



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

Comprobantes fiscales y el formalismo para su validez

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Jesús Oscar Tamayo Castañeda

Director de Tesis

***Juan Antonio Casanovas Esquivel**

Ciudad de México

2019

Dedicatoria

El presente trabajo lo dedico a mi familia, quien me ha apoyado en todo momento en este nuevo episodio de mi desarrollo profesional y a Chévez, Ruiz, Zamarripa por brindarme la oportunidad de iniciarlo y concluirlo de forma satisfactoria.

ÍNDICE GENERAL

Introducción **4**

Capítulo 1. Contenido y antecedentes de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) que derivó de la contradicción de tesis 232/2017 resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

7

Capítulo 2. Análisis doctrinal de la interpretación del requisito formal previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en relación con el cambio de paradigma en el orden jurídico mexicano debido al principio pro personae y privilegiar el fondo sobre la forma.

19

Capítulo 3. Conclusión acerca de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) que derivó de la contradicción de tesis 232/2017 resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

45

Conclusiones **52**

Introducción

Es innegable la ubicuidad que tienen los formalismos en el ordenamiento jurídico mexicano, tan es así que no es posible concebir el cumplimiento de una obligación jurídica o el ejercicio de un derecho en México sin atender a estos.

Incluso, los formalismos son de tal importancia en el ordenamiento jurídico mexicano que su incumplimiento en la mayoría de los supuestos jurídicos, podría tener como consecuencia jurídica que se tenga por no cumplida la obligación sustantiva que regula o se impida el ejercicio de un derecho.

Así, a lo largo de la evolución del orden jurídico en México se advierte una constante y hasta excesiva atención a los formalismos tanto en resoluciones emitidas por autoridades administrativas como en sentencias dictadas por órgano jurisdiccionales que generalmente tienen como impacto el desconocimiento del cumplimiento de la obligación de que se trata o incluso del ejercicio de un derecho, lo que se traduce en una aplicación de la ley de forma draconiana que, en ocasiones, constituye en realidad un desvío de poder por parte de las autoridades del Estado sin buscar una solución justa como el verdadero propósito de cualquier orden jurídico, por lo menos para quienes validan dicho postulado aun en ordenamientos de derecho positivo como el mexicano.

Sin embargo, la finalidad de este documento no es examinar la relación entre los formalismos en leyes y su aplicación por parte de autoridades administrativas que pudiera entrañar consecuencias jurídicas que incluso serían contrarias a la intención del legislador, sino que el objeto de este trabajo es analizar una resolución que, a mi juicio, es trascendental en el orden jurídico mexicano pues se avizora un cambio en el paradigma en la reverencia a los formalismos que predomina en las diversas leyes que lo conforman.

Sino que el objetivo es demostrar que en aras de atender al cumplimiento de una obligación sustantiva por parte de un contribuyente, los formalismos deben observarse por parte de las autoridades administrativas y de los órganos jurisdiccionales, de tal forma que no representen un entorpecimiento en el cumplimiento de buena fe del deber jurídico por parte del sujeto obligado.

Lo anterior, llevando a cabo el análisis de la resolución emitida por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia que derivó en jurisprudencia por contradicción de tesis sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, en donde se interpretó la obligación de señalar como requisito, en el comprobante fiscal que los contribuyentes, en su caso, se encuentren obligados de emitir, la descripción del servicio o del uso o goce que ampare dicho documento, prevista en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, para así ejercitar derechos con efectos fiscales en contribuciones.

En efecto, mediante el presente documento se analiza y se robustece el planteamiento por parte de nuestro Máximo Tribunal en la ejecutoria de contradicción de tesis 232/2017 que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) 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”.

Así, como se abordará a lo largo del presente documento, la anterior jurisprudencia se alcanzó tomando en consideración el contexto nacional en que se dictó la ejecutoria que resolvió dicha contradicción de tesis, como lo es el principio *pro personae* y privilegiar la sustancia sobre la forma, de conformidad con el contenido de los artículos 1 y 133 y 17 constitucionales, respectivamente.

Como se explicará, de dicho criterio jurisprudencial es posible arribar a la conclusión acerca e la manera en que deben observarse los formalismos para cumplir una obligación exigida a contribuyentes que expidan comprobantes fiscales por las actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen.

En efecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el cumplimiento del requisito que debe contener los comprobantes fiscales que están obligados a expedir los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos correspondientes, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen dichos documentos, debe atenderse a que dicha descripción podría contenerse en un documento distinto al comprobante fiscal con la finalidad de evitar detallar los pormenores del mismo, lo que constituye un criterio jurisprudencial que busca evitar supeditar a formalismos, el cumplimiento de obligaciones fiscales de contribuyentes.

Así, el presente escrito se estructura partiendo, en primer lugar, de un análisis preliminar de la resolución en cuestión, partiendo de las ejecutorias que dieron lugar a las tesis y criterios contendientes y, en consecuencia, a la resolución recaída a dicha contradicción, para comprender a grandes rasgos el caso en cuestión.

Posteriormente, se efectuará un análisis doctrinal en relación con el elemento formal que estatuye la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en lo que para mi significa las condiciones en las que se dictó la ejecutoria de referencia, es decir, a la luz de principios novedosos de interpretación de la norma como lo es el principio *pro personae* conforme los artículos 1 y 133 constitucionales y el principio de privilegiar el fondo sobre la forma al amparo del artículo 17 constitucional.

Así, se detallará en qué consiste el principio *pro personae* a la luz de los diversos criterios ha emitido nuestro Máximo Tribunal como consecuencia de interpretar los

artículos 1 y 133 constitucionales, reformados con motivo de las modificaciones en materia de derechos humanos que entraron vigor el 10 de junio de 2011 mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Asimismo, se explicará el criterio reciente en el orden jurídico mexicano del principio “fondo sobre forma” atendiendo la reforma al artículo 17 constitucional y los diversos precedentes que existen al respecto, en los que se delimita el alcance de dicho principio y su aplicación en el orden jurídico mexicano.

Dicho lo anterior, se analizará, a la luz de lo dicho a lo largo del presente escrito, la jurisprudencia en cuestión, para demostrar que la ejecutoria de la cual derivó es adecuada y que se encuentra debidamente soportada y fue dictada en concordancia a nuevos acontecimientos en el orden jurídico mexicano relativos al principio *pro personae* y la tendencia de privilegiar el fondo sobre la forma.

Para terminar con el presente documento y tomando en consideración los puntos examinados, emitiré las conclusiones en el apartado correspondiente.

Lo anterior, con el objeto de soportar que, con base al análisis efectuado de la jurisprudencia por contradicción de tesis en cuestión, la manera en que deben observarse los formalismos en cuanto al cumplimiento de la obligación de la descripción del servicio o del uso o goce que ampare el comprobante fiscal emitido por el contribuyente de que se trate, prevista en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que los pormenores de esos conceptos pudieran detallarse en un documento distinto al comprobante.

Circunstancia que, como se ha dicho guarda relación con el nuevo paradigma que ha surgido de interpretación de normas al amparo de los artículos 1 y 133 y 17 constitucionales, es decir, con base en el principio *pro personae* y priorizar el fondo y la sustancia económica frente a cualquier elemento formal que supedita el ejercicio de un derecho o el cumplimiento de una obligación.

Siendo que el presente documento tendrá como utilidad conocer la interpretación, a mi juicio acertada, por parte de nuestro Máximo Tribunal de aquella obligación prevista en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en relación con los métodos de interpretación al amparo de los artículos 1 y 133 y 17 constitucionales, vanguardistas en el orden jurídico mexicano.

1. Contenido y antecedentes de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) que derivó de la contradicción de tesis 232/2017 resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En el presente apartado, se analizará de forma preliminar la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) que derivó de la contradicción de tesis 232/2017 cuyo rubro es "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 Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió la contradicción de tesis en cuestión, considerando la siguiente tesis y criterio contendientes emanados de las ejecutorias respectivas:

i) La tesis IV.2o.A.132 A (10a.) de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. LA 'DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO' A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.", aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

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

Dicho lo anterior, a continuación se examinará la tesis y el criterio que contendieron para emitir la jurisprudencia por contradicción de tesis de referencia, emanados del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, respectivamente.

Tesis IV.2o.A.132 A (10a.)

La tesis en cuestión de rubro "COMPROBANTES FISCALES. LA 'DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO' A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.", derivó de la sentencia ejecutoria de amparo directo que derivó del juicio 475/2015, dictada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

En la sentencia de mérito, se desprende que la quejosa promovió un juicio de amparo en contra de una sentencia dictada en un juicio de nulidad por la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a través de la cual, si bien se declaró la nulidad de la resolución impugnada, ello fue para determinados efectos que no fueron del todo satisfactorios para la quejosa, razón por la cual promovió el medio de defensa en cuestión.

La Segunda Sala Regional del Noroeste resolvió infundados ciertos conceptos de impugnación hechos valer por la quejosa en la demanda de nulidad, motivo por el cual presentó una demanda de amparo, en aras de obtener un mayor beneficio.

La Sala Regional en cita, determinó en la parte que interesa para efectos del presente documento, que no le asistía la razón a la quejosa en virtud de que de los comprobantes fiscales expedidos contenían un concepto que amparaba de forma genérica el servicio prestado.

Por tanto, se confirmó la actuación de la autoridad fiscal en el sentido de que no se acreditó la estricta indispensabilidad para la actividad de la quejosa de la prestación del servicio y, en consecuencia, que no era acreditable el impuesto al valor agregado que se le trasladó con motivo de la prestación de ese servicio de conformidad con el contenido de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, por ende, que no era improcedente la devolución del saldo a favor que solicitó, a pesar de haber acompañado el contrato de prestación de servicios correspondiente.

Al respecto, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito negó el amparo y la protección de la Justicia Federal solicitada por la quejosa, confirmando la legalidad de la resuelto por la Sala Regional del Noroeste.

El Tribunal Colegiado señaló que la descripción del servicio proporcionado en el comprobante fiscal era tan genérica y, por tanto, insuficiente para comprobar a que se refería el servicio, a qué tipo de mano de obra según el servicio prestado en ese asunto y, por tanto, para demostrar la indispensabilidad para la actividad comercial de la quejosa.

Adicionalmente, el Tribunal Colegiado señaló que la descripción del servicio prestado debió describirse en el comprobante fiscal y no en un documento distinto como sería el contrato de prestación de servicios que celebró la quejosa con el tercero que le prestó el servicio y le expidió dicho comprobante.

