



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

**ALCANCE DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN EL CUMPLIMIENTO
DEL REQUISITO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

Tesis que para obtener el grado de

Maestra en Derecho Fiscal

Presenta la

Lic. María Teresa Bermúdez González

Director de Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Contenido

1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. ANTECEDENTES Y PLANTEAMIENTO	4
3. REGLAS Y PRINCIPIOS INVOLUCRADOS.....	8
4. DESARROLLO	13
4.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD	13
4.2 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA	18
5. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA	22
5.1 ¿CÓMO SE CUMPLE CON EL REQUISITO RELATIVO A LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO EN LOS COMPROBANTES FISCALES CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN? (EN RELACIÓN CON EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD).....	22
5.2 ¿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?	36
5.3 CRÍTICAS GENERALES AL ESTUDIO REALIZADO EN LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017	43
6. CONCLUSIONES.....	52
7. BIBLIOGRAFÍA.....	54

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como finalidad realizar un análisis y crítica respecto del estudio realizado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la Contradicción de Tesis 232/2017, así como en relación a si el criterio fijado en dicha contradicción atendió y fue acorde conforme al principio de seguridad jurídica.

Lo anterior, pues al ser la contradicción de tesis una de las formas de creación de jurisprudencia, debe tener como finalidad garantizar, en la medida de lo posible, la seguridad jurídica de los gobernados y de quienes pudieran ubicarse en una misma situación, al unificar los criterios u opiniones jurídicas respecto de un punto de derecho que puede presentarse en situaciones futuras y reiteradas.

Así, la contradicción de Tesis tiene como sustento el pronunciamiento de criterios contradictorios sobre un mismo punto de derecho, independientemente de las cuestiones fácticas que rodean y originen el problema jurídico respecto del cual se sostienen criterios opuestos, por lo que el estudio y resolución de las contradicciones tienen como propósito de evitar la subsistencia de posturas divergentes.

Ello, ya que el objetivo fundamental de ese procedimiento es terminar con la incertidumbre generada para los gobernados y los órganos jurisdiccionales por la existencia de criterios contradictorios, mediante la definición de una jurisprudencia producto de la sentencia dictada en ese procedimiento, que servirá para resolver uniformemente casos similares a los que motivaron la denuncia de contradicción, evitando que se sigan resolviendo diferente e incorrectamente, lo que permitirá preservar la unidad en la interpretación de las normas del orden jurídico nacional con la fijación de su sentido y alcance en protección de la garantía de seguridad jurídica.

De esta forma, se analizará si la determinación de la Segunda Sala realmente resuelve la discrepancia del razonamiento existente respecto a la forma en cómo se debe cumplir con el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, consistente en que el comprobante fiscal contenga la descripción del servicio prestado y, por tanto, que sirva de parámetro objetivo para dilucidar cuestiones futuras de casos similares, evitando discrepancias en las resoluciones.

Bajo tales consideraciones, si no existiera pronunciamiento que estableciera un criterio unificado, lejos de garantizar a los gobernados y a los órganos jurisdiccionales del país la solución de otros asuntos de similar naturaleza, se generaría incertidumbre, de ahí la importancia de emitirse una sentencia que fije el verdadero sentido y alcance de la solución que deba darse al supuesto o problema jurídico examinado por los Tribunales Colegiados de Circuito que originó la oposición de criterios.

2. ANTECEDENTES Y PLANTEAMIENTO

La tesis de jurisprudencia 2a./J.161/2017 (10a.) respecto de la cual se realizó el análisis para la elaboración del presente trabajo lleva por 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”**, misma que derivó de la contradicción de tesis 232/2017 resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) mediante sesión pública de 18 de octubre de 2017.

Dicha contradicción de tesis se originó por la denuncia realizada por uno de los Magistrados integrantes del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito respecto a la posible contradicción de criterios sustentado por dicho órgano al resolver, entre otros, el recurso de revisión fiscal 153/2016 y el sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el amparo directo administrativo 475/2015.

Para una mejor comprensión del análisis y determinación realizados por la Segunda Sala, resulta conveniente traer a colación los antecedentes que dieron origen a dicha contradicción.

Mediante sentencia definitiva de 2 de octubre de 2015 dictada en el juicio contencioso administrativo 1881/15-06-02-1, la Segunda Sala Regional del Noroeste del Tribunal Federal del entonces denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (actualmente Tribunal Federal de Justicia Administrativa TFJA), declaró la nulidad para efectos de la resolución impugnada mediante la cual la autoridad hacendaria había resuelto autorizar parcialmente la devolución del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado de octubre de 2012, al considerar parcialmente fundados los argumentos hechos valer por la parte actora.

Sin embargo, el motivo para la interposición del amparo directo fue que la Sala regional consideró infundado el argumento de la actora y, por otro lado, legal que la autoridad hacendaria hubiera rechazado el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado que dio origen al saldo a favor, en virtud de que la descripción contenida en los comprobantes fiscales exhibidos, no permitía establecer que se tratara de erogaciones por gastos estrictamente indispensables, no obstante que la entonces actora había manifestado que sí cumplía dicho requisito, pues en tales comprobantes se plasmó como concepto “mano de obra Apodaca”, “mano de obra”, “mano de obra calidad”, refiriendo que dichas erogaciones derivaron de los servicios de personal capacitado prestados por diversa empresa al amparo del contrato correspondiente que fue celebrado.

