar, más allá de las regulaciones dogmáticas particulares, su por qué y su para qué”.

El Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México⁴, profundiza un poco más al conceptualizar y definir el alcance de los principios generales del derecho, al señalar que son:

“... criterios o entes de razón que expresan un juicio acerca de la conducta humana a seguir en cierta situación; p.e, el principio “dar a cada quien lo suyo”; uno de estos principios generales del derecho, es un criterio que expresa el comportamiento que han de tener los hombres en sus relaciones de intercambio; este criterio es real, tiene entidad, no como un ser que pueda ser captado por los sentidos del hombre (no como ser sensible), sino como un ser que subsiste en la inteligencia que lo concibe (como ser mental).

El fundamento de estos principios es la naturaleza humana racional, social y libre; ellos expresan el comportamiento que conviene al hombre seguir en orden a su perfeccionamiento como ser humano...

Como se ve, la obligatoriedad de este principio, al igual que la de todos los otros principios generales del derecho, no dependen del que esté reconocido o sancionado por la autoridad política, sino que es obligatorio porque define un comportamiento que la razón descubre ser necesario al perfeccionamiento del hombre.”

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió hace algunos años lo que debe entenderse por Principios Generales del Derecho, por su importancia considero importante señalarlo textualmente:

*[...los "principios generales del derecho" deben ser verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, mediante procedimientos filosófico jurídicos de generalización, de tal manera que el Juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiere pronunciado si hubiere estado presente, o habría establecido, si hubiere previsto el caso; siendo condición también de los aludidos "principios", que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse aplicando aquéllos;...]*⁵

³ Citado por Gustavo Amezcua Gutiérrez, “Estudio de Derecho Fiscal. Los Principios del Derecho Frente a la Arbitrariedad Fiscal”, Editorial: ABC, 4a edición, México 2014, pág. 27.

⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas, “Enciclopedia Jurídica Mexicana”. Universidad Nacional Autónoma de México., Editorial Porrúa, Primera edición, México 2002, Tomo V, M-P, pág.780

⁵ Tesis, “PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO.”, Quinta Época, Semanario Judicial de la Federación, Tercera Sala, Tomo LV, pág. 2642

Por último, cabe destacar que los Principios Generales del Derecho tienen diversas funciones:

1. Interpretativa, como su nombre lo indica permiten interpretar las disposiciones legales.
2. Integrativa, ya que ofrecen a los juzgadores las bases para resolver un caso no previsto en los textos legales.
3. Directiva, permiten dirigir la labor legislativa y judicial.

De acuerdo con las definiciones expuestas se puede considerar a los Principios Generales del Derecho como aquellos dogmas o proposiciones jurídicas universales que provienen de la naturaleza racional del hombre como ser social y tienen una existencia propia, pero que además le sirven de directrices para definir la esencia y justificación de los conceptos e instituciones que rigen los sistemas jurídicos.

II.2 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

II.2.1 Antecedentes

Se afirma que un logro jurídico importante de la modernidad es sin duda el principio de seguridad jurídica, el cual se consolida con movimientos revolucionarios como el de la Revolución Francesa de 1789, que trajo consigo la famosa Declaración de Derechos (emitida ese mismo año), la Constitución de 1791 y el Código Civil Francés de 1804, en los cuales se acuña este concepto.

En Francia, entre el periodo de 1779 y 1789, existían una serie de irregularidades jurídicas: excesivo sosiego en los procesos, funcionarios favorecidos de acuerdo a las conveniencias del reino, un monarca omnipotente que decidía los procesos, de manera que “además de ser fuente de toda justicia y toda legislación...era también fuente de toda autoridad y gobierno” (Brewer-Carias)⁶. En esta etapa las leyes se basaban en las costumbres y los intereses del gobierno autoritario y no en la consagración de un Estado que conservara los derechos de los súbditos.

El tratadista Diego López Medina⁷ refiere la utilización de la costumbre y la jurisprudencia en ese momento:

“(...) la ley tiene predominancia total frente a la costumbre y la jurisprudencia. En Francia, al menos, la jurisprudencia y la costumbre eran formas de creación del derecho, propias del detestado ancien régime. Los códigos post-revolucionarios, por tanto, prohíben su utilización como fuentes de derecho e impiden que estas fuentes del derecho antiguo usurpen la voluntad general soberana que solo se puede expresar por medio de la ley. En especial, la costumbre y la jurisprudencia tan solo representaban voluntades políticas particulares y tendían a conceder y

⁶ Citado por José O. López Oliva, “La Consagración del principio de seguridad jurídica como consecuencia de la Revolución Francesa de 1789”, Revista Prolegómenos, -Derechos y Valores, Bogotá, D.C. Colombia- Volumen XIV -No. 28- Julio-Diciembre 2011- ISSN 0121-182X, pág. 124

⁷ Citado por José O. López Oliva. Op. Cit., pág. 125.

preservar derechos particulares provenientes del status de las personas, violando con ello las máximas de generalidad, impersonalidad e igualdad propias del derecho post-revolucionario y propias de la concepción ilustrada del derecho que se expandía por occidente.”

Dichas irregularidades dieron como resultado la inconformidad de los ciudadanos franceses lo que creó un entorno revolucionario que pugnaba por igualdad, justicia y seguridad jurídica (supremacía del legislador).

De tal forma que la Revolución Francesa da un giro al gobierno y posiciona al individuo como único sujeto de derecho, afirmando la supremacía de los derechos individuales como una forma de combatir el pasado.

Así, la revolución acabó con un antiguo régimen e impuso un nuevo sistema de derecho que derivó en un principio de legitimidad ya que generó derechos, aun y cuando éstos fueran impuestos por la fuerza, pero finalmente vinieron a sustituir al poder anterior, todo esto, por conciencia popular. De ahí es que se dice que esta revolución nace de una necesidad de soberanía nacional y de la igualdad de los hombres, todo ello, para el bienestar del pueblo (El Tercer Estado, de acuerdo al viejo régimen derrocado).

Desde su inicio se crearon las condiciones para la formación de un modelo jurídico, es decir, su primera intención fue la creación de una Constitución y un contrato social (Rousseau, 1762), de manera que los individuos salieran del estado de naturaleza para adherirse a una sociedad como ciudadanos y en consecuencia, adquirieran todos los derechos y las obligaciones jurídicas.

Cabe mencionar, que también Thomas Hobbes considera la seguridad como paz derivada del contrato social que saca al hombre de su estado de naturaleza, entregando al poder su seguridad, aunque menoscabando su libertad natural.

En este contexto, el primer logro de la Revolución Francesa fue sin duda la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, promulgada el 26 de agosto de 1789, misma que fue redactada por los diputados del Tercer Estado, quienes se declararon representantes legítimos de la nación.

La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano se inspiró en el derecho natural moderno, enumerando una serie de potestades que protegerían a los individuos frente al Estado, de manera que se convertirían en ciudadanos.

En términos generales, esta declaración puede dividirse en varios tipos de derechos, por lo que los estudiosos de la materia de conformidad con su opinión han realizado diversas, a mí me parece bastante ejemplificativa la señalada por Amnistía Internacional⁸, la cual señala:

⁸ Amnistía Internacional, visible en la liga: <http://www.amnistiacatalunya.org/edu/es/historia/dh-contenido.html>

- Derechos inherentes a la persona
 - igualdad en dignidad, en derechos y ante la ley; no discriminación; derecho a la vida, la libertad y la seguridad; prohibición de la esclavitud; reconocimiento de la personalidad jurídica del individuo.
- Derechos que garantizan la seguridad de la persona
 - derecho a la protección jurídica; a un juicio justo por un tribunal imparcial; a no ser detenido arbitrariamente; a ciertas garantías jurídicas como la presunción de inocencia; a la intimidad.
- Derechos relativos a la vida política del individuo
 - libertad de pensamiento, opinión, asociación, expresión; derecho a participar en el gobierno.
- Derechos económicos y sociales
 - derecho a la propiedad, individual y colectiva; a la seguridad social, al trabajo, a una remuneración digna, al descanso y vacaciones pagadas; a la participación en la vida cultural de la comunidad.
- Derechos relativos a la vida jurídica y social de los individuos
 - derecho a la libre circulación y residencia, a abandonar el país y regresar; a tener una nacionalidad; a la educación.
- Otros derechos
 - se refieren a los derechos relativos al establecimiento de un orden internacional que respete los derechos humanos; a los deberes de toda persona hacia su comunidad; y a las limitaciones en el ejercicio de los derechos y libertades.

Más tarde, se propuso un primer proyecto de Código Civil, al respecto, Cambacérès⁹ señaló que dicho documento serviría de ejemplo a las naciones para que depuraran su legislación, pero finalmente se convirtió en “el modelo jurídico”, traduciendo las leyes naturales bajo la forma de reglas jurídicas de verdad.

Sin embargo, fue hasta el llamado Código Napoleónico (1804) donde realmente se consagra la seguridad jurídica, ya que no solamente compilaba los principios de la revolución: igualdad y libertad, libertad de trabajo, libertad de conciencia, sino que también aplicaba el principio del individualismo como base del derecho; esto permitía al pueblo conocer sus derechos y obligaciones, es decir, lo que debían y lo que no debían hacer, lo que reflejó claramente una certeza y seguridad jurídicas para los individuos, y sobre todo, erradicaba el poder absoluto.

Resulta importante mencionar que no solamente la Revolución Francesa permitió que se consagrara la seguridad jurídica, ya que los movimientos constitucionalistas británico y estadounidense también sirvieron para estos fines, pues combatieron monarquías absolutas que generaron Estados de derecho liberal, así esta “constitucionalización” del poder político, permitió garantizar la seguridad jurídica de los gobernados (para algunos esto es la técnica de la libertad).

⁹ Citado por Sylvain Soleil, “La formación del derecho francés como modelo jurídico”, Revista de Estudios Histórico-Jurídicos (en línea), Chile 2006, ISSN Impreso: 0716-5455, No. 28, págs. 387-398.

II.2.2 Conceptos o Definiciones

De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española¹⁰, seguridad jurídica es la “Cualidad del ordenamiento jurídico que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación”.

Esta concepción se liga a las ideas que desarrollaron Thomas Hobbes y John Locke. El primero, filósofo inglés que afirmaba que el hombre en estado natural era antisocial por naturaleza y que para construir un contrato social era indispensable que cada individuo renunciara a sus derechos para transmitirlos a un soberano dotado de derechos ilimitados; el segundo fue un pensador británico que partiendo de la idea del primero fundó los principios básicos del constitucionalismo liberal, señalando que todo hombre nace dotado de ciertos derechos naturales que el Estado tiene la misión de proteger (vida, libertad y propiedad), pero a diferencia de Hobbes, argumenta que el pacto social no conducía a una monarquía absoluta, porque podía ser revocable y convertirse en un gobierno limitado.

Como puede observarse, las ideas y teorías de Hobbes y Locke conllevan un sentido de seguridad jurídica al proponer que el individuo tenía que renunciar a sus derechos naturales para depositarlos en un ente (llámese monarca o Estado) que velara por ellos de manera que se pusiera fin a una lucha de intereses individualistas inherentes al hombre.

Lo anterior permite desprender que este concepto está íntimamente ligado al orden y al derecho, lo que tiene como precedente la afirmación aristotélica de que el hombre es un animal político, por lo que es insostenible su estado de naturaleza y necesariamente debe integrarse a un estado político.

Pero la seguridad jurídica es sin duda una realidad social que ha dependido en buena medida de la doctrina y vida de los pueblos: en la medida en que los individuos van tomando conciencia de sus derechos, van exigiendo a la autoridad el respeto y garantía a los mismos. De ahí que estos factores favorecieran la Revolución Francesa que tuvo como resultado la consolidación de los derechos fundamentales, como ya se mencionó en el apartado de antecedentes.

Así pues, la seguridad jurídica es un tema que surgió desde hace muchos años por lo que existen infinidad de autores que han tratado de conceptualizarla, a continuación se mencionan algunos de ellos.

¹⁰ Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española, 23.ª edición (2014). Visible en la liga: <http://dle.rae.es/?w=diccionario>

Para H. Kelsen¹¹, la seguridad jurídica radica en que las decisiones de los tribunales son relativamente previsibles de forma que los ciudadanos pueden orientar su comportamiento a estas decisiones judiciales.

Millas-Jiménez¹², indica que la seguridad jurídica es aquella “situación peculiar de un individuo como sujeto activo y pasivo de relaciones sociales cuando estas relaciones se hallan previstas en un estatuto objetivo, conocido y generalmente observado”. Es un dogma del derecho cuyo objetivo es la consagración positiva de la ley.

Para Gerardo Ataliba¹³, cuánto más segura es una sociedad, más civilizada puede considerarse; las personas tienen la certeza de que el derecho es uno y que ambas partes, Estado y ciudadanos, la acatarán.

Para Dalmo Dallari¹⁴ la previsibilidad de la actuación estatal se sustenta en reglas básicas de convivencia, donde el Estado se guiará en la Constitución y donde los ciudadanos no podrán ser sorprendidos por un derecho o una obligación que solamente es conocido por algunos o que resulte de difícil comprensión.

Por otra parte, existen teóricos como Gustav Radbruch que explicaba “Entendemos por seguridad jurídica, no la seguridad por medio del Derecho, la seguridad que el Derecho nos confiere al garantizar nuestra vida o nuestros bienes contra el asesinato, robo, etc. —pues ésta va implícita en el concepto de la adecuación a fin—, sino la seguridad del Derecho mismo”¹⁵.

Para Efraín Polo Bernal “La seguridad jurídica es el beneficio del reinado del derecho, ella exige la adecuación de la ley a los mandatos constitucionales, la imparcialidad y buena organización de la justicia, el cumplimiento del orden constitucional y legal en cualquier acto de autoridad”¹⁶.

Para Pérez Luño¹⁷, la seguridad jurídica está estrechamente ligada al Estado de Derecho y tiene dos tipos de exigencias objetivas: la *corrección estructural*, que es la formulación adecuada de las normas del ordenamiento jurídico, y la *corrección funcional*, que se traduce en el cumplimiento del Derecho por parte de los ciudadanos y de los que se encargan de su aplicación.