En la parte que nos interesa, el Tribunal Colegiado determinó el alcance del contenido de la obligación prevista en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y concluyó medularmente que:

“[...] En este contexto, del análisis que se realice en torno a los comprobantes fiscales y su función, puede arribarse a la siguiente conclusión relevante para la interpretación del precepto: dicho

*elemento formal (comprobante) está dotado de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que el documento, por sí mismo, se utilice para la función que fue creado, es decir, como un elemento de prueba; razón por la cual deberá contener aquellos requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién los expidió a favor de quién y, **en lo que interesa al caso, por cuál concepto (servicios), lo que explica por qué debe detallarse el servicio o actividad que justificó la emisión del comprobante,** pues con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento. [...]*

*“[...] **Acotado lo anterior,** en la especie la ahora quejosa pone de manifiesto que contrario a lo estimado por la sala, los comprobantes fiscales aportados para justificar la devolución de impuestos solicitada, sí cumplieron con las exigencias del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, porque en ellos se precisó el servicio por el que fueron expedidos como de “MANO DE OBRA CALIDAD, MANO DE OBRA APODACA, MANO DE OBRA TORNO Y MANO DE OBRA”.*

Es así, porque conforme lo disponen los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, los comprobantes fiscales, además de los requisitos relativos, tales como la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio por el que se expiden, deben ser impresos por establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Habida cuenta que, como se ha explicado, no es factible jurídicamente verificar y satisfacer el requisito del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, a través de un documento distinto a un comprobante fiscal, como lo es el contrato de prestación de servicios exhibido en el juicio de nulidad, y los demás documentos exhibidos por el tercero prestador de los servicios de trato, relacionados con la misma intención de complementar la referida indispensabilidad de los gastos materia de la acreditación pretendida por la quejosa. [...]

De la anterior transcripción, es posible desprender que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito determinó que el cumplimiento del requisito que un comprobante fiscal debe contener contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, atiende a una noción de certeza, la cual sólo se cumple al describir el servicio prestado o el bien cuyo uso o goce fue otorgado dentro del comprobante y no en otro documento, como pudiera ser un contrato.

Es decir, el órgano jurisdiccional señaló que ante todo, el hecho de que el

comprobante fiscal se encuentre dotado de ciertos requisitos adicionales se debe a que sea utilizado como elemento de prueba para saber, entre otras cuestiones, por cual concepto se haya expedido el comprobante, lo que explica la razón por la cual debe detallarse la descripción del servicio o el acto que justificó la emisión del mismo para de esta manera conocer si es indispensable o no para la actividad del contribuyente y determinar la procedencia de la deducción del gasto y el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado, para efectos del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, respectivamente.

Robusteció su determinación al señalar que en aras de salvaguardar la seguridad jurídica el concepto debe encontrarse en el comprobante fiscal que debe ser impreso por establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que no es factible jurídicamente verificar el cumplimiento del requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación a través de un documento distinto al comprobante fiscal, como pudiera ser un contrato.

En este sentido, el Tribunal Colegiado concluyó que dada la función como documento probatorio de un comprobante fiscal y considerando la seguridad jurídica que este proporciona al ser emitido por un establecimiento autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la descripción del servicio prestado o el bien cuyo uso o goce fue otorgado al amparo del mismo en términos del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, debe contenerse en ese documento y no en otro, pues esa es la única manera de verificarse la certeza del mismo y si es estrictamente indispensable para el contribuyente y si resultan procedentes los efectos fiscales correspondientes.

Por lo que, en el caso sometido a su consideración, estimó que no es factible verificar el requisito previsto en el precepto legal en cuestión en tanto no brinda certeza el hecho de que la descripción de un concepto considerado amplio plasmado en el comprobante (MANO DE OBRA CALIDAD, MANO DE OBRA APODACA, MANO DE OBRA TORNO Y MANO DE OBRA), se detalle en un documento distinto, como lo es el contrato de prestación de servicios

Los razonamientos señalados dieron lugar a la tesis IV.2o.A.132 A (10a.) en la que se interpretó el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, cuyo contenido relevante se transcribe a continuación:

“[...] En este contexto, del análisis en torno a los comprobantes fiscales y su función, se colige que están dotados de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que el documento, por sí mismo, se utilice para la función que fue creado, es decir, como un elemento de prueba; razón por la cual, deberá contener aquellos elementos de identificación necesarios y básicos para saber quién los expidió, a favor de quién y, en lo que interesa al caso, por cuál concepto (servicios), lo que explica por qué debe detallarse el servicio o actividad que justificó la emisión del comprobante, pues con ello se busca tener la certeza de que el

gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento en cuestión.[...]”

“[...] Por tanto, la "descripción del servicio" a que alude el último artículo indicado, la cual otorga certeza de la existencia del hecho u acto querido, debe constar en los comprobantes fiscales y no en un documento diverso, por ejemplo, un contrato de prestación de servicios, pues su impresión en alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado, finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista en los preceptos citados.[...]”

De lo anterior, podemos concluir que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito emitió la tesis de referencia partiendo de lo que consideró como aquella certeza que brinda plasmar el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en el comprobante fiscal.

Ello, ya sea atendiendo la función como medio probatorio del documento para verificar la indispensabilidad del servicio prestado o del bien cuyo uso o goce fue otorgado y reconocer los efectos fiscales correspondientes o el hecho de la seguridad que brinda, respecto al concepto que ampara, la emisión del comprobante mediante uno de los establecimientos autorizados.

Así, en la tesis analizada, que contendió en la contradicción de tesis 232/2017, el Tribunal Colegiado interpretó que el requisito que un comprobante fiscal debe contener en términos de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación atiende a una certeza que sólo brinda el hecho de que la descripción del concepto por el cual se expidió el comprobante deba contenerse en ese documento y no en otro, como pudiera ser un contrato, para así determinar la procedencia del reconocimiento de los efectos fiscales conducentes.

Criterio sustentado en las sentencias que resolvieron las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016 por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito.

Al respecto, el criterio que prevaleció en las ejecutorias de referencia fue dictado por emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito en tres revisiones fiscales que se analizarán y que conforman el otro criterio contendiente de la contradicción de tesis 232/2017.

El criterio en cuestión es utilizado en las tres ejecutorias que resolvieron las revisiones fiscales, por lo que con el objeto de evitar repeticiones innecesarias, se analizará lo resuelto el contenido de aquella que resolvió el recurso de revisión 63/2015.

Al respecto, en dicha sentencia el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito resolvió confirmar la sentencia dictada por la Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa al considerar ineficaces, en la parte que nos interesa, los argumentos hechos valer por la autoridad fiscal recurrente en cuanto a que los comprobantes fiscales exhibidos por la contribuyente contenían sólo un concepto y no se desprendía la descripción ni el detalle del servicio prestado, razón por la cual no se cumplía con el requisito que para tal efecto establece la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, que debe encontrarse contenido en el comprobante fiscal que se emita y, por ende, no era procedente la deducción del gasto efectuado con motivo de ese servicio prestado.

El Tribunal Colegiado determinó que si bien se desprende como concepto amparado en el comprobante fiscal, la prestación del servicio de “almacenaje”, dicho documento debió analizarse en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivó el comprobante, considerándose dicho acto jurídico como el que originó el gasto erogado, mientras que el comprobante es el documento que soporta que dicho gasto efectivamente fue erogado por la contribuyente como consecuencia del servicio recibido.

En la parte que nos interesa, el Tribunal Colegiado resolvió lo 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 se advierte el concepto que amparan. [...]”

*“[...] Por ello, 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 para los fines de la actividad del contribuyente**”, pues de lo contrario el gasto no será deducible. Así pues, si el pago de los servicios de almacenaje está previsto expresamente en el contrato de prestación de servicios entre la actora y la diversa empresa **, Sociedad Anónima de Capital Variable, es que el pago por esos servicios, reflejado en las facturas expedidas a favor de la actora, encuentra sustento en ese documento privado. [...]”*

“[...] De ahí que el contrato de prestación de servicios, de uno de enero de dos mil ocho, pone de manifiesto el origen de las erogaciones, mientras que las facturas demuestran que el monto respectivo fue sufragado por la contribuyente, para cubrir la

*cantidad correspondiente a los servicios de almacenaje, brindado por personal de *, Sociedad Anónima de Capital Variable, en cumplimiento del contrato de prestación de servicios. [...]*

De lo anterior, podemos concluir que el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito determinó que el término “descripción de servicio” a que se hace referencia el requisito que debe contener los comprobantes fiscales conforme al contenido de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, debe ser lo suficiente claro para conocer la indispensabilidad de la erogación efectuada, para lo cual, dichos comprobantes deben ser analizados en el contexto del acto jurídico del que se originó el gasto en cuestión.

En efecto, el Tribunal Colegiado determinó que es el acto jurídico como un contrato de prestación de servicios donde se pone de manifiesto el origen de las erogaciones y que el comprobante fiscal es el documento a través del cual se demuestra que se sufragó ese gasto, por lo que es indispensable que al analizar el requisito en cuestión dentro del comprobar debe efectuarse en el contexto del contrato correspondiente.

Por lo que ese órgano jurisdiccional manifestó que si en el comprobante fiscal analizado en el caso en concreto, se estableció el concepto de “almacenaje” pero cuyo pago se encuentra previsto expresamente en el contrato de prestación de servicios celebrado entre el contribuyente y el tercero que lo prestó, se concluye que el pago de ese servicio reflejado en el comprobante tiene sustento en el contrato de referencia.

Así, del otro criterio contendiente en la contradicción de tesis 232/2017, el Tribunal Colegiado interpretó que el requisito que un comprobante fiscal debe contener en términos de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, debe analizarse en cuanto a su origen, es decir, administrándolo con el acto jurídico del cual derivó, como lo pudiera ser un contrato, pues este es el que soporta su causa, mientras que el comprobante *per se* demuestra que el monto respectivo fue sufragado por la contribuyente al amparo del servicio que le fue prestado, según el caso de que se trate.

Ahora bien, cabe destacar que existió un voto particular por parte de la Magistrada disidente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito.

La Magistrada disidente manifestó su discrepancia, al considerar que la interpretación efectuada por el resto de los Magistrados integrantes del Tribunal al contenido de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación es contraria al principio de aplicación estricta en materia fiscal.