¹¹ Citado por Ricardo García Manrique, “Acerca del valor moral de la seguridad jurídica”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, No. 26, España 2003, ISSN0214-8876, pág. 483

¹² Citado por Juan Carlos Martínez Salcedo en “Codificación del derecho, interpretación de la ley y discrecionalidad judicial”, *Revista Civilizar Ciencias Sociales y Humanas* (en línea), Vol. 15, No. 29, Colombia, julio-diciembre de 2015, ISSN:1657-8953, pág. 24. Visible en la liga: <https://doi.org/https://doi.org/10.22518/16578953.473>

¹³ Citado por Héctor B. Villegas en “El Contenido de la seguridad jurídica”, pág. 1. Visible en la liga: http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev26_HBV.pdf, pág. 33

¹⁴ Citado por Héctor B. Villegas. *Op. Cit.*, pág. 34

¹⁵ Citado por Ricardo García Manrique, *Op. Cit.*, pág. 482

¹⁶ Citado por Rigoberto Gerardo Ortiz Treviño en “La seguridad jurídica los derechos humanos en la jurisprudencia mexicana”, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México. 2004, pág. 125

¹⁷ Antonio-Enrique Pérez Luño, “La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia”, *Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, ISSN 1133-1259, núm. 15, España 2000, pág. 28

De igual manera, la seguridad jurídica en relación con el propio Derecho se materializa en mecanismos, principios o derechos subjetivos que funcionan al interior de los ordenamientos, lo que Hart (crítico del positivismo) llamaba “moral interna del Derecho”, es decir, que dichos ordenamientos o normas tienen que cumplir ciertos requisitos básicos, como ser entendibles, poder ser obedecidas por la mayoría y no ser retroactivas, en términos generales, es la seguridad interior del Derecho.¹⁸

La seguridad jurídica, de acuerdo con Musgrave¹⁹ se define o identifica con el conjunto de factores jurídicos que se instauran por un Estado para mantener su estabilidad y funcionamiento, eliminando, reduciendo o evitando riesgos. Es decir, el Estado emite una amplia gama de normas que tienen como fin proteger a sus ciudadanos de abusos y excesos que cubren un gran espectro de hipótesis de causación, aplicación y ejecución.

J.L. Díez-Picazo²⁰ reconoce en el principio de seguridad jurídica dos aspectos importantes: la *certidumbre*, relacionado con el sistema normativo y la *confianza* que se relaciona con la capacidad que tenga éste para resolver de manera expedita los conflictos.

Para Francisco Javier Amorós Dorda²¹, “La seguridad jurídica proporciona certeza a todo el derecho, o sistema jurídico, hace cierto el ordenamiento en el sentido gramatical propio del término, transformándolo, dicho será en términos del DRAE en algo “cognoscible (conocible) de forma segura y clara”, en algo “a lo que la mente puede adherirse firmemente sin temor a errar”. En otras palabras, lo convierte en algo indubitado, previsible, que todos los ciudadanos pueden conocer y tener por verdadero”.

De acuerdo con los conceptos mencionados la seguridad jurídica es sencillamente la certeza que tiene un ciudadano respecto de lo que tiene prohibido, lo que le es permitido y lo que le es obligatorio, son postulados dirigidos al interés general, al bien social y a salvaguardar el imperio de la ley, aunque está claro que los jueces son los encargados de aplicar y adecuar estos principios a cada caso en concreto (discrecionalidad).

¹⁸ Ricardo García Manrique, “Acerca del valor moral de la seguridad jurídica”, Doha. Cuadernos de Filosofía del Derecho, No. 26, España 2003, ISSN0214-8876, pág. 492.

¹⁹ Citado por Adolfo Cuauhtémoc Solís Farías, “El Principio de seguridad jurídica, el lugar donde converge la certeza ordenadora, certeza jurídica y certidumbre jurídica en la rama tributaria”, Derechos Humanos y Garantías en materia tributaria, visible en la liga: http://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj-jfH1sLPcAhVOXq0KHQ8gB9MQFggoMAA&url=http%3A%2F%2Fadfebc.org.mx%2Fwp-content%2Fuploads%2F2017%2F08%2FEL-PRINCIPIO-DE-SEGURIDAD-JURI%25CC%2581DICA-EL-LUGAR-DONDE-CONVERGE-LA-CERTEZA-ORDENADORA-CERTEZA-JURI%25CC%2581DICA-Y-CERTIDUMBRE-JURI%25CC%2581DICA-EN-LA-RAMA-TRIBUTARIA.pdf&usg=AOvVaw3c3G65amyAi-RcMQaPA_Ko

²⁰ Citado por Guillermo J. Munné, “Certeza en el Derecho Una propuesta conceptual sobre la Seguridad Jurídica”, Revista Alegatos, Vol. 18, No. 58, México, septiembre/diciembre de 2004, p. 351.

²¹ Francisco Javier Amorós Dorda, “Seguridad Jurídica”, Fundación Sociedad de la Información-SOCINFO Seminario “Seguridad Jurídica y Administración Electrónica”, España, 9 de mayo de 2012, pág. 3

Así, este principio es uno de los valores del derecho y lo que permite es dar certeza, de manera que una misma situación bajo circunstancias iguales de tiempo siempre va a tener la misma consecuencia.

Además tiene una esfera amplia y toca cualquier aspecto de la sociedad, por lo que en este contexto, puede desglosarse desde distintos puntos de vista, como a continuación se expone.

Desde un aspecto objetivo, el principio se sustenta en garantías otorgadas y aseguradas a las personas, a sus bienes y a sus derechos; son garantías estables y no pueden ser impredecibles porque están plasmadas en los ordenamientos legales, es la certeza de la norma.

De manera subjetiva, la seguridad jurídica es una certidumbre o sentimiento de confianza por parte del ciudadano de que está fuera de riesgos y que por lo tanto, puede trabajar, ahorrar, tener una vida social equilibrada y sin sobresaltos.

Pero precisamente para que el ciudadano tenga esta certeza es indispensable que existan leyes que contengan normas claras en forma de derechos y obligaciones, permitiendo finalmente que conozca los alcances de sus actuaciones, lo que debe o no debe hacer, lo que puede exigir a los demás y lo que pueden exigirle a él como individuo, además lo que debe hacer en caso de que surgiera un conflicto.

Por otro lado, el concepto de seguridad jurídica también puede ser observado desde la dimensión del poder que se materializa a través de instituciones, en derechos públicos subjetivos o situaciones jurídicas de los ciudadanos; es origen, ejercicio y límites del poder. En cuanto al origen es la existencia del soberano creador de las normas (el que manda), es quien establece los operadores jurídicos que se encargarán de crearlas. El ejercicio está enfocado a cómo se manda, es decir, los procedimientos necesarios para establecer en las leyes la voluntad, en pocas palabras, es el llamado "Imperio de la ley" que es donde se sustentará un determinado orden del derecho. Por último, los límites se encontrarán en las garantías procesales y los propios derechos fundamentales, son un límite a la fuerza castigadora del Estado.

En este sentido, aquellas normas que pretenden otorgar seguridad jurídica, normalmente pasan por un procedimiento previo como una especie de garantía del poder, de manera que al final el ciudadano y el operador normativo tengan seguridad de ellas, pudiendo identificar el hecho sancionado, la sanción, entrada en vigor de la norma, etc.

Otro hecho que otorga plena seguridad jurídica es sin duda la jerarquización de las normas que se convierte en una especie de cadena de validez, dando coherencia y evitando un caos de contradicciones, de esta forma este principio se conforma como el punto central para la constitucionalización del derecho público, que a su vez otorga protección al usuario.

Entonces, debemos entender por seguridad jurídica la búsqueda de un derecho que es cierto, entendiendo por esto que tiene su origen en los valores propios jurídicos de una sociedad, lo cual implica que sus normas intrínsecamente los contienen, además de que dichas normas deben ser conocidas por los destinatarios para que puedan orientar su comportamiento y a las cuales también deben ajustarse los aplicadores para evitar arbitrariedades. Es una forma de erradicar incertidumbres o miedos generados por el propio sistema jurídico.

II.2.3 Seguridad jurídica, visión y aplicación en nuestro país

Ya desde la Constitución de 1917 nuestro sistema jurídico preveía las garantías individuales y sociales, las cuales se enfocan a la igualdad, libertad, propiedad y seguridad jurídica.

Para el jurista Ignacio Burgoa, “La seguridad jurídica *in genere*, al conceptuarse como el contenido de varias garantías individuales consagradas por la Ley Fundamental, se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos.”²² Esta *obligación estatal y autoritaria* es de naturaleza positiva ya que se traduce no solo en un respeto o abstención de vulnerar, sino en el cumplimiento efectivo de todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuya observancia sea jurídicamente necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente una afectación en la esfera del gobernado.

Para Rafael Preciado Hernández por seguridad jurídica “se ha entendido también el conocimiento que tienen las personas respecto de aquello que pueden hacer, exigir, o que están obligadas a evitar o no impedir; esto es, el conocimiento que tienen de las libertades, derechos y obligaciones que les garantiza o impone el derecho positivo. De ahí que se diga que la seguridad jurídica es “un saber a qué atenerse”, la conciencia de lo que puede hacer y de la protección que puede esperar una persona, de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente al cual está sometida; ordenamiento que asegura su observancia mediante la policía, los tribunales, los procedimientos judiciales y administrativos, los servicios públicos, las autoridades, y en general, a través de la organización complejísima de un gobierno y de la fuerza pública”.²³

Conforme al Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, la palabra seguridad, en sentido amplio, indica la situación de alguien de estar seguro frente a un peligro, por lo que partiendo de ello considera que “En la vida social, el hombre necesita, por una parte, tener la seguridad de que los demás respetarán sus bienes y, por otra parte, saber cómo ha de comportarse

²² Ignacio Burgoa, “Las Garantías Individuales”, Editorial Porrúa, 23ª edición, México 1991, pág. 498

²³ Rafael Preciado Hernández, “Lecciones de Filosofía del Derecho”, Textos universitarios UNAM, Facultad de Derecho, Tercera edición, 1997, México, D.F., pág. 226

respecto de los demás. Esta seguridad referente a las relaciones con los semejantes es la que puede denominarse seguridad jurídica.

...

La seguridad jurídica puede entenderse desde dos puntos de vista, uno objetivo y otro subjetivo. Desde el punto de vista subjetivo la seguridad equivale a la certeza moral que tiene el individuo de que sus bienes le serán respetados; pero esta convicción no se produce si de hecho no existen en la vida social las condiciones requeridas para tal efecto: la organización judicial, el cuerpo de policía, leyes apropiadas, etc. Desde el punto de vista objetivo, la seguridad equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública”.²⁴

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación “La seguridad jurídica parte de un principio de certeza en cuanto a la aplicación de las disposiciones constitucionales y legales que, a un tiempo, definen la forma en que las autoridades del Estado han de actuar y que la aplicación del orden jurídico a los gobernados será eficaz. La existencia de esta seguridad no sólo implica un deber para las autoridades del Estado; si bien éstas deben abstenerse de vulnerar los derechos de los gobernados, éstos no deben olvidar que también se encuentran sujetos a los dispuesto por la Constitución Federal y las leyes, es decir, que pueden y deben ejercer su libertad con la idea de que podría restringirse en beneficio del orden social.”²⁵

Asimismo, la Suprema Corte se ha pronunciado respecto a la seguridad jurídica en materia tributaria, en la tesis jurisprudencial 1a./J. 139/2012 (10a.) de rubro “SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.”, que por la importancia que reviste para nuestro tema se transcribe:

“La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho

²⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Op. Cit., Tomo VI, Q-Z, págs.381 y 382

²⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Las Garantías de Seguridad Jurídica”, Colección Garantías Individuales, Núm. 2, Segunda edición, julio 2005, México, pág. 12.

y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".²⁶

Como se puede observar en nuestro país el Máximo Tribunal ha dejado muy claro lo que en términos generales debemos entender por seguridad jurídica señalando que parte del principio de certeza, lo cual implica que la ley es la que define el actuar de las autoridades y que éstas están obligadas a aplicarla a fin de no vulnerar los derechos de los gobernados, sin perder de vista que estos últimos también están obligados a respetarla.

Asimismo, ha definido la seguridad jurídica en materia tributaria indicando que implica que los contribuyentes sepan a qué atenerse tanto de lo que disponen las disposiciones legales como de la actuación de la autoridad, para que nunca se encuentren en estado de indefensión, dándole un papel primordial a la ley ya que ésta deber ser un vehículo generador de certeza y a su vez el mecanismo de defensa frente a las actuaciones arbitrarias del Estado.

Así, concluye que las manifestaciones específicas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria se resumen en la certeza del derecho y la prohibición de la arbitrariedad o del exceso en que pudieran incurrir las autoridades en su actuar.

II.3 PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD

El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia no contiene una definición para el término "interdicción de la arbitrariedad", sin embargo, si partimos del esclarecimiento de cada una de sus partes se podrá, en términos generales, obtener un concepto cercano.

Así, de acuerdo con el citado Diccionario la palabra "interdicción", se define como la "Acción y efecto de interdecir", lo cual no nos aclara mucho; pero si atendemos al vocablo "interdecir" significa "vedar" (prohibir). De ahí se desprende que la intención de nuestro concepto es prohibir algo.

El otro término del que está compuesto el tema que nos ocupa es "arbitrariedad", el cual conforme al mencionado Diccionario significa "Cualidad o condición de arbitrario"; "hecho o dicho arbitrario" o "Comportamiento o proceder arbitrario". Con esto tampoco se alcanza a entender claramente el sentido de la palabra, pero al referirnos al término

²⁶ Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.) "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.", Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, pág. 437

“arbitrario” que significa “Sujeto a la libre voluntad o al capricho antes que a la ley o a la razón”, el concepto empieza a tomar sentido.

Con base en lo anterior, podría considerarse como una definición ordinaria de la interdicción de la arbitrariedad la prohibición de estar sujeto sólo a la voluntad o al capricho y no a la ley o la razón.

Como mencionamos el anterior concepto es únicamente una definición general que nos permite darnos una idea, pero vale la pena adentrarnos en el tema para saber cómo lo conceptualizan los estudiosos del derecho.

El término interdicción de la arbitrariedad fue usado por primera vez por Gerhard Leibholz (1928) cuando a mediados del siglo analizó el principio de igualdad ante la Ley en el proceso de producción de normas jurídicas, prohibiendo expresamente que éstas se establecieran con matices arbitrarios.²⁷

Dicho concepto en términos jurídicos generales podría definirse como la “Prohibición de que los poderes públicos actúen conforme a la mera voluntad de sus titulares, sin ajustarse a las normas.”²⁸

Por su parte, el Profesor Ernesto Jinesta²⁹, señala que el fin de los poderes públicos es precisamente atender a sus ciudadanos por lo que no deben tomar decisiones “antojadizas” o carentes de fundamentación, ya que por eso se han creado instituciones para garantizar los derechos y para que los ciudadanos conozcan cómo se emite una resolución debidamente fundada y motivada, precisamente para evitar arbitrariedad.

Así, en el voto No. 11155-07³⁰ emitido en la Sala Constitucional de Costa Rica, el citado jurista realiza un razonamiento que nos permite desprender la esencia del principio de interdicción de la arbitrariedad, por lo que transcribiremos la parte conducente debido a su importancia.

“Redacta el Magistrado Jinesta Lobo; y

Considerando:

(...) V.- PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD Y EJERCICIO DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA. El principio de interdicción de la arbitrariedad fue concebido por el jurista alemán Leibholz en 1928 como un criterio para ponderar el respeto del principio de igualdad por el legislador. Según esta formulación, el principio de interdicción de la arbitrariedad supone la prohibición de la arbitrariedad, esto es, de toda diferencia carente de una razón suficiente y justa. El principio es retomado por la

²⁷ Vignolo Cueva, Orlando. “Dos trabajos de derecho comparado sobre la interdicción de la arbitrariedad”. Revista IUS ET VERITAS, Revista de la Asociación IUS ET VERITAS, ISSN 1995-2929 Núm. 41, Perú 2010, pág. 148.