A continuación se transcribe, en la parte que nos interesa, la parte conducente del voto particular de la Magistrada disidente:

[...] Ahora bien, estoy de acuerdo en que el gasto es estrictamente

*indispensable y que por este motivo no debía ser rechazado, sin embargo el motivo por que el que no estoy de acuerdo con el proyecto es porque considero que las facturas sí debían cumplir con los requisitos fiscales señalados en la ley, lo cual no acontece tal como aparece demostrado en las facturas que obran en el expediente de la sala fiscal, es decir el cumplimiento de los requisitos legales para que el gasto sea deducible son de **aplicación estricta**, y en ese tenor considero que la interpretación de mayoría es contraria a la forma en que se deben interpretar las normas que establecen cargas y excepciones, la cual debe ser en forma restrictiva como el legislador lo indicó. Lo anterior de acuerdo al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que señala: [...]*

“[...] Lo anterior es contrario a la interpretación a que me he referido pues la adminiculación que hace el proyecto, al igual que la sala, no encuentra sustento jurídico, ya que dichos requisitos fiscales deben contenerse en el documento que fiscalmente debe reunir el requisito que exige la ley, que en este caso son las facturas, y no en un contrato de prestación de servicios de carácter privado que no puede suplir de facto el requisito; es decir, la ley no dice que se comprobarán con otros documentos distintos a lo que ésta establece. [...]

“[...] 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. [...]

De la anterior transcripción, es posible desprender que la Magistrada disidente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito manifestó su inconformidad con lo resuelto en el recurso de revisión fiscal en cuestión al considerar que el requisito que para tal efecto establece la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, y que incide en los efectos fiscales respectivos como pudiera ser la deducibilidad del gasto de que se trate, debe aplicarse de forma estricta de conformidad con el contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Señalando que, contrario a lo resuelto por la mayoría, la adminiculación del comprobante fiscal con el contrato celebrado por las partes no encuentra sustento jurídico, pues dicho precepto legal no establece que el requisito que regula debe comprobarse con otro documento distinto al comprobante fiscal.

Por tanto, concluyó la Magistrada disidente que si el concepto en el comprobante fiscal en cuestión señala “almacenaje” y no se describe la multitud de los servicios

prestados por el tercero a favor del contribuyente, no es posible considerar el contrato de prestación de servicios celebrado por las partes con independencia de que los servicios se encuentren descritos en el mismo, puesto que ello no puede suplir el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Así, lo que la Magistrada disidente concluyó es que debido a que el requisito referido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación tiene como consecuencia determinar, según el caso de que se trate, la procedencia de la deducibilidad del gasto erogado con motivo del servicio prestado y amparo en dicho comprobante, nos encontramos frente a una disposición que establece cargas y excepciones por lo que su aplicación es estricta conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, si de la misma no se desprende una administración o referencia a un contrato para advertir la descripción del servicio que ampare el contrato, dicha descripción debe detallarse en el comprobante fiscal correspondiente.

Ahora bien, explicado el alcance de los criterios contendientes en la contradicción de tesis 232/2017, a continuación se analizará la resolución a dicha contradicción por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) 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".

Contradicción de tesis 232/2017

Una vez que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación analizó los criterios previamente explicados, procedió a resolver la contradicción suscitada, partiendo de dos interrogantes:

1. ¿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?
2. ¿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?

La primera interrogante fue resuelta, tomando en consideración lo determinado por esa Segunda Sala al resolver recursos de revisión en amparo directo en donde se pronunció respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación para determinar su constitucionalidad, resolviendo que el requisito previsto en esa disposición se satisface conteniendo el comprobante fiscal una idea del servicio prestado, según el caso de que se trate, delimitando sus

partes o propiedades con el objeto de que el contribuyente tenga pleno conocimiento respecto a cómo se tiene que cumplir con el requisito de mérito en el respectivo comprobante y no generar una inseguridad jurídica.

Por lo que hace a la segunda interrogante, que es relevante para el análisis que nos ocupa, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal señaló que, con base en diversas sentencias que dictó al resolver amparos en revisión, los comprobantes fiscales son medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales, por lo que dejan 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.

Prosiguió la Segunda Sala, señalando que el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación relativo a la descripción del servicio o del bien cuyo uso o goce se otorgue, debe constar, por regla general, en el comprobante fiscal, para tener certeza respecto al mismo, pero excepcionalmente, es susceptible de detallarse en un documento distinto al comprobante con el objeto de determinar qué integra dicho concepto.

Incluso, la Segunda Sala señaló como ejemplo la prestación de un servicio el cual se señaló en el comprobante fiscal correspondiente proporcionando una idea general del mismo, siendo posible que sus pormenores se encuentren en un documento distinto para determinar qué lo integra y conocer los respectivos efectos fiscales en las contribuciones relevantes.

Al respecto, a continuación se transcribe la parte relevante para el caso que nos interesa, de la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“[...] Lo anterior, pues sí, como se vio, esta Segunda Sala ha sostenido que 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 a la misma y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, es factible concluir que, la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, debe cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente, y atendiendo 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 se puede otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho 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.

Por ejemplo, si se emite un comprobante fiscal describiendo como servicio prestado el de "asesoría financiera", dicha descripción proporciona una idea general del servicio prestado, pero per se no implica a ciencia cierta en qué consistió dicha asesoría y si resulta o no estrictamente indispensable para efectos de solicitar su deducción o acreditamiento.

En efecto, el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento -aplicable también a los procedimientos de comprobación o gestión fiscal-, así como el derecho a la seguridad jurídica, llevan a concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara, delimitando sus partes o propiedades, por regla general se entenderá que los comprobantes fiscales respectivos cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

Sin embargo, y como la praxis lo demuestra, lo omnicompresivo que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, es que, excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal, el cual tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce y que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante el comprobante fiscal correspondiente se solicite.[...]"

De la anterior transcripción, es posible desprender que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que, por regla general, la descripción del servicio o del uso o goce que ampare debe contenerse en el comprobante fiscal, de una manera clara y dando la idea de algo delimitado en sus propiedades y, excepcionalmente, atendiendo la multiplicidad que comprenden los servicios prestados, o de los bienes cuyo uso o goce se otorga, sus pormenores pueden contenerse en un documento distinto, como un contrato, para determinar que integra dicho concepto contenido en el comprobante y, por consiguiente, reconocer los efectos fiscales respectivos.

Incluso, la Segunda Sala ejemplificó lo anterior con motivo de la emisión de un comprobante fiscal que contiene como descripción del servicio prestado el de "asesoría financiera" que proporciona una idea general del servicio, sin conocer en

qué consistió dicha asesoría, ni mucho menos si fue estrictamente indispensable o no para asignar los efectos fiscales respectivos de deducción o acreditamiento.

Sin embargo, el concepto anteriormente señalado cumple con el requisito que para tal efecto debe contener un comprobante fiscal en términos de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación atiende una descripción que delimita las partes o propiedades del concepto contenido en el comprobante fiscal y, atendiendo la multiplicidad de los servicios prestados o del bien cuyo uso o goce se otorgó, sus pormenores podrán contenerse en un documento distinto con la finalidad de determinar qué integra ese concepto para determinar si es estrictamente indispensable para el contribuyente y reconocer los efectos fiscales en cuanto a la deducibilidad o acreditamiento, según el caso.

Incluso, es la propia Segunda Sala que en su ejecutoria hace referencia a la exposición de motivos del Ejecutivo Federal que derivó en la reforma al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2012, que en su parte relevante establece lo siguiente:

"[...] La propuesta que se presenta tiene como objetivo simplificar la legislación vigente con respecto a los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, a efecto de que los mismos queden establecidos de manera clara y sencilla, con lo cual se otorga mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.[...]"

Así, tal y como la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal señaló en su ejecutoria, mediante la reforma al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación el Ejecutivo Federal buscó simplificar los requisitos de los comprobantes fiscales con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, lo que es coincidente con lo determinado en la contradicción de tesis de referencia en tanto es suficiente para tener por cumplido el requisito previsto en ese precepto legal una descripción del concepto de que se trate delimitándose sus partes, siendo posible que sus pormenores se encuentren en un documento ajeno, como pudiera ser un contrato.

Siendo que en ese documento como pudiera ser el contrato que ampare la operación llevada por el contribuyente con el tercero y tomando en consideración la multiplicidad de los servicios que pudieran prestarse o de los bienes cuyo uso o goce se otorguen, se establezcan los pormenores del concepto contenido en el comprobante para advertir qué es lo que lo integra y así determinar su estricta indispensabilidad y la procedencia de la deducción o acreditamiento del impuesto según se trate.

Dicho lo anterior, es posible desprender que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió un criterio jurisprudencial a través del cual interpretó la manera en que debe observarse un requisito formal como lo es aquel contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Concluyendo, que el requisito en cuestión que debe contener el comprobante fiscal, es decir, la *descripción* del servicio prestado o del bien cuyo uso o goce se otorgó debe ser delimitando en ese documento sus partes para que sus pormenores, considerando la multiplicidad de actos que pudiera derivar de ese concepto descrito, pudieran encontrarse en un documento distinto al comprobante, como lo es un contrato.

Incluso, lo anterior es concomitante con la simplificación que buscó el Ejecutivo Federal al presentar la iniciativa de reforma de la disposición en cuestión, pues se reconoce la multiplicidad de los actos que pudieran verificarse que den lugar a la expedición de comprobantes fiscales, siendo relevante delimitar las partes del concepto y detallar sus pormenores en un documento distinto.

Por lo que con base en lo analizado, se ha examinado con claridad la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017 que dio lugar a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) objeto de análisis en el presente documento y, por consiguiente, el alcance y la interpretación que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectuó a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en cuanto al requisito previsto en esa disposición que debe contener un comprobante fiscal.

2. Análisis doctrinal de la interpretación del requisito formal previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en relación con el cambio de paradigma en el orden jurídico mexicano debido al principio *pro personae* y privilegiar el fondo sobre la forma.

He mencionado con anterioridad, que la finalidad del presente escrito es demostrar que la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es adecuada y que se encuentra debidamente soportada respecto a la interpretación del artículo 29, fracción V del Código Fiscal de la Federación en cuanto a que el formalismo que prevé debe analizarse de forma simplificada y en relación con los documentos que contengan el detalle de qué es lo que integra ese concepto.

De esta forma, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal señaló que al interpretar el precepto legal en cuestión, este se cumple si en el comprobante se delimitan las partes del concepto y detallar sus pormenores en un documento distinto, como pudiera ser un contrato.

Esto es, la Segunda Sala dejó de priorizar un elemento formal como lo es *describir* el concepto amparo en el comprobante fiscal, lo que implica un importante criterio en el ordenamiento jurídico mexicano en cuanto a un rompimiento de la manera en que debe interpretarse y aplicarse un formalismo previsto en una ley, considerando que en los *países de derecho escrito*, la legislación es la más rica e importante de las fuentes formales.¹

¹ GARCÍA Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, México, D.F., Editorial Porrúa, 58ª ed., 2005, p. 52

Considero que la anterior determinación, guarda un mayor vínculo con nuevos modelos de interpretación a la norma jurídica, como son aquellos que han derivado del contenido de los artículos 1 y 133 y 17 constitucionales, esto es, considerando el principio *pro personae* y el privilegio del fondo sobre la forma, como abordaré.

i) En primer lugar, es importante señalar que el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, contiene los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales que de conformidad con el diverso artículo 29, están obligados a expedir los contribuyentes.

A continuación se transcriben la parte conducente de ambos preceptos:

*“[...] **Artículo 29.** Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.*

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

[...]”

*“[...] **Artículo 29-A.** Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:*

I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

III. *El lugar y fecha de expedición. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.*

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

[...]

V. *El valor unitario consignado en*

número. [...]

VI. *El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:*

[...]

VII. *Tratándose de mercancías de importación:*

[...]

VIII. *Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.*

Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación. [...]"

Del primer párrafo del artículo 29 transcrito, se desprende que cuando las leyes

fiscales establecen la obligación a los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Continúa señalando ese párrafo que las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece que los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los requisitos previstos en esa disposición.

El requisito objeto de nuestro análisis se encuentra contenido en la fracción V que señala la obligación del comprobante de contener la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o *descripción del servicio o del uso o goce que amparen*.

Por otro lado, el antepenúltimo párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece que las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esa disposición o en el artículo 29, según sea el caso, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Al respecto, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 27 los requisitos que deben contener las deducciones autorizadas, tal y como puede advertirse de la siguiente transcripción:

*[...] **Artículo 27.** Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

[...]

III. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el

Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no excedan de \$2,000.00.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros.

Los pagos que se efectúen mediante cheque nominativo, deberán contener la clave en el registro federal de contribuyentes de quien lo expide, así como en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

XVIII. *Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración.*

Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VI de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley, y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales correspondientes. Además, la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción. [...]"

Del artículo previamente transcrito, se desprenden aquellos requisitos que deben reunir los conceptos o partidas cuya deducción es de las autorizadas en el Título II "De las Personas Morales".

De la fracción I del precepto legal en análisis, se desprende que el requisito de

estricta indispensabilidad del concepto en cuestión para los fines de la actividad del contribuyente. El término “estrictamente indispensable” no se encuentra definido en el ordenamiento legal mexicano, por lo que ha sido nuestro Máximo Tribunal quien ha delimitado su alcance al interpretar el entonces artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante la tesis 1a. XXX/2007 que se transcribe a continuación:

“[...] DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la

mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos. [...]"

De la tesis transcrita, se desprende que el término “estrictamente indispensable” para los fines de la actividad del contribuyente debe encontrarse estrechamente vinculado con la consecución del objeto social del contribuyente.

Dicha vinculación con la consecución del objeto social puede referirse a un gasto necesario para que el contribuyente cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, viéndose disminuidos sus ingresos en su perjuicio, por lo que de verificarse uno de los supuestos mencionados, se tiene que nos encontramos frente a un concepto estrictamente indispensable para la actividad del contribuyente.

La estricta indispensabilidad de referencia, se encuentra relacionada con el otro requisito que deben reunir las deducciones autorizadas para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, como lo es aquel previsto en la fracción III del artículo 27 de la ley de la materia.

La fracción III mencionada, establece otro requisito para la procedencia de la deducibilidad de una deducción autorizada como lo es que este amparadas con un comprobante fiscal.

Por último, la fracción XVIII establece un requisito adicional consistente en que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la Ley del Impuesto sobre la Renta y que tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo mencionado, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración.

Así, los requisitos mínimos para la procedencia de una deducción autorizada es que sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente y que se encuentre amparada con un comprobante fiscal, que se podrá obtener a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, cuya emisión y requisitos que deben contener se encuentran regulados por los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, precepto este último que en su antepenúltimo párrafo establece que las cantidades que estén amparadas en los comprobantes

fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esa disposición o en el artículo 29, según sea el caso, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

En relación con las anteriores disposiciones, para efectos del impuesto al valor agregado, tenemos que mediante la figura del acreditamiento se determina el impuesto al valor agregado que un contribuyente debe pagar al Fisco Federal.

Al respecto, el cuarto párrafo del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala lo siguiente:

“Artículo 1. (...)

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

Del párrafo antes descrito, se desprende que el contribuyente pagará en como contribución la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado, siempre que sea acreditables en los términos de la ley de la materia.

Por su parte, el primer y segundo párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece lo siguiente:

“[...] Artículo 4. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

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

Del artículo transcrito, se desprenden las definiciones de dos conceptos. Tenemos que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Por otro lado, se define que el impuesto acreditable es el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el que hubiera pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Es el artículo 5, en sus fracciones I y II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado,

donde se establecen los requisitos mínimos que deberá reunir el impuesto al valor agregado para que sea acreditable:

“Artículo 5o.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.

Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Adicionalmente, cuando se trate de actividades de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia simple de la declaración correspondiente y del acuse de recibo del pago del impuesto, así como de la información reportada al Servicio de Administración Tributaria sobre el pago de dicho impuesto. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, misma que deberá ser entregada en el mes en el que el contratista haya efectuado el pago. El contratante, para efectos del acreditamiento en el mes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 4o. de esta Ley, en el caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción deberá presentar declaración complementaria para disminuir el acreditamiento mencionado; [...].”

De la anterior transcripción, tenemos los dos requisitos mínimos que debe reunir el impuesto al valor agregado para que sea acreditable

El primero, en la parte que nos interesa, hace referencia a que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas a la importación.

Continúa señalando la fracción I del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para efectos de esa ley, se considera estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

Por su parte, la fracción II del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece como requisito para que sea acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales.

Por todo lo anterior, se desprende que para reconocer los efectos fiscales correspondientes a las cantidades amparadas en comprobantes fiscales, ya sea para su deducibilidad o acreditamiento para efectos de las contribuciones correspondientes, es indispensable que el comprobante contenga los requisitos que para tal efecto establece el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Circunstancia que se reafirma con las disposiciones que para tal efecto establecen la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, preceptos que se encuentran entrelazados pues los requisitos previstos en la primera ley deben observarse para efectos de la segunda y en todo caso, para la procedencia de la deducción o acreditamiento de cantidades para la determinación de las respectivas contribuciones, que deben ampararse en el comprobante fiscal correspondiente cumpliendo los requisitos enunciados en el artículo 29-A en cita, pues de lo contrario, no se reconocerán dichos efectos fiscales.

Así las cosas, tenemos que la procedencia de la deducción y acreditamiento de las cantidades amparadas en un comprobante, en última instancia, se encuentra supeditada a que dicho comprobante contenga una serie de requisitos formales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

La fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, cuyo análisis es de relevancia para el presente documento, contiene una obligación formal que debe contenerse en el comprobante fiscal.

De lo contrario, como lo señala el antepenúltimo párrafo de esa disposición, es decir, de no atender dicho requisito formal, el contribuyente no podrá reconocer los efectos fiscales respectivos a las cantidades amparadas en los comprobantes, ya sea para deducirlas o acreditarlas para efectos del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, respectivamente.

En este sentido, tenemos que el incumplimiento de dicho requisito formal tiene como consecuencia la imposibilidad de ejercer un derecho que le podría asistir a un

contribuyente de deducir o acreditar dicha cantidad, según sea el caso.

Sin embargo, tal y como se explicará a continuación y en relación con el contenido de la ejecutoria dictada al resolver la contradicción de tesis 232/2017, dichos formalismos pueden ser interpretados de tal forma que su observancia no implique una indefensión en los derechos fundamentales de los contribuyentes y se privilegie la sustancia económica de la operación en cuestión.

ii) Al respecto, es conveniente traer a colación, lo que ha dicho el doctrinario argentino Diego R. May Zubiria al señalar que el formalismo es el régimen en virtud del cual la ley establece las formas que deben observarse en la celebración de los actos jurídicos.²

Incluso, el doctrinario en cuestión asegura que el culto de la forma se da de modo constante en la historia del derecho desde los primeros tiempos al presente.³

Ahora bien, la forma como tal es un elemento de validez de los actos jurídicos y adquiere relevancia en el ámbito del derecho civil. Así, el doctrinario José Alfredo Domínguez ha señalado que más que forma, dicho elemento de validez debe ser designado como las *formalidades* de un negocio jurídico, pues ello implica la satisfacción de requisitos a observarse para que se lleve a cabo dicho negocio.⁴

En relación con lo anterior, Fausto Rico y Patricio Garza han señalado que el estudio de la forma se refiere a la manera en la que la voluntad debe exteriorizarse para producir los efectos jurídicos deseados, misma que debe ser manifestada de alguna manera, externándose de tal suerte que sea reconocida objetivamente.⁵

La forma, señalan dichos doctrinarios es el aspecto externo de la voluntad del autor de un negocio jurídico, distinguiéndose así de la fase interna del acto volitivo.⁶

Expuesto lo anterior y para el caso que nos ocupa, tenemos que la forma como elemento de validez de un acto jurídico atendiendo las disposiciones que conforman el derecho civil, representa la voluntad exteriorizada por las partes para generar los efectos jurídicos deseados y que reconocida de forma objetiva.

Para De Pina y Pina Vara una formalidad es el requisito de forma exigido para la validez de un acto jurídico, mientras que el formalista es una persona apegada con

² R. MAY, Diego, *El Formalismo en el Derecho* [Fecha de consulta: 5 de septiembre de 2018] Disponible en: <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/7/el-formalismo-en-el-derecho.pdf>, p. 128

³ *Idem*

⁴ DOMÍNGUEZ, José Alfredo, *Derecho Civil, parte general, personas, cosas, negocio jurídico e invalidez*, México, D.F, Editorial Porrúa, 8ª ed, 2000 p. 619

⁵ Rico Fausto, Garza Patricio, *Teoría General de las Obligaciones*, México, D.F., Editorial Porrúa, 2005, p. 139

⁶ *Ibidem*

exageración a las fórmulas y tradiciones.⁷

Así, tenemos que la forma constituye un elemento de validez de los actos jurídicos que se traduce en la voluntad exteriorizada de la voluntad cuyo reconocimiento es manifiesto y podemos concluir que la atención excesiva a dichas formas representa formalismos.

La cuestión hasta este punto, es dilucidar si los formalismos prescritos en las disposiciones fiscales tienen el mismo alcance y trascendencia como un elemento de validez de un acto jurídico en términos de las disposiciones aplicables del derecho civil.

Considero que la forma aludida se entiende, en aquellas disposiciones ajenas a las regulatorias de los actos jurídicos en el derecho común, como el reconocimiento objetivo del acto en cuestión.