²⁸ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/interdiccion-de-la-arbitrariedad/interdiccion-de-la-arbitrariedad.htm>

²⁹ Ernesto Jinesta, L., Motivación de la actuación administrativa y principio de interdicción de la arbitrariedad: legitimación democrática de las Administraciones Públicas. Visible en la siguiente liga:

<https://app.vlex.com/#vid/685320829>

³⁰ *Ibidem*, págs. 1685 y 1686

doctrina española, concretamente, por García de Enterría a finales de la década de los cincuenta (1959) con un sentido más extenso –no circunscrito al principio de igualdad- al propuesto por Leibholz. Ulteriormente, el principio con ese sentido más amplio, fue acogido por la Constitución Española de 1978 en su artículo 9.3, a propuesta del senador Lorenzo Martín-Retortillo, quien justifico su iniciativa en la necesidad de tener el principio de interdicción de la arbitrariedad como una técnica o mecanismo más de control o fiscalización de los poderes públicos inherente al Estado de Derecho. Consecuentemente, el principio de interdicción de la arbitrariedad no está contenido en el de igualdad ante la ley, por cuanto la ruptura de ésta, ciertamente, es un caso de arbitrariedad pero no el único. Arbitrariedad es sinónimo de injusticia ostensible y la injusticia no se limita a la discriminación. La actuación arbitraria es la contraria a la justicia, a la razón o las leyes, que obedece al mero capricho o voluntad del agente público. La prohibición de la arbitrariedad lo que condena es la falta de sustento o fundamento jurídico objetivo de una conducta administrativa y, por consiguiente, la infracción del orden material de los principios y valores propios del Estado de Derecho. En esencia, el principio de interdicción de la arbitrariedad ha venido operando como un poderoso correctivo frente a las actuaciones abusivas y discriminatorias de las administraciones públicas cuando ejercen potestades discrecionales (abuso o exceso de discrecionalidad)... (Énfasis añadido)

Por su parte, Eduardo García Enterría³¹, señala “Lo que la prohibición de la arbitrariedad condena es, justamente, la falta de un fundamento objetivo; la Constitución no admite que el poder público, en cualquiera de sus expresiones, se ejerza por la sola voluntad del agente o por su capricho, simplemente... Si nuestro Estado es un Estado de Derecho, el Derecho y no el capricho del gobernante (el cual opera en cuanto tal como agente del Derecho) debe dominar la totalidad de sus decisiones”.

Para Guillermo Cabañas³², la arbitrariedad es: “Acto, conducta, proceder contrario a lo justo, razonable o legal, inspirado sólo por la voluntad, el capricho o un propósito maligno, con abuso de poder, fuerza, facultades o influjos”, y el principio de interdicción de la arbitrariedad constituye una prohibición terminante, explícita y general a ésta.

Ahora bien, para Juan Antonio García Amado³³, la libertad que los jueces pueden usar en su tarea tiene dos vertientes: una admisible que es la discrecionalidad, y la segunda, negativa, es la arbitrariedad. Así una resolución judicial es arbitraria, cuando se dan algunos de estos supuestos:

- a) Vulnera las pautas decisorias que el sistema jurídico le fija para el caso, en lo que dichas pautas tengan de claras y terminantes...

³¹ Eduardo García Enterría. “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional?”, Revista de Administración Pública, España, Núm. 124, Enero-abril 1991, pág. 225.

³² Citado por Gustavo Amezcua Gutiérrez, Op. Cit., pág. 94.

³³ Juan Antonio García Amado, “¿Existe discrecionalidad en la decisión judicial?”. Revista Isegoría, España, Núm. 35, julio-diciembre, 2006, ISSN: 1130-2097, págs. 152 y 153

b) Se demuestra que lo que guía la elección del juez son móviles incompatibles con el sistema jurídico que aplica y con su función dentro de él, como interés personal, propósito de notariadad ...

c) Cuando el juez no da razón ninguna de su fallo o cuando su motivación del mismo contiene razones puramente inadmisibles, ya sea por absurdas, antijurídicas o incompatibles con los requerimientos funcionales del sistema jurídico...

Por otra parte, para Rodrigo Uprimny Yepes³⁴ es importante la motivación de las sentencias judiciales; señala que "... el juez, al motivar la sentencia, no está simplemente señalando su criterio personal sobre lo justo, o mostrando que se atuvo a la ley, sino que está suministrando las razones de su decisión y refutando (o intentando refutar) las objeciones que le hayan sido o le puedan ser opuestas".

De acuerdo con todo lo expuesto, se puede señalar que la interdicción de la arbitrariedad es un principio que fue creado precisamente para evitar que las autoridades de un Estado de Derecho actúen arbitrariamente o realicen actos que no están sujetos a la razón y a la ley.

También puede considerarse un mecanismo de protección para los ciudadanos a fin de lograr que una resolución judicial no sea arbitraria, sino que se deduzca de las normas previas y del análisis debidamente razonado de los hechos, por ello es que deben de estar debidamente fundadas y motivadas.

De ahí que se considere que en un Estado de Derecho entre más claras y públicas sean las normas más protegidos estarán los derechos de los ciudadanos, así como cuando una ley sea administrada de manera imparcial, existirá un orden jurídico cada vez más perfecto.

Esto, conlleva a concluir que este principio abarca varios aspectos, pues tiene como fin evitar que en el sistema jurídico nazcan normas injustas o irrazonables, pero también que se reduzca la arbitrariedad en el actuar de las autoridades, ya sean administrativas o judiciales, logrando de esta manera una coherencia entre las disposiciones legales y los actos de las autoridades del Estado.

De lo anterior, se observa que el propósito del principio de interdicción de la arbitrariedad es desde el punto de vista de la creación de los ordenamientos legales, evitar que no se adecuen a los valores propios del derecho (igualdad, libertad, propiedad, seguridad jurídica) o al fin que persiguen y se conviertan en injustos o irrazonables, y desde el punto de vista del actuar de las autoridades es evitar que las resoluciones que emitan no estén sustentadas en los citados valores, plenamente apegadas a lo establecido en los ordenamientos legales y lo suficientemente motivadas de manera racional y objetiva (justificada).

³⁴ Rodrigo Uprimny Yepes. "La motivación de las sentencias y el papel del juez en el Estado social y democrático de derecho". Revista Pensamiento Jurídico, [S.l.], No. 4, Colombia, 1995, ISSN 2357-6170, pág. 136

No se omite comentar que el principio de interdicción de la arbitrariedad no se contempla de manera explícita en nuestros distintos ordenamientos legales, sin embargo, ha sido adoptado por el Poder Judicial de la Federación a través de la producción de tesis, tal es el caso de la que lleva el rubro “COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 29-C, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)”³⁵, en la cual textualmente indicó “...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;...”.

II.4 COMPROBANTES FISCALES

II.4.1 Concepto

De lo establecido en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, es posible definir de manera general a los comprobantes fiscales como aquellos documentos que deben expedirse a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria por los actos o actividades que se realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que se efectúen, los cuales deben tener ciertas características y cumplir con determinados requisitos.

Sobre el particular, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis 1a. CLXXX/2013³⁶, estableció “Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.”

De acuerdo con lo anterior, los comprobantes fiscales al ser expedidos y cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones fiscales, constituyen medios de prueba de los actos o actividades que realizan los contribuyentes y que tienen consecuencias fiscales.

II.4.2 Características y Requisitos

³⁵ Tesis Aislada 1a. CLXXXI/2013 (10a.) “COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 29-C, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)”, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1 Pág. 525

³⁶ Tesis Aislada 1a. CLXXX/2013 (10a.) “COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.” Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1 Pág. 524

De conformidad con el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, los comprobantes fiscales deben cumplir ciertas características, entre las que destacan, el tener la asignación de un folio y la incorporación de un sello digital ambos por parte del Servicio de Administración Tributaria, asimismo deben cumplir con ciertas especificaciones en materia de informática.

Ahora bien, los requisitos que deben cumplir se encuentran especificados en el artículo 29-A del citado ordenamiento y en términos generales son los siguientes:

- La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida, el régimen en el que tributa conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y, en su caso, el domicilio del local o del establecimiento en el que se expidan.
- El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria y el sello digital del contribuyente que lo expide.
- El lugar y fecha de expedición.
- La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a quien se expide.
- La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- El valor unitario consignado en número.
- El importe total consignado en número o letra.
- Tratándose de mercancía de importación: en ventas de primera mano el número y fecha del documento aduanero, en caso de las efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados directamente al extranjero y los importes de contribuciones pagadas por la importación.
- Los contenidos en las disposiciones fiscales que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria.

Al respecto, es importante señalar que en el presente trabajo únicamente nos enfocaremos al requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, sin embargo, se mencionaron a grandes rasgos los demás a fin de tener una idea general de los datos que deben tener para que puedan ser considerados como comprobantes fiscales.

II.4.3. Alcance o Efectos

Si bien es cierto no existe una disposición específica que establezca exactamente cuál es el alcance o los efectos de un comprobante fiscal, también lo es que diversas leyes los requieren para dar un tratamiento específico a las cantidades que amparan, así la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las deducciones que se permiten efectuar para determinar el pago de dicho impuesto deben de estar amparadas con el comprobante fiscal respectivo³⁷, por su parte la Ley del Impuesto al Valor Agregado permite que dicho impuesto sea acreditable cuando, entre otros requisitos, las erogaciones efectuadas sean deducibles para los fines del impuesto

³⁷ Artículo 27, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

sobre la renta³⁸, lo cual lleva implícito que se cuente con el comprobante fiscal correspondiente; es por estos hechos —deducciones o acreditamientos— que en términos coloquiales se habla de los efectos o alcances de los comprobantes fiscales, sin perder de vista que para que se produzcan tales efectos éstos deben cumplir con todos los requisitos establecidos en las diversas disposiciones fiscales.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CLXXX/2013, citada en párrafos anteriores, sustentó lo siguiente: “... los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.”³⁹

Por último, considero importante destacar que los comprobantes fiscales en los últimos años han sido constantemente modificados a través de diversas disposiciones legales, de tal forma que en su diseño se aprovecharon las nuevas herramientas tecnológicas, pues se consideró que ello permite corroborar las operaciones de manera rápida teniendo certeza y control de las actividades de los contribuyentes, lo cual nos reitera la importancia que tienen como medios de prueba por lo que se está en la búsqueda de su constante perfeccionamiento.

³⁸ Artículo 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

³⁹ Tesis Aislada 1a. CLXXX/2013 (10a.) “COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.”, Op Cit.

III. SINOPSIS DE LA EJECUTORIA⁴⁰

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que el aspecto jurídico por el que los tribunales contendientes (recordemos que la tesis analizada proviene de una contradicción de criterios) realizaron su ejercicio interpretativo, atendió a los siguientes cuestionamientos:

“¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?, y

¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?”

Cabe destacar que el análisis que realizan ambos tribunales respecto al requisito que deben cumplir los Comprobantes Fiscales, previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, relativo a la “*descripción del servicio o del uso o goce que amparen*”, se encuentra directamente relacionado con el rechazo de deducciones o acreditamientos que la autoridad fiscal realizó a los contribuyentes involucrados en los asuntos que dieron origen a la contradicción de tesis, pues como mencioné la función de los comprobantes es ser elementos de prueba.

En este orden de ideas, la citada Segunda Sala inició su estudio con lo argumentado por cada uno de los tribunales contendientes.

Al respecto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito en diversas revisiones fiscales, incluida la 62/2015, declaró infundado el agravio de la autoridad a través del cual argumentó la no deducibilidad de los gastos amparados en las facturas exhibidas por la contribuyente, ya que éstas describían de manera general el servicio prestado, pues algunas señalaban “servicio de almacenaje” y otras simplemente “almacenaje”, por lo que la autoridad consideró que con dicha descripción no era posible saber si los gastos eran estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos del contribuyente, atendiendo a la actividad que desarrolla.

La declaración del agravio como infundado se sustentó en que las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales debieron ser analizadas al amparo del contrato de prestación de servicios de 1º de enero de 2008 que celebró la contribuyente con diversa persona moral, específicamente de lo establecido en el objeto del contrato, de cual se desprendió que el servicio de almacenaje, no se refería al lugar físico en el que se guardan los bienes que se le dejan a la contribuyente en prenda, sino a proporcionar personal experto para el manejo y resguardo de tales bienes, de los cuales se obtienen los ingresos.

⁴⁰ Visible en la siguiente liga:

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=27553&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2015945>

En conclusión el criterio que dicho tribunal sostuvo, es que los comprobantes fiscales —facturas— que exhibió la contribuyente debieron ser analizados en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaron, por lo que no existía justificación para que la autoridad fiscal rechazara las deducciones amparadas por éstos.

Por otra parte, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito en el Amparo Directo 475/2015, sostuvo que la descripción de los servicios asentados en los comprobantes fiscales exhibidos por la contribuyente, era genérica y en consecuencia insuficiente para determinar a qué se referían los mismos, pues únicamente señalaban “mano de obra de calidad”, “mano de obra Apodaca”, “mano de obra torno” y “mano de obra Cerralvo”, aclarando que la descripción de los servicios se debe realizar en el comprobante fiscal y no en algún otro documento, como podría ser un contrato de prestación de servicios.

Para llegar a su conclusión dicho Tribunal estimó que la intención del legislador respecto al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, parecería exigir que la contribuyente debe referir en el comprobante fiscal el servicio proporcionado, tomando en cuenta lo que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia señalaba respecto a la locución “descripción”, por lo que una vez realizada dicha actividad concluyó que el significado del verbo “describir” contenido en la norma, implica que no sea suficiente que los comprobantes fiscales contengan la cita de la idea general, pues dicho vocablo conlleva a la explicación detallada del servicio prestado, representando algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias, agregando que la descripción de los servicios prestados debe plasmarse en el comprobante fiscal y no en documentos distintos, como lo es el contrato de prestación de servicios que presentó la contribuyente.

Asimismo, añadió que los mencionados comprobantes permiten tener la referencia de que se realizó una operación y en qué términos, es decir, acreditan la realización de un gasto o erogación (elemento de prueba), sin que el poseerlos implique necesariamente que tengan efectos fiscales, pues ello dependerá de que cada contribuyente se ubique en el supuesto previsto en la legislación para hacerlos deducibles o acreditables, además de que cumplan con determinados requisitos.

Así, respecto al requisito relacionado con la “descripción del servicio o del uso o goce que ampare” opinó que dicha descripción debe contener los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiario, de tal manera que el señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido, es decir, se debe detallar en qué consiste considerando sus características esenciales, pues tal descripción permitirá conocer si se trata de un servicio estrictamente indispensable para los fines de la actividad que realiza el contribuyente, pero sin llegar al extremo de exigirse la incorporación en el comprobante fiscal de elementos ajenos.

De conformidad con lo anterior, concluyó que en el caso concreto al describirse en los comprobantes correspondientes el servicio de manera general como “mano de obra”, no puede desprenderse con claridad el tipo de servicios brindados —mano de obra directa, indirecta, de gestión, comercial, etc.— y si fueron indispensables para sus fines empresariales.

Del análisis a los argumentos sustentados por cada tribunal, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concluyó lo siguiente:

Con relación a la primera interrogante señalada anteriormente indicó que existían diversos precedentes en los que ya se había pronunciado al respecto, describiendo los razonamientos vertidos en los mismos, los cuales consistieron en el análisis del término “descripción” conforme a su definición gramatical señalando que no es confuso o incierto pues existe el elemento esencial de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades.

De acuerdo con lo anterior, concluyó que la descripción del servicio a que hace referencia la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, se cumple cuando se señala en el comprobante fiscal la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades, es decir, la descripción del servicio se refiere a la delimitación de aquellos elementos básicos que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante, por lo que dicho numeral no provoca incertidumbre jurídica.

Asimismo, precisó que atendiendo a la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse, la descripción de la idea de éstos puede realizarse de manera general siempre que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

Por otra parte puntualizó que lo asentado en los comprobantes fiscales no restringe las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, pues si éstas consideran que los exhibidos no amparan las operaciones, pueden requerir toda la información relacionada con las mismas a fin de determinar su efectiva realización así como la autenticidad y legalidad del comprobante, y en su caso, no acceder a la petición del contribuyente atendiendo a las circunstancias de cada asunto, por lo que no basta con tener el comprobante para que éste tenga efectos fiscales.

Con relación a la segunda interrogante, indicó que la propia sala ha precisado en diversos antecedentes que los comprobantes fiscales son los medios de convicción por los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales y sirven de manera general para cumplir con la obligación legal que establece el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, y en lo particular, con lo señalado por las leyes tributarias a fin de dejar constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

Agregó que no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, pues debe cumplir en lo general con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del citado código y en lo particular con lo que establezcan las disposiciones fiscales especiales respecto a cada tributo.

Así, atendiendo al concepto, requisitos y funciones de los comprobantes fiscales señaló algunos ejemplos de la interpretación que ha sustentado dicha sala respecto: a las distintas legislaciones que establecían los requisitos que debían cumplir, a las diversas obligaciones de los contribuyentes que los expiden y de aquellos que los utilizan para acreditar o deducir fiscalmente. En términos generales, en los diversos ejemplos, la interpretación consistió en que los contribuyentes estaban obligados a verificar que los datos que exigían las disposiciones fiscales estuvieran asentados en los comprobantes y no en la comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor ya que el incumplimiento de éste no puede trascender a la esfera jurídica de aquellos.

En este orden de ideas concluyó que las facultades de comprobación de las autoridades fiscales no se restringen, pues de considerar que los comprobantes fiscales exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir la información necesaria y, en su caso, no acceder a la deducción o acreditamiento pretendido, sin perjuicio de que existan otras razones por las que no se pudiera acceder a ellas.

Con base en lo expuesto responde el segundo cuestionamiento indicando que el cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, por regla general debe constar en el comprobante de manera que se tenga certeza respecto del mismo, es decir, debe cumplirse describiendo 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 excepcionalmente es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce, ello atendiendo a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar el uso o goce.

Robustece lo señalado en el párrafo que antecede reiterando que dicha sala ha sostenido que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Finalmente, de conformidad con lo expuesto respecto a ambos cuestionamientos, sostiene que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, la tesis materia del presente trabajo, la cual establece:

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

El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.”⁴¹

Del análisis a la tesis señalada, se desprende que el punto medular de la misma es permitir que el requisito que deben cumplir los comprobantes fiscales previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, relativo a la “*descripción del servicio o del uso o goce que amparen*”, se detalle —describan sus pormenores— en un documento distinto del comprobante fiscal con la finalidad de determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, resultando relevante dicho documento para determinar casuísticamente la procedencia de la deducción o el acreditamiento que mediante dichos comprobantes se solicite.

⁴¹ Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) “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.”, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, Pág. 355

Ahora bien, como se demostrará en el desarrollo del presente documento, en mi opinión el criterio que nos ocupa, analizado tomando en consideración los precedentes que le dieron origen, permite especular que la descripción del servicio contenida en el comprobante fiscal puede hacerse de manera tan general que no delimite su esencia, lo cual es opuesto a lo indicado por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación —quien se ha pronunciado categóricamente respecto a cómo debe cumplirse dicho requisito— y da lugar a que se vulneren los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, sobre todo si partimos de que dicha descripción es uno de los requisitos que por ley deben cumplir los comprobantes fiscales para poder tener efectos fiscales y que éstos constituyen un medio de prueba.

IV. ANÁLISIS DE LOS PRECEDENTES

IV.1 Análisis de la ejecutoria

Como se puede observar en la ejecutoria de la tesis jurisprudencial que nos ocupa, la mencionada Segunda Sala respecto al requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que ampare el comprobante fiscal, señaló que existían precedentes —Amparos Directos en Revisión 3858/2014 y 1622/2016—, destacando que en ellos se analizó el vocablo “descripción”, considerando que el mismo era de uso común, por lo que para definir su significado acudió al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, concluyendo que de conformidad con las acepciones que prevé no es ambiguo pues existe el elemento esencial de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades.

De acuerdo con lo anterior, transcribió la parte conducente de los mencionados precedentes y concluyó lo que a continuación se transcribe por resultar de suma importancia para el tema que nos ocupa:

“Consecuentemente, al referirse la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación a la descripción del servicio, se trata de la delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal.”⁴²

Así, tomando en consideración lo expuesto, culminó señalando en la ejecutoria que se analiza que ha sido determinante en sostener que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, consistente en la descripción del servicio que debe asentarse en el comprobante fiscal “... **se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades, de manera que el citado precepto y porción normativa no genera inseguridad jurídica...**”⁴³.

Asimismo precisó que en dicho contexto “... **la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, implica que sea de manera general, pues 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**”.⁴⁴

Como puede desprenderse de lo señalado en los párrafos que anteceden, la Segunda Sala del Máximo Tribunal Nacional sustenta que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que ampare el comprobante fiscal, debe ser cumplido conforme a lo que coloquialmente se entiende por “describir” de

⁴² Ejecutoria de la tesis jurisprudencial 2ª./J.161/2017 (10ª.), pág. 7, visible en la liga siguiente: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=27553&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2015945>

⁴³ Ídem, pág. 8

⁴⁴ Ibídem

acuerdo con lo señalado en el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, por lo que es posible concluir sin lugar a dudas que dicho requisito se cumple cuando se señala en el comprobante fiscal la idea del mismo delimitando sus partes o propiedades, pudiendo realizarse tal descripción de manera general siempre que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

Ahora bien, partiendo de que no existe incertidumbre de cómo se cumple con el requisito que nos ocupa y con el fin de probar la hipótesis sostenida en el presente estudio; consistente en que el criterio sustentado en la tesis jurisprudencial 2ª./J.161/2017 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación analizado a la luz de los precedentes que lo originaron, desde mi punto de vista, permite especular que la descripción del servicio asentada en el comprobante fiscal puede hacerse de manera tan general que no delimite el núcleo esencial del mismo, lo cual resulta contradictorio a lo sostenido por la propia Suprema Corte, dando lugar a que se transgredan los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad; procederemos al examen de tales precedentes.

IV.2 Análisis de la Resolución emitida en el Amparo Directo 475/2015

Del análisis a la resolución que recayó al Amparo Directo 475/2015⁴⁵ emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, se desprende que la empresa solicitó el amparo y protección de la justicia federal porque consideró que la entonces Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en su sentencia de 2 de octubre del 2015, no realizó un estudio adecuado del agravio relativo a que los diversos gastos efectuados por la quejosa por concepto de mano de obra sí fueron estrictamente indispensables para cumplir con los fines de su actividad y respecto de los cuales presentó los comprobantes fiscales correspondientes a fin de obtener la devolución del impuesto al valor agregado, ya que la autoridad demandada argumentó que las facturas señalaban de forma genérica el servicio y en consecuencia no permitían establecer si lo solicitado era procedente, considerando además innecesario analizar los documentos —contrato de prestación de servicios, pagos de cuotas obrero patronales, listado de nóminas, reporte de control de acceso de los trabajadores— que el contribuyente anexó a su demanda para acreditar la procedencia de su pretensión.

Al respecto, en la resolución recaída al citado amparo el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito determinó que los conceptos de violación resultaban infundados e inoperantes, para ello realizó un estudio de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación directamente relacionados con los comprobantes fiscales a fin de determinar su esencia y alcances, concluyendo en términos generales que son medios de convicción a

⁴⁵ Visible en la liga siguiente:

http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=155/0155000018250861006.doc_1&sec=Mario_Enrique_Guerra_Garza&svp=1

través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales, precisando que no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente aquellos que cumplan los requisitos previstos en el último de los preceptos mencionados y los diversos establecidos en las leyes tributarias especiales.

Así, en relación con los requisitos que deben cumplir los comprobantes fiscales, se enfocó al previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación referente a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, considerando que es de vital importancia determinar su alcance para resolver la controversia materia del juicio, la cual de acuerdo con los alegatos de la quejosa **“estriba en cómo debe verificarse tal descripción en el comprobante, pues considera que la misma puede administrarse con diversos medios de prueba diversos a las facturas correspondientes, aunado a que insistentemente pone de manifiesto que dicho señalamiento basta con que sea general.”**⁴⁶

Para tal efecto el citado tribunal analiza la locución “descripción” conforme a lo establecido en las últimas ediciones del Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, concluyendo lo que a continuación se cita por su trascendencia:

*“Atento a lo anterior, el significado del verbo “describir” contenido en la norma, orilla a afirmar que el requisito formal establecido por el legislador, implica que no sea suficiente que los comprobantes fiscales contengan la cita de la idea general, pues el vocablo “descripción” conlleva a la explicación detallada del servicio prestado, representando algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias.”*⁴⁷

Asimismo, agrega que no es suficiente la tenencia del comprobante para que se produzcan efectos fiscales pues a pesar de que permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y en qué términos, es necesario que esté dotado de una serie de requisitos adicionales para que cumpla la función para la que fue creado, como elemento de prueba, así **“...en lo que interesa al caso, por cuál concepto (servicios), lo que explica por qué debe detallarse el servicio o actividad que justificó la emisión del comprobante, pues con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento.”**⁴⁸

Continúa señalando que el vocablo “descripción” empleado por el legislador **“...alude a una referencia del servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiado; de tal manera que dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido por la causante, ya que ello no permitiría conocer si se trata**

⁴⁶ Resolución al Amparo Indirecto 475/2015, pág. 61, visible en la siguiente liga: http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=155/0155000018250861006.doc_1&sec=Mario_Enrique_Guerra_Garza&svp=1

⁴⁷ Ídem, pág. 63

⁴⁸ Ibídem, págs. 65 y 66

de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad,...⁴⁹

De acuerdo con lo expuesto concluye que el emisor de un comprobante fiscal tiene que pormenorizar el motivo del servicio realizado, es decir, detallar en qué consiste considerando sus características esenciales, sin llegar al extremo de exigir la incorporación de elementos ajenos.

Así, partiendo de la premisa señalada en párrafos anteriores estima que el agravio objeto de análisis no es jurídicamente acertado, ya que la descripción de los servicios proporcionados en los diversos comprobantes fiscales (cita los mismos) resulta genérica, tal como lo manifestó la sala responsable en la resolución impugnada, pues no permite saber cuál es el concepto que justificó su emisión.

Lo anterior lo considera así porque en las *“... facturas se plasmó que el servicio prestado consistió en: “MANO DE OBRA CALIDAD, MANO DE OBRA APODACA, MANO DE OBRA TORNO Y MANO DE OBRA CERRALVO” descripción que, por sí misma no permite saber la clase de servicio que en el caso fue proporcionado a la peticionaria del amparo y, a la par, si ésta era necesaria para su actividad comercial, a fin de considerarla acreditable.”*⁵⁰, pues apreció que de la expresión “mano de obra” no se desprende con claridad, cuál fue el servicio que realmente se otorgó, ya que existen diversos tipos de ella.

En este orden de ideas, resulta evidente la conclusión del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito en el Amparo Directo 475/2015, en el sentido de que la descripción del servicio que amparan los comprobantes fiscales aportados no permite saber el tipo de servicios brindados y en consecuencia es insuficiente para generar certeza sobre si dicho servicio es estrictamente indispensable para los fines de la actividad empresarial de la quejosa.

Aunado a lo anterior, declara infundado el agravio de la quejosa por el que pretende que se valore la descripción del servicio asentada en los comprobantes fiscales —mano de obra calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno y mano de obra Cerralvo— adminiculándola con los demás documentos presentados —contrato de prestación de servicios, pagos de cuotas obrero patronales, listado de nóminas, reporte de control de acceso de los trabajadores—, pues considera que de acuerdo al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, el requisito relativo a la descripción del servicio necesariamente debe contenerse en el comprobante fiscal en los términos expuestos en los párrafos precedentes, reflexionando que lo que pretende la quejosa es subsanarlo con documentos distintos, tal como se desprende de la siguiente cita: *“Conforme a lo antes considerado, resulta irrelevante la pretensión de la quejosa de subsanar la descripción de los servicios prestados con los que pretende acreditar la indispensabilidad de los mismos para*

⁴⁹ Ídem, pág. 66

⁵⁰ Ibídem, pág. 69

*la deducción solicitada, a través del contrato de prestación de servicios indicado por la quejosa y demás documentales ya acotadas,...*⁵¹

IV.3 Análisis de la Resolución recaída a la Revisión Fiscal 62/2015

Del análisis a la resolución que recayó a la Revisión Fiscal 62/2015⁵² emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, se desprende que el Jefe del Servicio de Administración Tributaria a través de la entonces Administración Local Jurídica de Puebla Norte, interpuso recurso de revisión fiscal en contra de la sentencia definitiva de 19 de junio de 2015, emitida por la entonces Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues consideró que dicha sala indebidamente determinó que los gastos de venta sí cumplían con los requisitos para ser deducibles ya que juzgó insuficiente la motivación que dio la autoridad fiscal en la resolución determinante del crédito y fue omisa en valorar los elementos de prueba que constaban en el expediente.

De acuerdo con lo anterior, conviene por su importancia destacar algunos de los puntos analizados por la entonces Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al emitir su sentencia definitiva, en primer lugar se desprende que la contribuyente revisada obtuvo ingresos por la actividad de [...*“prestación de servicios relativos al préstamo de mutuo con intereses, con garantía prendaria” entre los cuales especificó el concepto de almacenaje:...*]⁵³, en segundo lugar, y por lo que corresponde a la procedencia de gastos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, la juzgadora analizó lo que debe entenderse por un gasto estrictamente indispensable, señalando que son aquellos que están encaminados a la obtención del ingreso, de tal manera que el gasto que se pretende deducir se debe encontrar vinculado con tal obtención, por ello concluyó que la resolución liquidatoria del crédito que fue confirmada mediante la impugnada, carecía de los requisitos de fundamentación y motivación pues las deducciones pretendidas sí eran estrictamente indispensables y cumplían con el requisito relativo a la descripción del servicio prestado.