Cierto es que la necesidad de dicho reconocimiento objetivo está contenido en diversas disposiciones fiscales que hacen referencia a los formalismos que ciertos actos y los documentos que los amparan deben contener, encontrándonos frente a las denominadas obligaciones formales, cuyo incumplimiento, para el caso que nos interesa, en la mayoría de los casos se traduce en el desconocimiento de los efectos fiscales correspondientes en términos de las disposiciones aplicables.

Ahora bien, es necesario clarificar si una obligación formal en materia fiscal es susceptible de ser interpretada, es decir, si el elemento rígido e inflexible que estatuye, pueda ser interpretado o si su aplicación es estricta de conformidad con lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 5.

Al respecto el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

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

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

De la anterior transcripción se desprende que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas,

⁷ De Pina, Rafael, De Pina Vara Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, D.F, Editorial Porrúa, 317ª ed, 2008, p. 293

así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta y por el resto de las otras disposiciones se aplicará cualquier método de interpretación jurídica.

Dicho precepto legal establece que se consideran como normas que establecen cargas a los particulares, aquellas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

En relación con lo anterior, Arturo De la Cueva ha señalado que la interpretación en materia fiscal puede efectuarse dentro de las disposiciones que no establecen gravámenes tributarios, es decir, sobre el resto de las normas tributarias.⁸

Por su parte, Adolfo Arrijoa Vizcaino ha señalado que el contenido del primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, consiste en que las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, y las que fijen infracciones y sanciones, deben ser aplicadas atendiendo al significado tanto gramatical como lógico-conceptual de las palabras utilizadas por el legislador, con el objeto de que las hipótesis previstas en esas normas sólo se apliquen en aquellos casos en que encuadren perfectamente dentro de las propias hipótesis.⁹

Así, de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, al tratarse de preceptos legales que establecen cargas a particulares como lo son aquellos referidos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, su aplicación debe ser de manera estricta, sin que sea lícito ampliar ésta ni por analogía, ni por mayoría de razón.

Continúa señalando Arrijoa Vizcaíno que:

¹ “[...] El método de interpretación estricta tiene como objetivo primordial el que las leyes fiscales sean aplicadas exactamente a los sujetos y situaciones a los cuales van dirigidos de manera específica, evitando en todo momento que aquellas personas cuya situación no coincida con la de la Ley pueden verse afectadas por la misma. Lo anterior resulta lógico a todas luces, ya que no debemos olvidar que las normas tributarias por regla general imponen sacrificios económicos a los ciudadanos y por consiguiente, lo justo es que tales sacrificios sean efectuados por quienes obtengan los ingresos, utilidades o rendimientos gravados y no por personas que se encuentren colocadas en hipótesis simplemente parecidas o análogas.

Ahora bien, es importante destacar que el método de interpretación estricta de las leyes fiscales única y exclusivamente es aplicable –

⁸ DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Editorial Porrúa, 3ª ed., 2007, p.55

⁹ ARRIOJA Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Editorial Themis, 20ª ed., 2010, pp. 342-343

como acertadamente se expresa en el primer párrafo del varias veces mencionado artículo 5o del Código Fiscal- a las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas y excepciones para los particulares, así como a aquellas infracciones y sanciones; entendiéndose por normas jurídicas “que establezcan cargas a los particulares” las que se refieren a los elementos esenciales de toda contribución o tributo, es decir: al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. [...]”¹⁰

La aplicación estricta prevista en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación ha sido interpretada mediante la siguiente jurisprudencia emitida por nuestro Máximo Tribunal:

“[...] CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance. [...]”

Del criterio jurisprudencial transcrito, es posible desprender que sólo en aquellas ocasiones en que los elementos esenciales del tributo como lo son *el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta*, deparen una incertidumbre sobre su significado, el intérprete puede acudir a los diversos métodos para conocer la verdadera intención del legislador.

Así las cosas, no queda dudará duda que en materia fiscal toda disposición puede ser interpretada mediante los métodos de interpretación de norma jurídica que existen, con excepción de aquellas que establezcan cargas a los particulares, como lo son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

En este sentido, es posible concluir que las disposiciones que prevén obligaciones formales pueden ser interpretadas siempre y cuando no establezcan cargas a los particulares como aquellas que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

¹⁰ *Ibidem*

Por lo que las obligaciones formales consistentes en los requisitos que los comprobantes fiscales deben contener, como lo es aquel requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, son susceptibles de ser interpretadas a la luz de cualquier método de interpretación de la norma, aun y cuando hagan referencia a la deducción o acreditamiento de contribuciones, en tanto dicha circunstancia no se genera sólo con la emisión del comprobante fiscal, sino atendiendo a requisitos adicionales previstos en la Ley del Impuesto sobre la Rente y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

iii) Sobre el particular, resulta conveniente mencionar la evolución en el orden jurídico nacional en cuanto a interpretar disposiciones formales privilegiando la sustancia de la operación, examinando el primer antecedente que es el principio *pro personae* al amparo de la reforma constitucional en materia de derechos humanos y el principio de *fondo sobre forma* relativo a la preeminencia a la aplicación sobre cuestiones de fondo respecto de las de forma en aras de la búsqueda de la verdad legal, al amparo de los párrafos segundo y tercero del artículo 17 constitucional.

Principio pro personae

El 10 de junio de 2011, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una de las reformas más relevantes a la Constitución Federal y al orden jurídico nacional, en materia de derechos humanos, con el objeto de fortalecer el sistema de reconocimiento y protección de los derechos humanos en México.

De conformidad con el artículo 1 constitucional, los jueces están obligados a preferir entre las diversas interpretaciones que puedan suscitarse respecto de una norma fiscal, aquella que sea acorde o conforme con la Constitución y en los tratados internacionales en materia de derechos humanos, y que sea más beneficiosa al gobernado (*principio pro persona*), realizando aquella interpretación que sea acorde con la Constitución y tratados internacionales que otorgue el beneficio más amplio al gobernado.

A partir de esta reforma constitucional, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en los instrumentos internacionales firmados por el Estado mexicano, sino también por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate.

Es en el caso de la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1º, en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales, aún a pesar de las disposiciones en contrario establecidas en cualquier norma inferior.

Al respecto, a través de la tesis P. LXVII/2011(9a.) el Pleno de esa H. Suprema

Corte de Justicia de la Nación se pronunció respecto a la obligación de todas las autoridades del país a pronunciarse, dentro del ámbito de sus competencias, a velar a adoptar la interpretación más favorable a las garantías consagradas en nuestra Constitución Federal y los derechos humanos que se encuentren previstos en los Tratados Internacionales de los que México sea parte.

Dicha tesis, se transcribe a continuación:

“[...] CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.

De conformidad con lo previsto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio pro persona. Estos mandatos contenidos en el artículo 1o. constitucional, reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, deben interpretarse junto con lo establecido por el diverso 133 para determinar el marco dentro del que debe realizarse el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos a cargo del Poder Judicial, el que deberá adecuarse al modelo de control de constitucionalidad existente en nuestro país. Es en la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1o. constitucionales, en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior. Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 105 y 107 de la Constitución), sí están obligados a dejar de aplicar las normas inferiores dando preferencia a las contenidas en la Constitución y en los tratados en la materia.[...]”

Expuesto lo anterior, a partir de esta reforma constitucional, si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 107 y 105 de la Constitución), están

obligados a preferir entre las diversas interpretaciones que puedan suscitarse respecto de una norma fiscal, aquella que sea acorde o conforme con la Constitución y los tratados internacionales en materia de derechos humanos, y que sea más beneficiosa al gobernado, *principio pro persona*.

Lo anterior, implica un control de constitucionalidad y convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos, el cual debe ejercerse atendiendo determinados pasos, tal y como lo estableció el Pleno de esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis P. LXIX/2011(9a.) que se transcribe a continuación:

[...] PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. *La posibilidad de inaplicación de leyes por los jueces del país, en ningún momento supone la eliminación o el desconocimiento de la presunción de constitucionalidad de ellas, sino que, precisamente, parte de esta presunción al permitir hacer el contraste previo a su aplicación. En ese orden de ideas, el Poder Judicial al ejercer un control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos, deberá realizar los siguientes pasos: a) Interpretación conforme en sentido amplio, lo que significa que los jueces del país -al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano-, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia; b) Interpretación conforme en sentido estricto, lo que significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos; y, c) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles. Lo anterior no afecta o rompe con la lógica de los principios de división de poderes y de federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano es parte. [...]*

De la anterior transcripción, nuestro Máximo Tribunal concluyó que el Poder Judicial al ejercer un control de constitucionalidad y convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos, deberá realizar los siguientes pasos:

a) Interpretación conforme en sentido amplio: Los jueces del país, al igual que todas

las demás autoridades del Estado mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

b) Interpretación conforme en sentido estricto: Cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos.

c) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles.

Por otra parte, el Pleno la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido mediante la tesis P. II/2017 (10a.) que la interpretación de una disposición conforme al contenido de la Constitución Federal está íntimamente vinculada con el principio de interpretación más favorable a la persona, como es posible advertir de la siguiente transcripción:

“INTERPRETACIÓN CONFORME. SUS ALCANCES EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. El principio de interpretación conforme se fundamenta en el diverso de conservación legal, lo que supone que dicha interpretación está limitada por dos aspectos: uno subjetivo y otro objetivo; por un lado, aquél encuentra su límite en la voluntad del legislador, es decir, se relaciona con la funcionalidad y el alcance que el legislador imprimió a la norma y, por otro, el criterio objetivo es el resultado final o el propio texto de la norma en cuestión. En el caso de la voluntad objetiva del legislador, la interpretación conforme puede realizarse siempre y cuando el sentido normativo resultante de la ley no conlleve una distorsión, sino una atemperación o adecuación frente al texto original de la disposición normativa impugnada; asimismo, el principio de interpretación conforme se fundamenta en una presunción general de validez de las normas que tiene como propósito la conservación de las leyes; por ello, se trata de un método que opera antes de estimar inconstitucional o inconvencional un precepto legal. En ese sentido, sólo cuando exista una clara incompatibilidad o contradicción que se torne insalvable entre una norma ordinaria y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o algún instrumento internacional, se realizará una declaración de inconstitucionalidad o, en su caso, de inconvencionalidad; por tanto, el operador jurídico, al utilizar el principio de interpretación conforme, deberá agotar todas las posibilidades de encontrar en la disposición normativa

impugnada un significado que la haga compatible con la Constitución o con algún instrumento internacional. Al respecto, dicha técnica interpretativa está íntimamente vinculada con el principio de interpretación más favorable a la persona, el cual obliga a maximizar la interpretación conforme de todas las normas expedidas por el legislador al texto constitucional y a los instrumentos internacionales, en aquellos escenarios en los que permita la efectividad de los derechos humanos de las personas frente al vacío legislativo que previsiblemente pudiera ocasionar la declaración de inconstitucionalidad de la disposición de observancia general. Por tanto, mientras la interpretación conforme supone armonizar su contenido con el texto constitucional, el principio de interpretación más favorable a la persona lo potencia significativamente, al obligar al operador jurídico a optar por la disposición que más beneficie a la persona y en todo caso a la sociedad.

De la anterior tesis, se advierte que el principio de interpretación más favorable a la persona obliga a maximizar la interpretación conforme de todas las normas expedidas por el legislador al texto constitucional y a los instrumentos internacionales, en aquellos escenarios en los que permita la efectividad de los derechos humanos de las personas frente al vacío legislativo que previsiblemente pudiera ocasionar la declaración de inconstitucionalidad de la disposición de observancia general.

Por tanto, mientras la interpretación conforme supone armonizar su contenido con el texto constitucional, el principio de interpretación más favorable a la persona lo potencia significativamente, al obligar al operador jurídico a optar por la disposición que más beneficie a la persona y en todo caso a la sociedad.

Principio fondo sobre forma

El principio en cuestión, tiene su origen en los párrafos segundo y tercer párrafo del artículo 17 constitucional, precepto que se transcribe a continuación:

*“[...] **Artículo 17.** Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.*

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar

la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.

El Congreso de la Unión expedirá las leyes que regulen las acciones colectivas. Tales leyes determinarán las materias de aplicación, los procedimientos judiciales y los mecanismos de reparación del daño. Los jueces federales conocerán de forma exclusiva sobre estos procedimientos y mecanismos.

Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias. En la materia penal regularán su aplicación, asegurarán la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial.

Las sentencias que pongan fin a los procedimientos orales deberán ser explicadas en audiencia pública previa citación de las partes.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

La Federación y las entidades federativas garantizarán la existencia de un servicio de defensoría pública de calidad para la población y asegurarán las condiciones para un servicio profesional de carrera para los defensores. Las percepciones de los defensores no podrán ser inferiores a las que correspondan a los agentes del Ministerio Público.

Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil.”

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.

[...]”

Como es posible advertir, el segundo párrafo del artículo 17 constitucional, reconoce el derecho que tiene toda persona “a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes,

emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial”.

Por su parte, el tercer párrafo establece la obligación de las autoridades del Estado Mexicano de privilegiar la solución de conflictos sobre los formalismos procedimentales, siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos fundamentales en los juicios.

En relación con lo anterior, el artículo 2.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que ha sido suscrito por el Estado Mexicano, se reconoce el derecho de toda persona cuyos derechos o libertades hayan sido violados a *“interponer un recurso efectivo”*.

Asimismo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de la que México es parte, se reconoce en el artículo 25.1 el derecho de toda persona *“a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que le ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales”*.

No obstante lo anterior, en el Estado Mexicano existe una percepción generalizada de que el derecho a un recurso efectivo no se actualiza de manera, en virtud de rige una cultura procesalista en la que en el desahogo de una parte importante de asuntos se atiende a cuestiones formales, lo que tiene como consecuencia que no se resuelva la controversia efectivamente planteada, tal y como ha se señaló en las mesas de trabajo del proyecto “Diálogos por la Justicia Cotidiana” que fue llevada a cabo en noviembre de 2015 por parte del Gobierno de la República, en conjunto con el Centro de Investigación y Docencia Económicas y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México.¹¹

Al respecto, en las referidas mesas de trabajo se identificaron dos obstáculos de acceso a la justicia, a saber: i) excesivas formalidades previstas en la legislación y ii) la inadecuada interpretación y aplicación de las normas por los operadores del sistema de justicia.

En ese sentido, se indicó que el aspecto normativo de este problema requería de una revisión profunda del orden jurídico en todos los niveles para identificar y ajustar aquellas disposiciones contenidas en las leyes generales, federales y de las entidades federativas que *per se* impidan el acceso a la justicia o que fomenten que se atiendan aspectos formales o de proceso en detrimento de la resolución de la controversia.

De igual forma, en dichos diálogos se señaló que en relación al aspecto interpretativo y de aplicación de la norma, se encontró que en la impartición de justicia en todos los niveles y materias **no se valora si en la situación particular cabe una ponderación que permita favorecer la aplicación del derecho sustantivo por encima del derecho adjetivo para resolver la controversia.**

¹¹ Documento “Diálogos por la Justicia Cotidiana, Diagnósticos Conjuntos y Soluciones” Consultable en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/79028/Di_logos_Justicia_Cotidiana.pdf.”

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

“[...] Por consiguiente, la ley aplicable no deberá imponer límites a ese derecho, aunque sí la previsión de requisitos y formalidades esenciales para el desarrollo del proceso, por lo que los órganos encargados de administrar justicia deben asumir una actitud de facilitadores del acceso a la jurisdicción. [...]”

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

En relación con lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis 1a. CCXCI/2014 (10a.) que se transcribe a continuación:

“TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. LOS ÓRGANOS ENCARGADOS DE ADMINISTRAR JUSTICIA, AL INTERPRETAR LOS REQUISITOS Y LAS FORMALIDADES ESTABLECIDOS EN LA LEY PARA LA ADMISIBILIDAD Y PROCEDENCIA DE LOS JUICIOS, DEBEN TENER PRESENTE LA RATIO DE LA NORMA PARA EVITAR FORMALISMOS QUE IMPIDAN UN ENJUICIAMIENTO DE FONDO DEL ASUNTO. *La tutela judicial efectiva, consagrada como derecho humano en los artículos 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 8, numeral 1 y 25, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su vertiente de recurso efectivo, implica la obligación para los tribunales de resolver los conflictos que se les plantean sin obstáculos o dilaciones innecesarias y evitando formalismos o interpretaciones no razonables que impidan o dificulten el enjuiciamiento de fondo y la auténtica tutela judicial, por lo que los órganos encargados de administrar justicia, al interpretar los requisitos y las formalidades procesales legalmente previstos, deben tener presente la ratio de la norma para evitar que los meros formalismos impidan un enjuiciamiento de fondo del asunto. Por tanto, los requisitos para admitir los juicios, incidentes en ellos permitidos, o recursos intentados, establecidos por el legislador, son de interpretación estricta para no limitar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, haciendo posible, en lo esencial, el ejercicio de dicho derecho, por lo que debe buscarse, con apoyo en los principios pro homine e in dubio pro actione, la interpretación más favorable al*

ejercicio de ese derecho humano, sin soslayarse los presupuestos esenciales de admisibilidad y procedencia de los juicios, incidentes en éstos permitidos o recursos intentados.[...]

De la anterior transcripción, es posible advertir el señalamiento que los tribunales deben resolver los conflictos que se les planteen evitando formalismos o interpretaciones no razonables que impidan o dificulten el enjuiciamiento de fondo, por lo que los juzgadores al interpretar los requisitos y formalidades procesales que prevén las leyes, deben tener presente la *ratio* de la norma y los principios *pro homine* e *in dubio pro actione* para evitar que aquéllos impidan un enjuiciamiento de fondo.

Tomando en consideración todo lo anterior, es posible advertir la obligación de las autoridades del Estado Mexicano de privilegiar la solución de conflictos sobre los formalismos procedimentales, siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos fundamentales en los juicios.

En ese sentido, las autoridades se encuentran obligadas a estudiar los conflictos que le son planteados, no sólo desde una práctica procesal, sino con la finalidad de resolver los problemas efectivamente planteados, respondiendo a la imperiosa necesidad de resolver el fondo de los asuntos, privilegiando la impartición de justicia de forma pronta y expedita.

Cabe señalar que respecto a la materia tributaria que nos ocupa, nuestros Tribunales Federales han emitido las siguientes tesis:

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

y los del Estado. Así, dichos argumentos son aplicables no sólo al establecer cuáles son los supuestos gravados sino también y, por razones de equidad, cuando se fijen límites excepcionales al hecho imponible (deducciones).

“NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS. *Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.*

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

En relación con lo anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente aprobó el criterio sustantivo 11/2017/CTN/CS-SASEN cuyo contenido se transcribe a continuación:

“CRITERIO SUSTANTIVO APROBADO POR EL COMITÉ TÉCNICO DE NORMATIVIDAD DE PRODECON EN SU QUINTA SESIÓN ORDINARIA DE 2017, CELEBRADA EL 23 DE JUNIO.

FONDO SOBRE FORMA Y VERDAD REAL. LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS RELATIVOS, SUSTENTADOS POR PRODECON, NO ES IRRESTRICTA SINO QUE ESTÁ SUJETA

A CIERTAS CONDICIONES. *La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha emitido diversos criterios en los que reflexiona acerca de cómo pueden operar el “Fondo sobre la forma” y “La Verdad Real” en los conflictos de naturaleza tributaria. En el primero de los mencionados, se considera en esencia, que las consecuencias derivadas de la omisión o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales o de procedimiento, pueden ser derrotables cuando la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado resulta desproporcionada; mientras que en el segundo, PRODECON se pronuncia por la relevancia de que en una controversia prevalezca la verdad real, más allá de la jurídica, especialmente cuando se constate que en el caso concreto no se produjo la hipótesis de causación de la contribución en disputa. Pues bien, aún y cuando estos criterios tienden a garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, debe decirse que su aplicación no puede ser irrestricta en favor de los pagadores de impuestos, sino que debe asumirse que se encuentra sujeta a que se actualicen dos condiciones: a) La existencia de un caso concreto en el que autoridad y contribuyente enfrenten posturas diversas en cuanto a la preeminencia y desproporción de la forma sobre el fondo, y b) Que el contribuyente argumente y en su caso demuestre, el por qué en el caso concreto se produce esta desproporción en su perjuicio. Considerar lo contrario, en opinión de este Ombudsman, sería tanto como aceptar que estos criterios, esencialmente proteccionistas, podrían servir para influir a priori en las conductas de los sujetos obligados, incentivando así el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de las normas adjetivas o de control que establecen las leyes tributarias. Es importante mencionar que esta línea de pensamiento constituyó la génesis del diseño y alcance del nuevo Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, donde en el artículo 58-27, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se contempla como novedosa causal de nulidad que: “...los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo de requisitos formales o de procedimiento resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación...”; es decir, se aprecia claramente que los criterios sostenidos por PRODECON sólo pueden aplicarse cuando la autoridad ya atribuyó los efectos a la conducta del contribuyente y no antes.”*

A través de dicho criterio, se la manera en que debe operar el “fondo sobre la forma” y “la verdad real” en los conflictos de naturaleza tributaria.