Lo anterior, toda vez que la contribuyente revisada para obtener sus ingresos contrató a una empresa determinada con la que acordó que *“... ésta le prestaría el servicio, entre otros, de guarda, custodia, control supervisión, distribución y logística de almacenaje de valores, títulos valores y mercancía en general.”*⁵⁴, lo cual corroboró con el contrato de prestación de servicios de 1º de enero de 2018, por lo

⁵¹ Ídem, págs. 76 y 77

⁵² Visible en la liga siguiente:

http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=193/01930000177349730003002.docx_1&sec=Margarita_M%C3%A1rquez_Mendez&svp=1

⁵³ Resolución correspondiente a la Revisión Fiscal 62/2015, pág. 193, visible en la liga siguiente:

http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=193/01930000177349730003002.docx_1&sec=Margarita_M%C3%A1rquez_Mendez&svp=1

⁵⁴ Ídem, pág. 193

que la sala consideró que no existía justificación legal para que la autoridad hubiera rechazado las deducciones.

No se omite comentar por la trascendencia que representa para el presente estudio que respecto al argumento de la autoridad relativo a la falta de descripción del servicio en el comprobante fiscal, la citada sala textualmente señaló lo siguiente:

*“...y finalmente en relación a la falta de descripción del servicio, tal determinación se desvirtúa con la propia digitalización ... de las facturas que obran en los folios 292 a 303 de autos, de las que se advierte el concepto que amparan cada una, a saber: "servicio de almacenaje correspondiente al mes de enero 2008", "servicio de almacenaje correspondiente al mes de febrero del 2008", "almacenaje correspondiente al mes de marzo", "almacenaje correspondiente al mes de abril", "almacenaje correspondiente al mes de mayo", "almacenaje correspondiente al mes de junio", "almacenaje correspondiente al mes de julio", "almacenaje correspondiente al mes de agosto", "almacenaje correspondiente al mes de septiembre", "almacenaje correspondiente al mes de octubre", "almacenaje correspondiente al mes de noviembre" y "almacenaje correspondiente al mes de diciembre" ...; sin que el hecho de que omitan precisar el "servicio profesional de almacenaje" les reste valor probatorio, pues con la sola lectura de las facturas es plenamente identificable el servicio recibido por la contribuyente, por lo que los comprobantes de referencia se ajustan al contenido del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación; en virtud de tales consideraciones se determina la ilegalidad de la resolución liquidatoria de ... en la parte que rechazó las deducciones en cantidad total \$*****, por concepto de gastos de ventas; y de igual modo de la resolución impugnada de ... que al resolver el recurso de revocación, confirmó su legalidad.”⁵⁵*

(Énfasis añadido)

Por último, la entonces Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa advirtió que para rechazar el impuesto al valor agregado acreditable y la deducción del impuesto empresarial a tasa única, el común denominador utilizado por la autoridad fue que los comprobantes que amparaban las erogaciones por gastos de venta, no describían el servicio, concluyendo *“... tal determinación resulta ilegal, pues los gastos por ventas, si (sic) resultan estrictamente indispensables y los comprobantes que los amparan cumplieron con el requisito de la descripción del servicio...”*⁵⁶

Ahora bien, la autoridad fiscal al interponer el Recurso de Revisión correspondiente combate las consideraciones de la mencionada sala indicando en términos generales que fue omisa en valorar los elementos de prueba con los que se acreditó que la autoridad había actuado con estricto apego a derecho, destacando en el punto que nos ocupa, que las deducciones no cumplían con el requisito de ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente porque de las facturas exhibidas no se desprendía plenamente la descripción del servicio que le fue brindado.

⁵⁵ Ibídem, págs. 195 y 196

⁵⁶ Ídem, pág. 198

Al respecto, la autoridad consideró que la sala perdió de vista que la propia contribuyente señaló que le resultaba necesario contratar un servicio especial que garantizara la guardia, custodia, supervisión, control y administración de mercancías, títulos valor y prendas, motivo por el cual contrató los servicios de una persona moral, con lo que expresamente reconoció que los servicios prestados no sólo correspondían a almacenaje, sino también a los de guarda, custodia, supervisión, control y administración de mercancías, sin embargo, los comprobantes fiscales exhibidos únicamente señalaban como concepto ALMACENAJE, razón por la cual la autoridad fiscal consideró que en el caso concreto no se especificó la descripción del servicio, pues si realmente no sólo se realizó este último sino diversos, así debió declararse claramente en los comprobantes para cumplir con el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, también señaló que la contribuyente debió haber especificado en los comprobantes por qué bienes realizaba el almacenaje, el tiempo y en qué lugar, ya que de la documentación que presentó se desprendía que contaba con la infraestructura necesaria para almacenar los bienes (por tratarse de una empresa que proporciona servicios relativos al préstamo de mutuo con intereses, con garantía prendaria) y por tanto no se justificaba la necesidad de contratar los servicios de almacenaje de otra persona moral y en consecuencia no podían ser considerados estrictamente indispensables.

Sobre el particular, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver la Revisión Fiscal 62/2015, realiza los siguientes razonamientos.

En términos generales señala que los argumentos hechos valer por la autoridad son inoperantes porque los construye sobre una premisa falsa, consistente en que el almacenaje se dio en lugar distinto al domicilio en que se realizan las actividades del contribuyente, siendo que de la sentencia impugnada no se advierte que la sala fiscal hubiera sostenido tal hecho y tampoco se desprende tal circunstancia de los conceptos de impugnación hechos valer por la contribuyente, ya que ésta afirmó que el servicio de almacenaje se daba dentro de su sucursal y que lo que se contrató fue personal para realizar dicha función.

Ahora bien, en particular respecto al argumento que nos ocupa, relativo a que los servicios que le fueron brindados a la contribuyente correspondían a guarda, custodia, supervisión, control y administración de mercancías, siendo que los comprobantes fiscales únicamente hacían referencia al concepto de “almacenaje”, motivo por el que fueron rechazados por la autoridad al considerar que no especificaban claramente la descripción del servicio verdaderamente otorgado, concluyó que dicho argumento era ineficaz.

Para evidenciar lo anterior, transcribe la parte conducente del concepto de impugnación hecho valer por la contribuyente ante la sala, del cual se desprende que se incluyó el fragmento correspondiente a la descripción del servicio en la factura como “*almacenaje correspondiente al mes ...*”, con lo que a su juicio

demuestra que cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, ya que precisó que contrataba dicho servicio toda vez que no contaba con personal especializado para ejecutar los servicios de guarda, custodia, control, supervisión, distribución y logística de almacenaje y que éstos corresponden precisamente al almacenaje, como se puede desprender del objeto del contrato de 1º de enero de 2008 relativo a “Servicios profesionales en la guarda, custodia, control, supervisión, distribución y logística de almacenaje de valores, títulos valores y mercancía en general”.

Asimismo, transcribe los razonamientos de la sala en la sentencia objeto de la revisión fiscal, mismos que en la parte que nos interesa fueron analizados en el presente trabajo en las páginas 33 y 34 y que en obvio de repeticiones se considera aquí reproducida.

En este orden de ideas, con el fin de concluir porqué el argumento es ineficaz el citado tribunal colegiado estudia el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al momento de los hechos, que establecía los requisitos que deben cumplir las deducciones, entre los que se encuentra el correspondiente a que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad que desarrollen los contribuyentes, además señala que los gastos deben estar amparados con los documentos que reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales, especificando que entre ellos está el previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, relativo a la descripción del servicio que amparen.

Igualmente, indica que en los comprobantes fiscales se consigna el monto que se permite deducir en el caso del impuesto sobre la renta o acreditar en el impuesto al valor agregado, con el fin de que quien realiza la erogación tribute conforme a su real capacidad contributiva, aclarando que no todos los gastos son deducibles o acreditables, sino solamente aquellos que son estrictamente indispensables para la actividad que realiza el contribuyente y de la cual obtiene sus ingresos, por ello considera que la descripción del servicio a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, debe ser lo suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada era estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, pues de lo contrario el gasto no sería deducible.

De acuerdo con lo anterior, señala que del agravio de la autoridad se desprende que ésta [... *pretende la no deducibilidad de los gastos que amparan las facturas, al no ser un gasto estrictamente indispensable, porque no describen que sea por prestación de servicios profesionales de almacenaje, concepto que comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, pues dicha (sic) facturas describen únicamente “servicio de almacenaje”; unas, y “almacenaje”, otras.*]⁵⁷, pero enfatiza que no debe perderse de vista, tal y como lo precisó la sala fiscal, que el origen de las facturas se encuentra en lo pactado en el contrato de prestación de servicios del 1º de enero de 2018, específicamente en su objeto que

⁵⁷ *Ibíd.*, pág. 326

permite apreciar que el servicio de almacenaje no se refiere a un lugar físico en el que se guarden los bienes dejados en prenda, sino al de proporcionar el personal experto para el manejo y resguardo de dichos bienes, respecto de los cuales la contribuyente revisada recibió sus ingresos.

Así que el contrato de prestación de servicios pone de manifiesto el origen de las erogaciones y las facturas demuestran el monto sufragado por el contribuyente para cubrir los servicios brindados, considerando por ello que “... es dable concluir que, contrario a lo que sostiene la recurrente, la descripción de las facturas es suficientemente clara, toda vez que justifican la actividad realizada, pues de ellas es posible advertir que fueron expedidas por *****”, Sociedad Anónima de Capital Variable, con motivo del pago de los servicios de almacenaje a que se refiere el contrato de prestación de servicios de uno de enero de dos mil ocho.”⁵⁸, además de que al ser el servicio de almacenaje una erogación por la cual el contribuyente obtuvo ingresos debe considerarse estrictamente indispensable y en consecuencia deducible para efectos del impuesto sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única y acreditable para el impuesto al valor agregado.

En resumen, el argumento de la autoridad relacionado con el tema que nos ocupa fue calificado como ineficaz por considerar que de la descripción de las facturas se advierte el servicio que amparan ya que deben ser analizadas al amparo del contrato de prestación de servicios que les dio origen, como se aprecia de la transcripción siguiente:

“Lo anterior es así porque las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaron, como correctamente lo hizo la Sala fiscal, para concluir que no existe justificación legal para que la autoridad haya rechazado las deducciones por esas facturas y que del contenido de estas (sic) se advierte el concepto que amparan.”⁵⁹

No se omite comentar que la resolución recaída a la Revisión Fiscal 62/2015 confirma por mayoría de votos la sentencia definitiva de 19 de junio de 2015, emitida por la entonces Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, existiendo un voto en contra, el cual considero importante destacar ya que se refiere al requisito que deben cumplir los comprobantes fiscales relativo a la “*descripción del servicio que amparen*”. Sobre el particular, el magistrado oponente sustentó que las facturas no cumplen con el requisito que nos ocupa, ya que si el servicio recibido no se refería al lugar físico en que se guardan los bienes dejados en prenda, sino al de proporcionar personal experto para el manejo y resguardo de dichos bienes, resultaba evidente que tales facturas corresponden a la prestación de esos servicios, asimismo, agregó que la adminiculación que hace el proyecto y la sala de las facturas con el contrato de

⁵⁸ Ídem, pág. 328

⁵⁹ Ibídem, pág. 323

servicios no encuentra sustento jurídico ya que los requisitos deben contenerse en el documento fiscal que exige la ley.

Por último, concluye lo que se transcribe a continuación:

Por lo tanto, si las facturas expedidas por la empresa contratada fueron por concepto de “almacenaje”, y no describen el verdadero concepto que enumera un cúmulo de “prestación de servicios profesionales de almacenaje”, que sí comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, entonces no cumplen los requisitos exigidos en la ley, y la autoridad sí estaba en aptitud de rechazarlas.⁶⁰

⁶⁰ Ídem, pág. 341

V. ARGUMENTOS PARA SOSTENER LA HIPÓTESIS

Como se desprende del análisis a los precedentes —Amparo Directo 475/2015 y Revisión Fiscal 62/2015— que dieron origen a la tesis jurisprudencial materia del presente trabajo, los Tribunales Colegiados correspondientes estudiaron varios temas en común, a saber:

1. El requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación relativo a la “descripción del servicio o del uso o goce” que deben cumplir los comprobantes fiscales.
2. Que los gastos realizados por los servicios puedan considerarse como estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos del contribuyente.
3. Los comprobantes fiscales como elementos de prueba.
4. Los documentos anexos a los comprobantes fiscales y su correlación con éstos para efecto de cumplir con el requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparan.

En este orden de ideas, consideramos conveniente analizar cada uno de los temas citados con la finalidad de comprobar la hipótesis planteada en el presente trabajo, destacando el primero de ellos por ser el directamente relacionado con la misma.

V.1.- Requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, relativo a la “descripción del servicio o del uso o goce” que deben cumplir los comprobantes fiscales.

Con relación a dicho requisito, iniciaremos nuestro estudio precisando que la tesis jurisprudencial 2ª./J.161/2017 que se analiza hace referencia al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, el cual respectivamente señalaba:

Vigente en 2008

*“**Artículo 29-A.**- Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:*

...

*V.- Cantidad y clase de mercancías o **descripción del servicio** que amparen.”⁶¹*
(Énfasis añadido)

Vigente en 2012

*“**Artículo 29-A.**- Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:*

⁶¹ Visible en la siguiente liga:

<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoFast.aspx?IdOrd=445&IdRef=79&IdPrev=0>

...
V.- *La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.*⁶²

(Énfasis añadido)

De la transcripción se observa que la modificación no alteró la esencia de lo establecido en la citada fracción ya que únicamente fue para incluir la descripción relativa al uso o goce que pueden amparan los comprobantes fiscales, por lo que en el presente trabajo se hace referencia únicamente al precepto y fracción sin especificar su vigencia, asimismo se aclara que la modificación realizada en 2012 continúa vigente.

Una vez aclarado lo anterior, iniciamos el tema de este apartado con lo señalado en la **resolución emitida en el Amparo Directo 475/2015**, en la cual la juzgadora consideró trascendental determinar el alcance de lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, para ello, como se indicó en páginas anteriores, consideró que resultaba necesario desentrañar el significado del verbo “describir” conforme al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, concluyendo en términos generales que el vocablo “descripción” empleado por el legislador sugiere que la descripción del servicio contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto proporcionado, ya que dicho señalamiento no puede ser ambiguo. Dicha conclusión puede verificarse en las citas 47 y 49 del presente estudio.

De acuerdo con lo anterior, indicó que el emisor del comprobante tiene que detallar en qué consistió el servicio prestado considerando sus características esenciales sin llegar al extremo de incorporar elementos ajenos.

Por lo expuesto concluyó que la descripción de los comprobantes consistente en “mano de obra de calidad”, “mano de obra Apodaca”, “mano de obra torno” y “mano de obra Cerralvo”, resultaba genérica y por sí misma no permitía saber la clase de servicio que fue proporcionado a la peticionaria de amparo.

Continuamos con la **resolución emitida en la Revisión Fiscal 62/2015**, en la que el tribunal colegiado correspondiente inicia su estudio con la transcripción del concepto de impugnación hecho valer ante la sala fiscal y la respuesta de ésta al mismo, de los cuales se desprende que realmente no hay un estudio profundo del argumento de la autoridad relativo a la falta de descripción del servicio en el comprobante fiscal, pues la sala fiscal únicamente señaló que tal determinación se desvirtúa con las propias facturas de las cuales se advierte el concepto que amparan, unas “servicio de almacenaje” y otras “almacenaje”, considerando que de su sola lectura es plenamente identificable el servicio recibido por la contribuyente y que dichas facturas se ajustan al contenido del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación; circunstancia que se puede constatar en la cita 55 de este trabajo.

⁶² Visible en la siguiente liga:

<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoFast.aspx?IdOrd=445&IdRef=90&IdPrev=0>

Así, una vez analizado lo señalado en el párrafo anterior a la luz de las disposiciones legales aplicables y tomando en consideración el agravio hecho valer por la autoridad, el tribunal colegiado indicó que [... *la “descripción del servicio”* a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, debe ser lo suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada era *“estrictamente indispensables (sic) para los fines de la actividad del contribuyente”*, ...]⁶³, pero destaca que el origen de las facturas está en el contrato de prestación de servicios de 1º de enero de 2018 del cual se desprende que el servicio de almacenaje no se refiere a un lugar físico en el que se guarden los bienes que le dejan en prenda, sino al de proporcionar el personal experto para el manejo y resguardo de dichos bienes, concluyendo que contrario a lo que sostiene la recurrente la descripción de las facturas es lo suficientemente clara toda vez que justifican el pago de los servicios de almacenaje a que se refiere el contrato de prestación de servicios mencionado. La conclusión mencionada puede verificarse en la cita 58.

De acuerdo con lo anterior, las facturas deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaron.

Por último, observamos lo sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la **ejecutoria de la tesis jurisprudencial 2ª./J.161/2017**, la cual inició su estudio indicando que ya había precedentes relacionados con la “descripción del servicio o del uso a goce” que deben contener los comprobantes fiscales, en los cuales se había analizado el vocablo “describir” conforme al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, concluyendo que el mismo no es ambiguo ya que de sus acepciones se desprende que existe el elemento esencial de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades.

Con base en lo anterior, concluye que el requisito materia de este apartado se cumple cuando se señala en el comprobante fiscal la idea del servicio delimitando sus partes o propiedades, pudiendo realizarse tal descripción de manera general siempre que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial, lo cual puede verificarse con lo señalado en las citas 42, 43 y 44.

Ahora bien, del análisis a los argumentos establecidos en las tres resoluciones mencionadas, es posible desprender que todas coinciden que el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, relativo a la “descripción del servicio o del uso o goce” que amparen los comprobantes fiscales, debe hacerse de manera clara señalando los elementos que permitan identificar y delimitar el servicio brindado. Destacando la Sala Segunda de la Suprema Corte que la descripción puede hacerse de manera general siempre que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

De acuerdo con lo anterior, no existe duda respecto a cómo debe hacerse la “descripción del servicio o del uso o goce” en el comprobante fiscal, sin embargo, del análisis a las resoluciones recaídas al amparo directo y a la revisión fiscal se

⁶³ Ídem, pág. 325

observa que en ambos asuntos la descripción del servicio se realizó de manera general, pues en la primera las facturas indicaban: “*MANO DE OBRA CALIDAD, MANO DE OBRA APODACA, MANO DE OBRA TORNO Y MANO DE OBRA CERRALVO*” y en la segunda “*SERVICIO DE ALMACENAJE*” en unas y “*ALMACENAJE*” en otras.

A efecto de corroborar que la descripción de los servicios se realizó de manera general, acudimos al significado de los vocablos conforme al Diccionario de la Lengua Española.⁶⁴

mano de obra:

1. *f. Trabajo manual de los obreros.*
2. *f. Precio que se paga por el trabajo manual de los obreros.*
3. *f. Conjunto de asalariados de un país, o de un sector concreto.*

almacenaje:

1. *m. almacenamiento.*⁶⁵
2. *m. Derecho que se paga por guardar las cosas en un almacén o depósito.*

De los significados transcritos se desprende que efectivamente se trata de descripciones generales, pues el correspondiente a “mano de obra” permite saber que el servicio está relacionado con el trabajo manual de los obreros y el relativo al “almacenaje” que concierne a guardar cosas en un establecimiento, sin embargo, ninguna de las dos descripciones permite delimitar las partes o propiedades de los servicios (considerando los antecedentes ya mencionados).

No se pierde de vista que la Segunda Sala del Máximo Tribunal del país en la ejecutoria de la tesis objeto de este trabajo señaló que atendiendo a la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse, la descripción del servicio puede ser general siempre que se dé a conocer en qué consiste el mismo en su núcleo esencial, por lo que atendiendo a ello analicemos ambos.

Por lo que corresponde a la descripción del servicio consistente en “mano de obra”, es tan general que no permite conocer el núcleo esencial de éste pues como observamos su significado refiere al trabajo manual de los obreros, pero por sí misma no permite desprender con claridad qué clase de mano de obra se proporcionó o a qué se refiere específicamente el trabajo realizado, ya que como bien lo señaló el tribunal colegiado existen varios tipos —mano de obra directa, indirecta, de gestión, comercial, etc.—, por lo que en mi opinión la descripción del servicio no cumple con el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del

⁶⁴ Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.

⁶⁵ Almacenamiento.- 1. m. Acción y efecto de almacenar.

Almacenar.- 1. tr. Poner o guardar en almacén. 2. tr. Reunir, guardar o registrar en cantidad algo. Almacenar libros, datos, informaciones. Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.

Código Fiscal de la Federación. En este mismo sentido se pronunció la sala correspondiente.

Ahora bien, por lo que corresponde a la descripción general del servicio de “almacenaje”, la misma lleva implícita la esencia del servicio, ya que conforme a su significado se refiere a la acción de guardar cosas en algún lugar, por lo que considero que dicha descripción cumple con el requisito señalado en el artículo citado en el párrafo anterior, sin embargo, no alcanza por sí sola a cubrir los servicios de guardia, custodia, supervisión, control y administración que fueron los que realmente se brindaron en el caso analizado, pues éstos no son sinónimos de almacenaje y no se desprenden del propio comprobante fiscal sino de un documento ajeno como lo es el contrato de prestación de servicios.

Lo anterior, toda vez que de conformidad con lo establecido en el Diccionario de la Lengua Española, el significado de los servicios brindados —en la acepción que pudiera tener relación con el almacenaje—, corresponde al siguiente:

guardia:

3. f. *Defensa, custodia, protección.*

custodia:

1. f. *Acción y efecto de custodiar*⁶⁶.

supervisión:

1. f. *Acción y efecto de supervisar*⁶⁷.

control:

1. m. *Comprobación, inspección, fiscalización, intervención.*

administración:

1. f. *Acción y efecto de administrar*⁶⁸.

Como se observa claramente ninguno de los servicios citados coincide con lo que es el servicio de almacenaje, pues como quedó especificado en párrafos anteriores éste corresponde a guardar cosas en algún espacio, por lo que no cabe la menor duda que la descripción de dicho servicio asentada en las facturas por sí misma no puede incluir a los servicios mencionados.

Por lo expuesto, en mi opinión el asunto relacionado con los servicios de almacenaje no fue correctamente analizado desde la sala correspondiente del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que ésta valoró las facturas al amparo del contrato de prestación de servicios y concluyó que la descripción de las mismas alcanzaba los servicios establecidos en el contrato,

⁶⁶ Custodiar.- 1. tr. Guardar algo con cuidado y vigilancia. Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.

⁶⁷ Supervisar.- 1. tr. Ejercer la inspección superior en trabajos realizados por otros. Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.

⁶⁸ Administrar.- 3. tr. Ordenar, disponer, organizar, en especial la hacienda o los bienes. Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.

situación que se repitió por el tribunal colegiado que conoció de la revisión fiscal pues consideró que las facturas derivan precisamente del contrato.

Para corroborar lo anterior, conviene mencionar el voto particular realizado por uno de los magistrados del tribunal colegiado que conoció del asunto, el cual sustentó que las facturas no cumplen con el requisito relativo a la descripción del servicio, pues si éste no se refería al lugar físico en que se guardan los bienes dejados en prenda, sino al de proporcionar personal experto para el manejo y resguardo de dichos bienes, resultaba evidente que tales facturas corresponden a la prestación de esos servicios y no al de almacenaje que es el que describen, agregando que la adminiculación que hace el proyecto y la sala de las facturas con el contrato de prestación servicios no encuentra soporte jurídico ya que los requisitos deben contenerse en el documento fiscal que exige la ley, es decir, en las facturas, por lo cual consideró que la autoridad sí estaba en aptitud de rechazarlas. Lo señalado se confirma con la cita 60 del presente trabajo.

Así, toda vez que la sala fiscal y el tribunal que conoció de la revisión hicieron referencia al contrato de prestación de servicios adminiculándolo con las facturas, es que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación partió de ese contexto para formular las preguntas que tiene que cumplir como requisito para determinar la existencia de una contradicción de criterios, sin embargo, a mi juicio la que indica “¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?” es imprecisa ya que hace referencia a la posibilidad de **detallar** la descripción del servicio en un documento diferente al comprobante fiscal, situación que implica que dicha descripción ya se realizó en el citado comprobante y únicamente se tratará o relatará minuciosa y circunstanciadamente en otro documento, cualquiera que sea, situación que no ocurrió en los casos analizados pues como quedó demostrado la descripción del servicio se realizó de manera general.

Lo anterior es así, ya que el Diccionario de la Lengua Española indica que el significado de detallar es: “1. tr. Tratar o referir algo por partes, minuciosa y circunstanciadamente.”⁶⁹

En este orden de ideas, toda vez que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación inició su estudio respecto de la contradicción de tesis de una pregunta formulada de manera inexacta, no es posible concluir que el criterio sostenido en la tesis 2ª./J.161/2017 sea incorrecto, pues precisamente **sustenta que la descripción del servicio debe contenerse en el comprobante fiscal pero sus pormenores pueden constar en un documento distinto**, lo cual constituye una respuesta lógica a la pregunta de partida cuya esencia era si dicha descripción únicamente puede constar en el comprobante o es posible que se detalle en documento distinto.

⁶⁹ Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.

Aunado a lo expuesto, una vez aclarado que efectivamente la descripción del servicio se puede detallar a través de un documento distinto al comprobante fiscal, como lo sostiene la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se analiza, considero conveniente mencionar que la adminiculación de las facturas con los contratos de prestación de servicios que realizaron la sala fiscal respectiva y el tribunal colegiado que conoció de la Revisión Fiscal 62/2015 para concluir que el servicio de almacenaje no se refiere a un lugar físico en el que se guarden los bienes dejados en prenda sino a proporcionar el personal experto para el manejo y resguardo de los mismos, de ninguna manera puede ubicarse dentro del vocablo “detallar”, pues como mencionamos éste comprende relatar minuciosa o circunstanciadamente lo que se señaló en el comprobante fiscal y en el caso concreto en dicho comprobante se indicó otro servicio como ya quedó analizado.

De acuerdo con lo señalado en mi opinión la adminiculación realizada implicó subsanar la deficiencia de la descripción del servicio asentada en el comprobante fiscal, ya que conforme a lo establecido en el Diccionario de la Lengua Española, el significado de la palabra “subsanar” es: “1. tr. *Disculpar o excusar un desacierto o delito.* 2. tr. *Reparar o remediar un defecto.* 3. tr. *Resarcir un daño.*”⁷⁰ y en el asunto analizado se corrigió el defecto de la descripción del servicio en el comprobante fiscal.

No se omite señalar que el tribunal colegiado que conoció del Amparo Directo 475/2015, sí se percató de la situación a la que hace referencia el párrafo que antecede, pues precisamente declaró infundado el agravio de la quejosa por el que pretendió que se valorara la descripción del servicio asentada en los comprobantes fiscales —mano de obra— adminiculándola con los demás documentos presentados, pues consideró que la descripción del servicio necesariamente debe contenerse en el comprobante, discerniendo que lo que pretendió la quejosa es subsanarla con documentos distintos; circunstancia que puede verificarse con la cita 51.

Por todo lo expuesto y partiendo del hecho de que la mencionada Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tuvo conocimiento y analizó los precedentes que dieron origen a la contradicción de criterios de los que surgió la tesis 2ª./J.161/2017, y de los cuales, como quedó asentado en páginas anteriores, se observa que la “*descripción del servicio*” en los comprobantes fiscales se hizo de manera general, es que llego a la conclusión de que esta tesis permite especular que la descripción a que hace referencia al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación pueda hacerse de esta manera sin delimitar el núcleo esencial del servicio, lo que serviría de defensa en un asunto donde los servicios se hayan descrito igualmente de manera general, pues hábilmente se haría referencia a la descripción de los señalados en la ejecutoria y se haría valer que se aceptaron documentos relacionados con los comprobantes fiscales para “pormenorizar” el servicio de que se trate, cuando en realidad se estaría subsanando la descripción del servicio, como sucedió en el caso relacionado con

⁷⁰ Ídem

la revisión fiscal 62/2015, por lo que considero que esta situación viola los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

Lo anterior es así, ya que de conformidad con lo señalado en la parte correspondiente del capítulo referente a marco teórico, el principio de seguridad jurídica implica, entre otras cosas, que las disposiciones legales al ser de carácter general sean conocidas, aplicadas y respetadas por todos, esto es, Estado y ciudadanos, por lo que al establecer el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación que el comprobante fiscal debe contener, entre otros requisitos, la descripción del servicio que ampara y al haber definido la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación cómo debe hacerse dicha descripción, tanto las autoridades como los gobernados deben de apegarse a ello.

En este orden de ideas, el precepto citado en el párrafo que antecede debe ser aplicado y respetado por todos en los términos que la autoridad competente estableció, pues de lo contrario, como sucedió en uno de los casos analizados, se realizan distorsiones que pueden traer como consecuencia que algunos sí puedan hacer deducibles y/o acreditables los gastos que realizan y otros no, transgiriéndose claramente el principio de seguridad jurídica, pues como lo estableció la citada Suprema Corte éste parte de una primicia de certeza en cuanto a la aplicación de las disposiciones legales, siendo la ley la que define el actuar de las autoridades, las cuales están obligadas a aplicarla a fin de no vulnerar los derechos de los gobernados, sin perder de vista que éstos también están obligados a respetarla.

Lo anterior, a fin de que una misma situación bajo circunstancias iguales de tiempo siempre tenga la misma consecuencia.

Asimismo, si la autoridad no se apega a lo indicado por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación y lo establecido respecto al mismo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, también vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad pues estaría actuando de acuerdo a su voluntad o capricho al no tener elementos para justificar su actuación ya que al estar debidamente normado como debe realizarse la descripción del servicio en el comprobante fiscal necesariamente debe ajustarse a ello.