Respecto al fondo sobre forma, dicho criterio señala que las consecuencias

derivadas de la omisión o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales o de procedimiento, pueden ser derrotables cuando la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado resulta desproporcionada.

Por lo que hace a la verdad real, se efectúa un pronunciamiento por la relevancia de que en una controversia prevalezca la verdad real, más allá de la jurídica, especialmente cuando se constate que en el caso concreto no se produjo la hipótesis de causación de la contribución en disputa.

Del análisis a lo anterior, es posible concluir que atendiendo el principio pro personae y el imperativo de privilegiar la sustancia sobre la forma sin que se afecte la igualdad entre las partes de conformidad con los artículos 1 y 133 y 17 constitucionales, debe prevalecer el fondo o la verdad legal sobre cuestiones formales, en aquellos casos en los que la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado sea desproporcionada o no se produce la hipótesis de causación de la contribución en disputa.

Por lo que conforme a lo expuesto, es posible advertir la obligación de los órganos jurisdiccionales de privilegiar la solución de una controversia sobre los formalismos procedimentales, con la finalidad de que se otorgue una justicia imparcial, pronta y expedita a favor del suscrito.

En efecto, de conformidad con lo establecido en los artículos 1 y 133 y 17 constitucionales existe la obligación para las autoridades del Estado mexicano en aras de garantizar el acceso a la una justicia imparcial, pronta y expedita, que se resuelva una controversia atendiendo la sustancia, el fondo de la operación, antes que se atiendan única y exclusivamente cuestiones formales, máxime si se encuentra en riesgo la pérdida de un derecho o si se tendrá como consecuencia el incumplimiento de una obligación.

Es importante señalar que en diversos ordenamientos legales ya se ha reconocido el contenido de estos principios, pues se han llevado a cabo diversas reformas de carácter procesal con el objeto de que los contribuyentes tengan a su alcance medios de defensa en los que los órganos jurisdiccionales privilegien el fondo sobre la forma.

Al respecto, se reformó la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo a efecto de que los particulares puedan optar por una nueva modalidad de juicio contencioso administrativo denominado "Juicio de resolución exclusiva de fondo", en el que únicamente se analicen aspectos de fondo en relación con ciertas determinaciones de las autoridades fiscales, mediante un procedimiento que se sustente en los principios de celeridad, oralidad, resolución sustantiva y proporcionalidad.

Dicho juicio tiene como características principales que versa únicamente sobre planteamientos de fondo, por lo que no se podrán formular argumentos formales; su interposición será optativa a elección del actor; no habrá que garantizar el interés

fiscal de la Federación durante su sustanciación y, en principio, su tramitación y resolución debiera ser encomendada a jueces especializados en materia tributaria.

Situación que representa un gran avance para nuestro sistema de impartición de justicia en tanto se encuentra privilegiando la que se privilegie la impartición de justicia de fondo en materia fiscal, evitando a toda costa formalismos que pudieran retrasar o dificultar la correcta resolución de la sustancia controvertida.

Con posterioridad a la reforma a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se reformó el Código Fiscal de la Federación a fin de que los contribuyentes puedan optar por un nuevo tipo de recurso de revocación denominado “Recurso de revocación exclusiva de fondo”, en el que se emita un pronunciamiento exclusivo en relación con el fondo del asunto.

Lo que de igual forma constituye un novedoso progreso en el sistema de impartición justicia en México, evitando el énfasis en formalismos innecesarios y el enfoque de la resolución de asuntos fiscales al fondo de los mismos.

iv) Los cambios de referencia en el orden jurídico nacional contenidos en los artículos 1 y 133 y 17 constitucionales explicados, considero que fueron seguidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017, pues al interpretar el contenido y alcance de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación que contiene el requisito formal que deben contener los comprobantes fiscales respecto a la descripción del servicio prestado o del bien cuyo uso o goce se otorgó que amparen, privilegió la razón de fondo, al concluir que los pormenores del concepto pudieran contenerse en otro documento, como lo es el acto jurídico del cual emanó, el contrato correspondiente.

En efecto, atendiendo los principios explicados y contenidos en los preceptos legales 1 y 133 y 17 de la Constitución Federal, es que, a mi juicio, correctamente la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación evitó centrarse en formalismos rígidos y sin sentido que pusieron en riesgo el ejercicio de un derecho y el cumplimiento de una obligación, atendiendo a una interpretación más favorable a la protección de los derechos del contribuyente en relación con privilegiar el fondo sobre la forma, como lo es el hecho de que en la descripción del concepto que ampara el comprobante fiscal se delimita las partes y propiedades del servicio o del bien cuyo uso o goce fue otorgado y sus pormenores, lo que integra ese concepto, es posible explicarse y detallarse en otro documento como pudiera ser un contrato.

3. Conclusión acerca de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) que derivó de la contradicción de tesis 232/2017 resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Expuesto lo anterior, consideró acertada la conclusión a la que arribó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que resolvió la contradicción de tesis 232/2017 y de la que derivó la jurisprudencia 2a./J. 161/2017

(10a.) 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".

Lo anterior, pues de forma adecuada la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó un requisito formal privilegiando la cuestión sustantiva frente a la obligación formal, buscando simplificar la emisión de los comprobantes fiscales atendiendo la multiplicidad de los conceptos que pudieran estar comprendidos en el servicio plasmado o en el bien cuyo uso o goce haya sido otorgado, según se trate.

Al señalar que la *descripción* del servicio debe estar delimitada por sus partes o propiedades en el comprobante fiscal correspondiente y que sus pormenores puedan detallarse en un documento distinto como pudiera ser un contrato en donde se describa en qué consiste el servicio o el uso o goce del bien que ampara, para tener por cumplido la obligación formal prevista en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, implica que, en mi opinión, nuestro Máximo Tribunal consideró interpretar esa disposición atendiendo el principio *pro personae* y privilegiando el fondo sobre la forma, en términos del artículo 1 y 133 y 17 constitucional.

Incluso, lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que los pormenores del concepto amparado en el comprobante fiscal, pueden contenerse y detallarse en un documento adicional como pudiera ser un contrato, guarda relación con la exposición de motivos del Ejecutivo Federal que deparó en la reforma del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de buscar simplificar la obligación de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales con los requisitos respectivos en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Conviene recordar y examinar, para robustecer lo acertado de lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017, los criterios contendientes en dicha contradicción.

Al respecto, resultó correcto que nuestro Máximo Tribunal desestimaré lo resuelto por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al emitir la tesis contendiente de rubro: IV.2o.A.132 A (10a.) de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. LA 'DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO' A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON ESTRICAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.",

Como se dijo, el razonamiento del Tribunal Colegiado giró en torno a la certeza que depara un comprobante fiscal y, por ende la necesidad de que en el mismo se encuentre descrito el servicio prestado o el bien cuyo uso o goce fue otorgado, según el caso, con toda precisión y sin ambigüedad de ninguna forma, lo que cumple con el requisito formal previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

El Tribunal Colegiado, atendió la función como medio probatorio del documento para verificar la indispensabilidad del servicio prestado o del bien cuyo uso o goce fue otorgado y reconocer los efectos fiscales correspondientes o el hecho de la seguridad que brinda, respecto al concepto que ampara, la emisión del comprobante mediante uno de los establecimientos autorizados.

Por lo que es posible advertir que la supuesta certeza deriva del carácter probatorio del comprobante fiscal y de la que brinda el hecho de que haya sido emitido en un establecimiento autorizado.

Sin embargo, considero desafortunado el razonamiento del Tribunal Colegiado y correcto que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo haya desestimado.

Ello, pues no es posible concluir que el comprobante fiscal necesariamente otorgue la certeza a la que hizo mención el Tribunal Colegiado, con independencia de que nos encontremos frente a un documento probatorio o que haya sido emitido mediante uno de los establecimientos autorizados.

Esto es, no podemos hablar de una certeza o de una seguridad de que el servicio se haya prestado o de bien que se haya usado u otorgado, por el sólo hecho de tener a nuestra alcance un comprobante fiscal que atienda todos los requisitos formales, como es el caso del requisito que nos interesa que se encuentra previsto en la fracción V del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación.

Ni mucho menos es posible considerar que por el sólo hecho de que se encuentre una descripción detallada que no de lugar a ambigüedades en el comprobante fiscal, se tenga la certeza de la estricta indispensabilidad para la realización de las actividades del contribuyente y, por ende, el reconocimiento de los efectos fiscales correspondientes como lo es la deducibilidad y el acreditamiento para efectos del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, respectivamente.

En todo caso, el Tribunal Colegiado incurre en una contradicción pues su razonamiento es contrario al debido análisis probatorio que debe efectuar en términos de las disposiciones aplicables y según lo interpretado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en este tema.

Lo anterior, pues con base en un solo documento, como lo es el comprobante fiscal,

se tiene certeza de la prestación del servicio o del bien cuyo uso o goce fue otorgado y si es estrictamente indispensable para la actividad del contribuyente, lo que es jurídicamente inadmisibles.

No es posible reducir la certeza de la existencia de una operación, con base en un solo documento como lo es el comprobante fiscal, puesto que, en todo caso, debiera administrarse con otros medios de prueba para conocer si se verificó o no el concepto que ampara.

Por lo que considero que el Tribunal Colegiado partió de premisas incorrectas puesto que si bien el comprobante fiscal es un documento probatorio para dilucidar el concepto que ampara y verificar su indispensabilidad del servicio o del uso o goce que amparen para los efectos fiscales conducentes en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, lo cierto es que, con independencia de que sea impreso por un establecimiento autorizado, ni siquiera dichas circunstancias son suficientes para brindar una certeza del servicio prestado o del bien cuyo uso o goce fue otorgado.

Incluso, es posible advertir que el Tribunal Colegiado perdió de vista que la Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa no atendió las disposiciones legales aplicables para el análisis de las pruebas que en su caso rindan los particulares en un proceso.

Al respecto, el artículo 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles que establece:

“Artículo 197. El tribunal goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas; para determinar el valor de las mismas, unas enfrente de las otras, y para fijar el resultado final de dicha valuación contradictoria; a no ser que la ley fije las reglas para hacer esta valuación, observando, sin embargo, respecto de cada especie de prueba, lo dispuesto en este capítulo.”

De dicho precepto legal, es posible advertir que un tribunal goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas; para determinar el valor de las mismas, unas enfrente de las otras, y para fijar el resultado final de dicha valuación contradictoria.