No omito comentar, que en la parte de Análisis de la Resolución Recaída a la Revisión Fiscal 62/2015 del capítulo correspondiente a análisis de los precedentes, en mi opinión, se puede observar una clara violación al principio de interdicción de la arbitrariedad por parte de la entonces Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, ya que la citada sala únicamente señaló que de la sola lectura de las facturas es plenamente identificable el servicio recibido por la contribuyente considerando que se ajustaban al contenido del artículo 29-A, fracción V, del Código Federal de la Federación, sin dar una explicación del por qué llegó a esa conclusión, mientras que el mencionado tribunal indicó que a su juicio el servicio de almacenaje descrito en la factura cumplía con

el requisito establecido en el mencionado precepto, toda vez que se refería al contrato de prestación de servicios celebrado por la contribuyente, sin exponer nada respecto a que la esencia del servicio de almacenaje no correspondía realmente a los servicios recibidos —guardia, custodia, supervisión, control y administración—, por lo que es evidente que actuaron de acuerdo a su voluntad sin apegarse a lo indicado por la Suprema Corte de la Justicia de la Nación respecto a cómo debe hacerse la descripción del servicio en el comprobante fiscal.

Aunado a lo anterior, cabe resaltar que el Máximo Tribunal indicó que el principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario se manifiesta específicamente en la certeza del derecho y la prohibición de la arbitrariedad, lo cual comprende que los contribuyentes “sepan a qué atenerse” respecto de lo establecido en los ordenamientos legales y la actuación de la autoridad para que nunca se encuentren en estado de indefensión, por lo que en el caso objeto de este análisis, en mi opinión, la forma de no transgredir los principios citados sería que las autoridades, ya sean administrativas o judiciales, verifiquen en primera instancia que la descripción del servicio asentada por los contribuyentes en el comprobante fiscal se haya realizado delimitando sus partes o propiedades o si es de manera general dando a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial, y una vez constatado ello entonces se analicen otras cuestiones, por ejemplo, si los gastos realizados por esos servicios serían o no deducibles o acreditables allegándose para tal efecto de los documentos que consideren necesarios.

V.2. Que los gastos realizados por los servicios puedan considerarse como estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos del contribuyente.

Con relación a este punto, observamos que en la **resolución emitida en el Amparo Directo 475/2015**, se hace referencia al tema de la estricta indispensabilidad de los gastos efectuados por la contribuyente por concepto de mano de obra, sin embargo, no se estudia de fondo ya que se estima que no es posible determinar si dichos gastos cumplen con tal característica debido a que las facturas exhibidas señalan de forma genérica el servicio.

Específicamente se expresa que en las facturas se plasmó que el servicio prestado consistió en “mano de obra de calidad”, “mano de obra Apodaca”, “mano de obra torno” y “mano de obra Cerralvo”, considerando, como ya se mencionó, que tal descripción por sí misma no permitía saber en qué consistió dicho servicio y por tanto si el gasto efectuado era indispensable para la actividad comercial de la contribuyente y procedía su deducción o acreditamiento.

Por su parte, de la **resolución emitida en la Revisión Fiscal 62/2015** se observa que el tema correspondiente a este punto fue desarrollado desde la resolución emitida por la sala fiscal y continuó su estudio el tribunal colegiado, analizando el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al momento de los hechos, concluyendo que conforme al mismo las deducciones tienen que cumplir ciertos requisitos, entre los que se encuentran el relativo a que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y estar amparadas

con la documentación que reúna los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales, quedando incluido el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, correspondiente a la “descripción del servicio”, el cual fue analizado en el apartado anterior.

Al respecto, el citado tribunal señaló que la contribuyente había manifestado que le resultaba necesario contratar un servicio especial que garantizara la custodia, supervisión, control y administración de los bienes que sus clientes le dejaban en prenda, toda vez que no cuenta con personal especializado para ejecutar esos servicios y que éstos corresponden precisamente al almacenaje que se describe en las facturas, como se desprende del contrato de prestación de servicios que celebró el 1º de enero de 2008, por lo que al apreciarse del citado contrato que el servicio de almacenaje no se refiere a un lugar físico en el que se guarden los bienes dejados en prenda sino a proporcionar el personal experto para el manejo y resguardo de los mismos y al ser estas actividades parte de donde obtiene sus ingresos, dedujo que la descripción del servicio contenida en las facturas permite realizar un juicio de valor que lleva a concluir que esos gastos eran estrictamente indispensables, en consecuencia deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y acreditables para el impuesto al valor agregado.

Sobre este punto en particular, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la **ejecutoria de la tesis jurisprudencial 2ª./J.161/2017** no se pronunció.

No obstante lo anterior, consideré pertinente mencionar este punto en el estudio que se realiza por la relación tan estrecha que tiene con el requisito que deben cumplir los comprobantes fiscales relativo a la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, pues como se observó en los precedentes que dieron origen a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 que se examina, dicha descripción constituye el punto de partida para estar en posibilidad de analizar si el gasto efectuado es estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, es decir, si el gasto que se pretende deducir se encuentra vinculado con la obtención de sus ingresos, como lo ha interpretado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.⁷¹

En efecto, de conformidad con lo señalado en el punto anterior, resulta primordial que la “descripción del servicio o del uso o goce” en el comprobante fiscal se realice como la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación lo ha establecido⁷², pues uno de los requisitos que deben cumplir las deducciones es estar soportadas con dicho comprobante y si éste en principio no ampara el servicio resultaría

⁷¹ Jurisprudencia 1a./J.103/2009 “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”, Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXX, Diciembre de 2009 Pág. 108

⁷² Señalando en el comprobante fiscal la idea del servicio delimitando sus partes o propiedades, pudiendo realizarse tal descripción de manera general siempre que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

innecesario determinar si el gasto efectuado es estrictamente indispensable, como lo hicieron la sala y el tribunal colegiado involucrados en el Amparo Directo 475/2015.

Lo anterior, no significa que la estricta indispensabilidad de un gasto pueda ser determinada únicamente por la descripción del servicio o del uso o goce que se establezca en el comprobante fiscal, ya que para ello, en mi opinión, se podrá tomar en consideración lo establecido en otros documentos, como lo sería un contrato de prestación de servicios, pues lo que se pretende determinar es que el gasto amparado en el comprobante fiscal que se pretende deducir se encuentre vinculado con la obtención del ingreso y para ello la autoridad en uso de sus facultades de comprobación podrá requerir cualquier documento que le permita comprobar tal circunstancia, pero siempre partiendo de que se cuenta con el comprobante fiscal que ampara el gasto y la operación.

Sobre el punto objeto de este apartado, considero importante reiterar que únicamente se menciona por la relación que tiene con el requisito que deben cumplir los comprobantes fiscales relativo a la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, ya que el hecho de determinar si un gasto es estrictamente indispensable para los fines de la actividad de un contribuyente sería materia de otro análisis, tan es así que ni la propia Sala del Máximo Tribunal Nacional lo estudio al emitir la tesis jurisprudencial materia del presente estudio.

V.3. Los comprobantes fiscales como elementos de prueba.

Al respecto, de la **resolución emitida en el Amparo Directo 475/2015** se advierte que el tribunal correspondiente revisó el alcance de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, determinando que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales pero especificó que precisamente para que tengan esos efectos deben cumplir con requisitos adicionales establecidos en el citado código y en las demás disposiciones fiscales, pues no cualquier medio de convicción puede ser considerado como comprobante fiscal.

Por su parte, en la **resolución emitida en la Revisión Fiscal 62/2015** únicamente se menciona que a través de los comprobantes fiscales se consiga el monto que se permite deducir para efectos del impuesto sobre la renta o acreditar para el impuesto al valor agregado, con el fin de que quién realice el gasto tribute conforme a su real capacidad contributiva.

Así, en el caso específico señala que las facturas demuestran el monto sufragado por el contribuyente para cubrir la cantidad correspondiente a los servicios de almacenaje que le fueron brindados en cumplimiento del contrato de prestación de servicios.

Respecto a los comprobantes fiscales, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la **ejecutoria de la tesis jurisprudencial**

2ª./J.161/2017, indicó que en diversos antecedentes había precisado que éstos son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades en que intervienen para efectos fiscales, de tal manera que si éstas dan lugar al pago de impuestos deben emitir o solicitar el comprobante fiscal correspondiente.

Asimismo, precisó que en lo general los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación prevista en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, y en lo particular con lo que establezcan las demás leyes fiscales, especificando que su función es dejar constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución para determinar cuál es la situación fiscal de un contribuyente en concreto, ya que conforme a la operación de las leyes fiscales se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos siempre que cumplan con todos los requisitos que establezcan éstas, pues de lo contrario no podrían ser considerados como comprobantes fiscales.

Por último, después de analizar varios ejemplos relacionados con la interpretación que ha sustentado dicha sala respecto a los requisitos y funciones de los comprobantes fiscales, concluyó que el hecho de que los contribuyentes cuenten con éstos no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues en caso de tener alguna duda sobre los mismos pueden requerir la información que consideren necesaria.

De acuerdo con lo anterior, a pesar de que los juzgadores no realizaron estudios profundos de los comprobantes fiscales, pues prácticamente reproducen lo que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sustentó en la tesis 1a. CLXXX/2013 a la cual se hizo referencia en la parte correspondiente a comprobantes fiscales del capítulo de marco teórico, es posible determinar la trascendencia que tienen ya que, como bien quedó asentado, no cualquier comprobante tiene efectos fiscales sino sólo aquéllos que cumplen con los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación y las diversas leyes de la materia, siendo únicamente éstos los que se consideran elementos de convicción o de prueba para las autoridades fiscales.

En este sentido, resultan tan trascendentes los comprobantes fiscales que no podemos perder de vista su puntual regulación en el Código Fiscal de la Federación y la Resolución Miscelánea Fiscal, además del perfeccionamiento que con el paso del tiempo han ido adquiriendo a través de dichas disposiciones legales, hasta concluir en los actuales Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que se encuentran validados por el Servicio de Administración Tributaria, quien incluso les incorpora un sello digital con el fin de que precisamente puedan cumplir con su función de medios de prueba o de convicción, pues a través de ellos se deja constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución.

Así, de conformidad con lo expuesto podemos desprender claramente la importancia que tienen los comprobantes fiscales como elementos de convicción o

prueba respecto de los hechos o actos asentados en los mismos, sin perder de vista que para ello tienen que cumplir con ciertos requisitos, como la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, por lo que si dicha descripción no permite desprender cuál realmente fue el servicio realizado, como a mi juicio sucede en los precedentes analizados, el comprobante fiscal no cumple con tal requisito y en consecuencia pierde su función como elemento de prueba.

En resumen, podemos decir que nuestra legislación considera tan importantes los comprobantes fiscales como medios de prueba o de convicción que por ello les establece de manera precisa un cúmulo de requisitos que deben cubrir, de tal forma que si no se satisfacen simplemente se considera que no cumplen con su función, por lo que en mi opinión resulta incongruente que el requisito relativo a la descripción del servicio en el comprobante fiscal pueda ser subsanado por otro documento, como sucedió en el precedente relativo a la Revisión Fiscal 62/2015, pues ello desvirtuaría la función de los comprobantes fiscales como medios de prueba o convicción y de nada serviría que estuvieran regulados con tanta precisión en las disposiciones ni el esfuerzo que se ha hecho para tal efecto.

No pasa desapercibido comentar que el hecho de que en algunos casos se acepte como comprobante fiscal un documento —factura— que no cumple con los requisitos que prevén los ordenamientos legales, transgrede los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, pues al ser la ley un ordenamiento de carácter general e imparcial tiene que ser obedecida por todos y aplicársele a todos sin distinción alguna, de tal manera que no se genere incertidumbre, pues como quedó explicado el primero de los principios parte de una base de certeza que incluye tanto el conocimiento de la disposición legal como su aplicación efectiva a fin de no vulnerar los derechos de los gobernados, y el segundo impide a las autoridades actuar conforme a su capricho o voluntad sin atender a lo establecido en la ley.

Asimismo, el que se acepten diversos documentos —como los contratos de prestación de servicios— para subsanar la descripción del servicio que no se realizó correctamente en el comprobante fiscal, elimina a éste como elemento o medio de prueba, lo cual también implica una violación a los citados principios, pues permite que por un actuar injustificado se desvirtúe la función para la cual la propia ley lo creó.

V.4. Los documentos anexos a los comprobantes fiscales y su correlación con éstos para efecto de cumplir con el requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparan.

Con relación a este punto, observamos que en la **resolución emitida en el Amparo Directo 475/2015**, se declaró infundado el agravio de la quejosa por el que pretendía que se valorara la descripción del servicio asentada en las facturas adminiculándola con los demás documentos presentados —contrato de prestación de servicios, pagos de cuotas obrero patronales, listado de nóminas, reporte de control de acceso de los trabajadores—, pues el tribunal consideró que de acuerdo

al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, la descripción del servicio necesariamente debe contenerse en el comprobante fiscal, concluyendo que lo que pretendía la quejosa era subsanarla.

Por su parte, en la **resolución emitida en la Revisión Fiscal 62/2015** se declara ineficaz el agravio de la autoridad por el que señaló que las facturas no describían los servicios realmente brindados, consistentes en custodia, supervisión, control y administración de mercancías, porque únicamente señalaban “servicio de almacenaje” unas y “almacenaje” otras, concluyendo que la descripción del servicio en las facturas sí cubría los realmente realizados ya que debían ser analizadas al amparo del contrato de prestación de servicios que presentó la quejosa, pues derivaban de éste.

Ahora bien, respecto al punto que nos ocupa la **ejecutoria de la tesis jurisprudencial 2ª./J.161/2017**, indicó que por regla general la descripción del servicio debe realizarse en el comprobante fiscal de manera clara, dando la idea del mismo delimitando sus partes o propiedades, pero consideró posible que los pormenores del servicio se contengan en un documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación del servicio.

Como se desprende de la síntesis del tema objeto de este punto, en las dos primeras resoluciones citadas efectivamente existe una contradicción en sus puntos de vista, pues la primera contundentemente establece que la descripción del servicio necesariamente debe estar en el comprobante fiscal sin involucrar algún otro documento, mientras que la segunda toma en consideración el contrato de prestación de servicios exhibido y realiza una interpretación ingeniosa para decir que lo establecido en la factura alcanza otros servicios que no se describen en la misma, como ya se explicó en otro punto, sin embargo, en la ejecutoria se analiza el hecho de que la descripción del servicio asentada en el comprobante fiscal pueda ser detallada en otros documentos, circunstancia que desde mi punto de vista no correspondía a la contradicción de criterios que realmente existía respecto a la descripción del servicio señalada en las facturas, pero no hay que perder de vista que se llegó a esa conclusión porque la pregunta de la que partió el análisis fue imprecisa como también ya se comentó.

Así, partiendo precisamente de que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis objeto de este estudio, sostuvo: i) la descripción del servicio debe realizarse en el comprobante fiscal de manera clara, dando la idea del mismo delimitando sus partes o propiedades y ii) es posible que los pormenores del servicio se contengan en un documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación del servicio, es que en mi opinión se desprende la hipótesis de este trabajo, ya que si no existe duda de cómo debe hacerse la descripción del servicio en el comprobante fiscal, resulta confuso decir que los pormenores para determinar lo que integra dicho servicio pueden contenerse en un documento distinto, pues si partimos de que la esencia del servicio está asentada en el propio comprobante fiscal no sería necesario especificar más para saber qué lo integra, pues ello llevaría a concluir que tal esencia no se puede desprender del

comprobante, en todo caso si se requieren saber circunstancias particulares —pormenores— de dicho servicio, la autoridad haría uso de sus facultades de comprobación para requerir cualquier documento y conocer precisamente esos pormenores, pues como se señaló los comprobantes fiscales no restringen el ejercicio de las facultades de comprobación.

Además de lo anterior, contribuye con la hipótesis de este trabajo el hecho de que en los precedentes analizados la descripción del servicio asentada en las facturas se haya realizado de manera genérica sin alcanzar los servicios que realmente fueron brindados (como quedó analizado) y no obstante ello la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación formuló la pregunta requerida para resolver la contradicción de criterios haciendo referencia a la posibilidad de detallar la descripción del servicio en un documento distinto al comprobante fiscal, lo cual hace parecer que consideró que la descripción era correcta.

No omito finalizar este punto, señalando que en mi opinión la descripción del servicio asentada en el comprobante fiscal no debe administrarse con otros documentos para determinar lo que integra la prestación de éste, pues de conformidad con lo señalado por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación el requisito relativo a la “descripción del servicio” se cumple cuando se señala en el comprobante fiscal la idea del mismo delimitando sus partes o propiedades, pudiendo realizarse tal descripción de manera general siempre que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial, por lo que con tales elementos es posible desprender la esencia de lo que integra el servicio. Considerando además que la esencia del comprobante fiscal es ser elemento de prueba de que se efectuó esa operación.

De acuerdo con lo anterior, una vez que el comprobante fiscal ha cumplido con todos los requisitos que exigen las disposiciones fiscales, entre los que se comprende la descripción del servicio, entonces podrá tener efectos fiscales y servir como punto de partida para analizar si los gastos que ampara pueden ser considerados estrictamente indispensables y en consecuencia ser deducibles para efectos del impuesto sobre la renta o acreditables para el impuesto al valor agregado, siendo en mi opinión hasta el momento en que quiere dársele efectos fiscales cuando resulta necesario allegarse de otros documentos para conocer los pormenores del servicio prestado.

Por último, no pasa desapercibido comentar que el hecho de que se permita administrar diversos documentos con los comprobantes fiscales en los que la descripción del servicio se realice de manera general para realmente subsanar dicha descripción, como sucedió en uno de los casos analizados, viola el principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad ya que no existe fundamento jurídico para permitir tal administración, pues como hemos reiterado está perfectamente claro cómo debe hacerse la descripción del servicio en el comprobante fiscal, por lo que es posible desprender un actuar arbitrario.

VI. CONCLUSIONES

1.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto a cómo se cumple con el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, concluyendo que se cumple cuando se señala en el comprobante fiscal la idea del servicio delimitando sus partes o propiedades, pudiendo realizarse tal descripción de manera general siempre que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

2.- De conformidad con el numeral anterior, no existe duda de cómo debe hacerse la descripción del servicio en el comprobante fiscal, así que del análisis a los precedentes objeto de este trabajo —resoluciones recaídas al amparo directo y a la revisión fiscal— se observó la siguiente descripción, en el primero: “MANO DE OBRA CALIDAD, MANO DE OBRA APODACA, MANO DE OBRA TORNO Y MANO DE OBRA CERRALVO” y en el segundo “SERVICIO DE ALMACENAJE” en unas y “ALMACENAJE” en otras, es decir, las descripciones se realizaron de manera general.

3.- Tomando en cuenta que la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que la descripción del servicio puede hacerse de manera general siempre que se dé a conocer el núcleo esencial del mismo, se analizaron los precedentes mencionados y se observó que el correspondiente a “mano de obra” no permite determinar la esencia del servicio realizado pues únicamente se sabe que está relacionado con el trabajo manual de los obreros, y el relativo al “almacenaje” sí permite establecer la esencia del servicio que corresponde a guardar cosas en algún lugar, sin embargo, no coincide con los servicios que realmente fueron prestados pues éstos consistieron en guardia, custodia, supervisión, control y administración y de conformidad con el análisis de sus definiciones no son sinónimos de almacenaje.

4.- La sala fiscal y el tribunal que conoció de uno de los precedentes —revisión fiscal— para llegar a la conclusión de que el servicio de almacenaje asentado en las facturas alcanzaba los de guardia, custodia, supervisión, control y administración hicieron referencia al contrato de prestación de servicios exhibido por la contribuyente adminiculándolo con las facturas, y de este contexto partió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para formular las preguntas que tiene que cumplir como requisito para determinar la existencia de una contradicción de criterios, sin embargo, en mi opinión la que señala: “*¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?*” es imprecisa ya que hace referencia a la posibilidad de detallar la descripción del servicio en un documento diferente al comprobante fiscal, situación que desde mi punto de vista implica que dicha descripción ya se realizó en el citado comprobante y únicamente se relatará minuciosa y circunstanciadamente en otro documento.

5.- La adminiculación a que hace referencia el numeral anterior, en mi opinión implicó subsanar la deficiencia de la descripción del servicio asentada en el comprobante fiscal, ya que atendiendo al significado de la palabra “subsanar” se corrigió el defecto de la descripción del servicio en el comprobante fiscal.

6.- Considerando lo señalado en el numeral 4, no es posible concluir que el criterio sostenido en la tesis 2ª./J.161/2017 sea incorrecto, pues sustenta que la descripción del servicio debe contenerse en el comprobante fiscal pero sus pormenores pueden constar en un documento distinto, lo cual constituye una respuesta lógica a la pregunta de inicio cuya esencia era si dicha descripción únicamente puede constar en el comprobante o es posible que se detalle en documento distinto.

7.- Por lo expuesto en los numerales que anteceden y considerando que la citada sala tuvo conocimiento y analizó los precedentes de los que surgió la tesis 2ª./J.161/2017, en los cuales la “descripción del servicio” en las facturas se hizo de manera general, sin que en uno de los casos fuera posible desprender la esencia del servicio, y en el otro la esencia no correspondía a los servicios que realmente se realizaron, es que llegó a la conclusión de que esta tesis permite especular que la descripción a que hace referencia al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación pueda hacerse de esa manera, pues finalmente se analizaron los casos sin decir nada respecto a la descripción del servicio como si la misma hubiera sido correcta, por lo que válidamente dicha circunstancia podría hacerse valer en una defensa para lograr que se acepten otros documentos y adminicularlos con las facturas de tal forma que se subsane el defecto de la descripción del servicio.

8.- Los comprobantes fiscales de conformidad con la legislación de la materia son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan los actos o actividades que realizan para efectos fiscales, pero para que tengan tales efectos deben cumplir con determinados requisitos, entre los que se encuentra la descripción del servicio, por lo que si ésta no permite desprender cuál realmente fue el servicio realizado, el requisito se considera incumplido y simplemente los comprobantes fiscales no cumplen con su función de ser elementos de prueba, ya que a través de ellos se deja constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución.

9.- El hecho de que en las facturas se haya asentado una descripción del servicio de manera general que no delimitó la esencia del mismo y aun así se hayan aceptado como comprobantes fiscales por haber permitido su adminiculación con otros documentos para subsanar dicha descripción, en mi consideración transgredió los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad ya que con estas conductas se incumplió con el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación y lo señalado por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación relativo a cómo se cumple con tal requisito, pues al ser la ley un ordenamiento de carácter general e imparcial tiene que ser obedecida por autoridades y ciudadanos y aplicársele a todos sin distinción alguna, de tal manera que no se genere incertidumbre, ya que el primero de los principios

parte de una base de certeza que incluye tanto el conocimiento del precepto legal como su aplicación eficaz a fin de no vulnerar los derechos de los gobernados, y el segundo impide a las autoridades actuar conforme a su capricho o voluntad sin tener elementos para justificar su actuación y sin apegarse a lo establecido en la ley.

10.- La forma de no transgredir los principios citados en el numeral que antecede, en mi consideración, sería que las autoridades verifiquen en primera instancia que la descripción del servicio asentada en el comprobante fiscal se haya realizado delimitando sus partes o propiedades o si es de manera general dando a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial, y una vez constatado ello entonces se analicen otras cuestiones, por ejemplo, si los gastos realizados por esos servicios serían o no deducibles o acreditables reuniendo para tal efecto los documentos que consideren necesarios y adminiculando éstos con la descripción del servicio asentada en el comprobante para conocer los pormenores del mismo, no para subsanar dicha descripción.

VI. BIBLIOGRAFÍA

Amezcuca Gutiérrez, Gustavo. “Estudio de Derecho Fiscal. Los Principios del Derecho Frente a la Arbitrariedad Fiscal”, Editorial: ABC, 4a edición, México 2014.

Amorós Dorda, Francisco Javier. “Seguridad Jurídica”. Fundación Sociedad de la Información-SOCINFO. “Seminario “Seguridad Jurídica y Administración Electrónica”. España, 9 de mayo de 2012.

Azúa Reyes, Sergio T. “Los Principios Generales del Derecho”, Editorial Porrúa, Quinta Edición, México 2007.

Burgoa O., Ignacio. “Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo”, Editorial Porrúa, Quinta Edición, Primera Reimpresión, México 1998.

Burgoa, Ignacio, “Las Garantías Individuales”, Editorial Porrúa, 23ª edición, México 1991.

Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española, 23ª edición (2014). Visible en la liga: <http://dle.rae.es/?w=diccionario>

García Amado, Juan Antonio. “¿Existe discrecionalidad en la decisión judicial?”. Revista Isegoría, España, Núm. 35, julio-diciembre, 2006, ISSN: 1130-2097.

García Enterría, Eduardo. “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional?”, Revista de Administración Pública, España, Núm. 124, Enero-abril 1991.

García Manrique, Ricardo. “Acerca del valor moral de la seguridad jurídica”, Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho, No. 26, España 2003, ISSN0214-8876.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. “Enciclopedia Jurídica Mexicana”. Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, Primera edición, México 2002, Tomos V, M-P y VI, Q-Z.

Jinesta L., Ernesto. “Motivación de la actuación administrativa y principio de interdicción de la arbitrariedad: legitimación democrática de las Administraciones Públicas”. Visible en la liga: <https://app.vlex.com/#vid/685320829>

López Oliva, José O. “La consagración del principio de seguridad jurídica como consecuencia de la Revolución Francesa de 1789”, Revista Prologómenos, Derechos y Valores, Bogotá, D.C. Colombia— Volumen XIV -No. 28- Julio-Diciembre 2011- ISSN 0121-182X

Martínez Salcedo, Juan Carlos. “Codificación del derecho, interpretación de la ley y discrecionalidad judicial”, Revista Civilizar Ciencias Sociales y Humanas (en línea), Vol. 15, No. 29, Colombia, julio-diciembre de 2015, ISSN:1657-8953, Visible en la liga: <https://doi.org/https://doi.org/10.22518/16578953.473>

Munné, Guillermo J., "Certeza en el Derecho Una propuesta conceptual sobre la Seguridad Jurídica", Revista Alegatos, Vol. 18, No. 58, México, septiembre/diciembre de 2004.

Ortiz Treviño, Rigoberto Gerardo. "La seguridad jurídica los derechos humanos en la jurisprudencia mexicana", Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México. 2004.

Pérez Luño, Antonio-Enrique. "La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia", Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED, ISSN 1133-1259, núm. 15, España, 2000.

Preciado Hernández, Rafael. "Lecciones de Filosofía del Derecho", Textos universitarios UNAM, Facultad de Derecho, Tercera edición, 1997, México, D.F.

Soleil, Sylvain. "La formación del derecho francés como modelo jurídico", Revista de Estudios Histórico-Jurídicos (en línea), Chile, 2006, ISSN Impreso: 0716-5455, No. 28.

Solís Farías, Adolfo Cuauhtémoc. "El principio de seguridad jurídica, el lugar donde converge la certeza ordenadora, certeza jurídica y certidumbre jurídica en la rama tributaria". Derechos Humanos y Garantías en materia tributaria. Visible en la liga: [http://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj-
jH1sLPcAhVOXq0KHQ8gB9MQFggoMAA&url=http%3A%2F%2Fadfebc.org.mx%
2Fwp-content%2Fuploads%2F2017%2F08%2FEL-PRINCIPIO-DE-SEGURIDAD-
JURI%25CC%2581DICA-EL-LUGAR-DONDE-CONVERGE-LA-CERTEZA-
ORDENADORA-CERTEZA-JURI%25CC%2581DICA-Y-CERTIDUMBRE-
JURI%25CC%2581DICA-EN-LA-RAMA-
TRIBUTARIA.pdf&usq=AOvVaw3c3G65amyAi-RcMQaPA Ko](http://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj-
jH1sLPcAhVOXq0KHQ8gB9MQFggoMAA&url=http%3A%2F%2Fadfebc.org.mx%
2Fwp-content%2Fuploads%2F2017%2F08%2FEL-PRINCIPIO-DE-SEGURIDAD-
JURI%25CC%2581DICA-EL-LUGAR-DONDE-CONVERGE-LA-CERTEZA-
ORDENADORA-CERTEZA-JURI%25CC%2581DICA-Y-CERTIDUMBRE-
JURI%25CC%2581DICA-EN-LA-RAMA-
TRIBUTARIA.pdf&usq=AOvVaw3c3G65amyAi-RcMQaPA Ko)

Suprema Corte de Justicia de la Nación. "Las Garantías de Seguridad Jurídica", Colección Garantías Individuales, Núm. 2, Segunda edición, julio 2005, México.

Uprimny Yepes, Rodrigo, "La motivación de las sentencias y el papel del juez en el Estado social y democrático de derecho", Revista Pensamiento Jurídico, [S.I.], No. 4, Colombia, 1995, ISSN 2357-6170.

Vignolo Cueva, Orlando. "Dos trabajos de derecho comparado sobre la interdicción de la arbitrariedad", Revista IUS ET VERITAS, Revista de la Asociación IUS ET VERITAS, ISSN 1995-2929 Núm. 41, Perú, 2010.

Villegas, Héctor B., "El Contenido de la seguridad jurídica", pág. 1. Visible en la liga: http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev26_HBV.pdf

Código Fiscal de la Federación, visible en la liga: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf

Tesis

Tesis, "PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO.", Quinta Época, Semanario Judicial de la Federación, Tercera Sala, Tomo LV, pág. 2642

Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.) "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.", Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, pág. 437

Tesis Aislada 1a. CLXXXI/2013 (10a.) "COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 29-C, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)", Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1, Pág. 525

Tesis Aislada 1a. CLXXX/2013 (10a.) "COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.", Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1, Pág. 524

Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) "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.", Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, Pág. 355

Jurisprudencia 1a./J.103/2009 "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.", Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Tomo XXX, Diciembre de 2009, Pág. 108

Ejecutoria de la tesis jurisprudencial 2ª./J.161/2017 (10ª.), visible en la liga: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=27553&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2015945>

Resolución al Amparo Indirecto 475/2015, visible en la liga: http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=155/0155000018250861006.doc_1&sec=Mario_Enrique_Guerra_Garza&svp=1

Resolución correspondiente a la Revisión Fiscal 62/2015, visible en la liga: http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=193/01930000177349730003002.doc_x_1&sec=Margarita_M%C3%A1rquez_Mendez&svp=1