Por su parte, mediante la tesis 1a. CCCXLV/2014 (10a.) la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que en el ámbito de valoración de pruebas es necesario administrarse para corroborar la información proporcionada por otra, existiendo corroboración cuando una prueba hace más probable que sea verdadera la información proporcionada por otro medio de prueba, como es posible advertir de la siguiente transcripción:

“VALORACIÓN PROBATORIA. CASOS EN LOS QUE UN MEDIO DE PRUEBA CORROBORA LO ACREDITADO CON

OTRO. *En el ámbito de la valoración de las pruebas es necesario determinar en qué casos puede decirse que una prueba corrobora la información proporcionada por otra. En amplio sentido, puede decirse que existe corroboración cuando una prueba hace más probable que sea verdadera la información proporcionada por otro medio de prueba. Al respecto, pueden distinguirse tres situaciones donde un medio de prueba "corrobora" la información aportada sobre algún hecho por otro medio de prueba: (1) hay "corroboración propiamente dicha", cuando existen dos o más medios de prueba que acreditan el mismo hecho (por ejemplo, cuando dos testigos declaran sobre la existencia de un mismo acontecimiento); (2) existe "convergencia" cuando dos o más medios de prueba apoyan la misma conclusión (por ejemplo, cuando de la declaración de un testigo y de una prueba pericial se infiere que determinada persona cometió un delito); y finalmente (3) hay "corroboración de la credibilidad" cuando una prueba sirve para apoyar la credibilidad de otro medio de prueba (por ejemplo, cuando otro testigo declara que el testigo de cargo no ve muy bien de noche y la identificación tuvo lugar en esas circunstancias)." (Énfasis añadido)."*

De la anterior transcripción, es posible advertir que la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que cuando concurren diversos medios de convicción en la valoración probatoria se deben analizar todas en su conjunto, por lo que existe corroboración probatoria cuando una prueba hace más probable que sea verdadera la información proporcionada por otro medio de prueba.

En este sentido, el Máximo Tribunal del País consideró que pueden distinguirse tres situaciones donde un medio de prueba "corrobora" la información aportada sobre algún hecho por otro medio de prueba, siendo la primera la "corroboración propiamente dicha", cuando existen dos o más medios de prueba que acreditan el mismo hecho, la segunda la "convergencia", cuando dos o más medios de prueba apoyan la misma conclusión y, finalmente, la tercera situación "corroboración de la credibilidad" la cual sucede cuando una prueba sirve para apoyar la credibilidad de otro medio de prueba

Por lo que no queda duda que el Tribunal Colegiado partió de una premisa incorrecta y desafortunada al considerar que sólo un documento, como lo es el comprobante fiscal, es suficiente para brindar certeza de que se verificó el concepto que ampara y así conocer su estricta indispensabilidad o no para los fines del contribuyente, siendo necesario que ese documento cuente con el requisito formal de la descripción detallada del servicio prestado o del bien cuyo uso o goce se otorgue.

Cuando lo cierto es que debió concluir que no es posible arribar a semejante circunstancia, puesto que en todo caso el comprobante fiscal *per se* sólo es un

indicio de que pudo verificarse el acto que ampara, sin que genere certeza alguna.

Siendo necesario, de conformidad con lo determinado por nuestro Máximo Tribunal, la adminiculación de ese comprobante, con el resto de las probanzas aportadas, para corroborar con dos o más medios probatorios que efectivamente se prestó el servicio o el bien cuyo uso o goce fue otorgado.

Por lo que estimo correcto que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya desestimado el razonamiento Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, pues ilógico e ilegal que con base en un solo documento como lo es el comprobante fiscal sea suficiente para generar certeza de que existió el concepto que ampara y que por ello, necesariamente, deba describirse de forma detallada el servicio prestado o el bien cuyo uso o goce fue otorgado en el mismo y no en un documento distinto.

Ciertamente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación actuó correctamente al recoger el razonamiento del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito en las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016.

Estimo que en la ejecutoria en análisis, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, al recoger el criterio en cuestión, en realidad llevó a cabo una interpretación del requisito formal previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, atendiendo el principio *pro personae* y privilegiando el fondo sobre la forma, conforme el contenido de los artículos 1 y 133 y 17 constitucionales y atendiendo los criterios que para tal efecto se han emitido, antes explicados.

De esta forma, concluyo que la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal llevó a cabo una interpretación conforme en sentido estricto, puesto que al advertir varias interpretaciones jurídicamente válidas y partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, prefirió aquélla que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial del ejercicio del derecho de deducir o acreditar por parte del contribuyente a quien se le emitió un comprobante con una descripción del servicio prestado amplia pero detallada en un documento distinto, como lo es el contrato de prestación de servicios.

De igual forma, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal privilegió el fondo sobre la forma, es decir, observó el contenido del contrato que originó el concepto amparado en el comprobante fiscal para concluir que este último cumplió con el requisito forma que establece la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Correctamente dicho órgano jurisdiccional observó el acto jurídico del que derivó el concepto amparado en el comprobante fiscal para concluir que en el mismo se encuentra el detalle y lo que integra el servicio prestado, determinando que dicha

circunstancia es suficiente, sin la necesidad de describir a detalle y de forma ilimitada, aunado de la multiplicidad de los servicios que pudieran comprenderse, el servicio prestado dentro del comprobante fiscal.

Estimo que de forma acertada, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal desestimó el razonamiento Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito pues no es posible advertir una supuesta certeza que brinda un comprobante fiscal respecto a la existencia del concepto que ampara, por el sólo hecho de tener una descripción delimitada y detallada del mismo, siendo lo correcto atender el origen del acto jurídico previo a centrarse en el formalismo del detalle de la descripción del concepto.

Sin que sea óbice el voto particular de la Magistrada disidente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito en el sentido de que no hay cabida para la interpretación de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en el sentido de que debe llevarse una adminulación del comprobante fiscal con el resto de los documentos.

Lo anterior, pues consideró que dicha disposición debe aplicarse de forma estricta de conformidad con el contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación al contener cargas a particulares, en tanto es determinante para concluir si el servicio prestado o el bien cuyo uso o goce se otorga es indispensable para su actividad y, por tanto, si es deducible o acreditable las cantidades que amparan para efectos del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado.

Sin embargo, la Magistrada disidente perdió de vista que la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación no es una disposición que establezca una carga al particular, puesto que no se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de la contribución.

En efecto, dicha disposición sólo hace referencia a un requisito formal que debe incluirse en el comprobante fiscal para posteriormente reconocer los efectos legales conducentes, situación que sólo es una consecuencia que es resultado de la convergencia de diversos elementos para la procedencia de la deducción o el acreditamiento de las cantidades amparadas.

Esto es, el requisito formal en análisis no es una disposición sustantiva que establezca cargas a particulares, con independencia de que su cumplimiento y en relación con múltiples disposiciones fiscales, de lugar a la deducción o al acreditamiento de cantidades.

Por lo que, contrario a lo expuesto por la Magistrada disidente, la disposición en análisis si es susceptible de ser interpretada, como correctamente lo hizo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y no es de aplicación estricta conforme al contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

4. Conclusiones

Lo primero, desde mi punto de vista, es que la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017 que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) 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”, fue emitida atendiendo la transformación de nuestro orden jurídico nacional en cuanto al principio *pro personae* y el énfasis de privilegiar el fondo sobre la forma.

En efecto, considero que nos encontramos frente a un fallo vanguardista en el sentido de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación atendió el contenido de los artículos 133 y 17 constitucional, resolviendo una contradicción de tesis ajustada a derecho y ante todo justa.

En segundo, considero que se ha comenzado a dar un rompimiento entre la veneración de los formalismos por parte de las autoridades administrativas y jurisdiccionales, surgiendo un cambio en el paradigma respecto a la interpretación de los formalismos legales.

Es decir, con este precedente es satisfactorio poder decir que los requisitos formales dejarán de ser obstáculos o pretextos a favor de las autoridades que en la mayoría de las ocasiones sólo buscan resquicios legales para perjudicar a los contribuyentes que actúan de buena fe y negarles el ejercicio de un derecho y tener por incumplida una obligación.

Por lo que es grato para quien esto escribe, que nos encontremos frente a un criterio innovador en el que de forma adecuada la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó un requisito formal privilegiando la cuestión sustantiva frente a la obligación formal y además atendiendo el contexto en el que pudiera darse el acto o el concepto amparado en ese comprobante, es decir, considerando la multiplicidad de los actos o actividades que pudieran estar comprendidos en el servicio plasmado o en el bien cuyo uso o goce haya sido otorgado, según se trate.

Incluso, el hecho de que nuestro Máximo Tribunal advierta esa multiplicidad y busque simplificar la expedición de los comprobantes fiscales en el sentido de que la *descripción* del servicio debe estar delimitada por sus partes o propiedades en el comprobante fiscal correspondiente y que sus pormenores puedan detallarse en un documento distinto como pudiera ser un contrato en donde se describa en qué consiste el servicio o el uso o goce del bien que ampara, para tener por cumplido la obligación formal prevista en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, nos indica que es un Tribunal consciente de la complejidad del mundo en que vivimos y de los diversos actos comerciales que pudieran celebrarse entre particulares.

Por lo que no queda más que decir, el agrado que me depara el contenido de la ejecutoria que resolvió la contradicción de tesis 232/2017 que derivó en la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) 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", pues que es una resolución que refleja el dinamismo que surge entre las relaciones de particulares y, por ende, al reconocer esa realidad, la considero justa, fin último, en mi opinión, del derecho.

Bibliografía

GARCÍA Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, México, D.F., Editorial Porrúa, 58ª ed., 2005,

R MAY, Diego, *El Formalismo en el Derecho* [Fecha de consulta: 5 de septiembre de 2018]
Disponible en: <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/7/el-formalismo-en-el-derecho.pdf>

DOMÍNGUEZ, José Alfredo, *Derecho Civil, parte general, personas, cosas, negocio jurídico e invalidez*, México, D.F., Editorial Porrúa, 8ª ed, 2000

¹Rico Fausto, Garza Patricio, *Teoría General de las Obligaciones*, México, D.F., Editorial Porrúa, 2005,

¹ De Pina, Rafael, De Pina Vara Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, D.F., Editorial Porrúa, 317ª ed, 2008

¹ARRIOJA Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Editorial Themis, 20ª ed., 2010

DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Editorial Porrúa, 3ª ed., 2007

Documento “Diálogos por la Justicia Cotidiana, Diagnósticos Conjuntos y Soluciones” Consultable en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/79028/Di_logos_Justicia_Cotidiana.pdf.”