Así, refirió la quejosa que era ilegal la sentencia reclamada toda vez que la Sala regional convalidó el rechazo efectuado por la autoridad hacendaria del acreditamiento del IVA que dio origen al saldo a favor, señalando que si bien no fue exhibido el contrato que dio origen a los servicios prestados y por consiguiente a las erogaciones amparadas en los comprobantes fiscales, lo cierto era que la Sala de conocimiento, de conformidad con la facultad que le otorga el artículo 41 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pudo acordar la exhibición del mismo a efecto de adminicularlo con los referidos comprobantes, para estar en posibilidad de fortalecer el hecho de que se trataba de erogaciones estrictamente indispensables.

Al respecto, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito en el amparo directo 475/2015 determinó que, aunado a que no era obligación de la Sala acordar la exhibición del contrato referido por la quejosa, toda vez que era obligación de esta última aportarlo como prueba en el juicio para acreditar su pretensión, contrario a lo argumentado, la descripción contenida en los comprobantes respecto de los servicios proporcionados era genérica y, por ende, insuficientes para determinar que se referían a erogaciones estrictamente indispensables para su actividad.

Además, señaló que el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, debe constar en el comprobante fiscal y no así en un documento diverso, como lo pudiera ser un contrato de prestación de servicios, pues los comprobantes son los medios de convicción que el legislador estableció para que los contribuyentes acrediten el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales, sin que sea dable poder remitirse a cualquier otro documento, máxime porque dichos comprobantes deben ser impresos en establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo que otorga certeza de la existencia de los hechos o actos que amparan.

Por otra parte, a través de la sentencia definitiva de 12 de febrero de 2016 dictada por la Primera Sala Regional de Oriente del TFJA al resolver el juicio de nulidad 428/13-12-01-2, se declaró la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada mediante la cual se resolvió el recurso de revocación así como de la resolución liquidatoria inicialmente recurrida determinante de un crédito fiscal.

Lo anterior, toda vez que la Sala de conocimiento resolvió, por una parte, que la resolución liquidatoria era ilegal en relación a la orden de visita que le dio origen y que sirvió de base para iniciar el ejercicio de facultades de comprobación, pues en dicha orden la autoridad fiscal no explicó qué o cuáles fueron las contribuciones y qué períodos no le fue posible revisar por la falta de documentación e información solicitada al contador público registrado, por lo que ante la ilegalidad de dicha orden, la resolución liquidatoria así como aquella recaída al recurso de revocación interpuesto por la contribuyente, eran de igual forma ilegales.

En cuanto al fondo del asunto, la Sala regional determinó que la resolución liquidatoria era de igual forma ilegal al carecer de los requisitos de debida

fundamentación y motivación, puesto que la autoridad fiscalizadora indebidamente había rechazado las deducciones realizadas por la contribuyente por concepto de gastos de venta para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única y los acreditamientos respecto del Impuesto al Valor Agregado cuando dichos gastos sí eran estrictamente indispensables y los comprobantes fiscales que las amparaban sí cumplían con el requisito relativo a la descripción del servicio prestado, ello, al considerar la autoridad que los referidos comprobantes no describían el servicio ni precisaban el lugar y tiempo en el que éste había sido proporcionado, por lo que tales gastos no podían considerarse relacionados con la actividad de la contribuyente y que fueran estrictamente indispensables para los fines de su actividad.

En contra de dicha sentencia, la autoridad demandada interpuso revisión fiscal en términos del artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo reiterando los motivos de rechazo de las deducciones y acreditamientos efectuados por la contribuyente; recurso que fue del conocimiento del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito bajo el número de toca 153/2016 y resuelto por mayoría de votos en el sentido de confirmar la sentencia recurrida.

Ello, puesto que al abocarse al estudio del asunto, los Magistrados de conocimiento resolvieron que el argumento planteado por la recurrente era ineficaz, toda vez que, como correctamente había resuelto la Sala regional, no existió justificación legal alguna para que la autoridad rechazara las deducciones y acreditamientos efectuados por la contribuyente, ya que del análisis a los comprobantes fiscales exhibidos en el contexto del contrato de prestación de servicios que les dio origen, se advertía el concepto que amparaban, denotando la indispensabilidad del servicio contratado para los fines de la empresa.

En efecto, el Tribunal Colegiado resolvió que la “descripción del servicio” a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación debe ser suficientemente clara para dilucidar si la erogación fue estrictamente indispensable, lo cual en el caso a estudio sí lo era al señalarse como concepto en los comprobantes fiscales “servicio de almacenaje” y “almacenaje”, pues dicha descripción concatenada con lo pactado en el contrato exhibido por la contribuyente, ponía de manifiesto el origen de las erogaciones, permitiendo concluir que eran gastos estrictamente indispensables, ya que el motivo de expedición de tales comprobantes fue precisamente el pago de los servicios de almacenaje a que se refería el contrato de prestación de servicio.

De esta forma, se tiene que existieron resoluciones contrarias en torno a un problema jurídico, que dependió de la valoración que cada uno de los Tribunales Colegiados realizó en relación a los datos contenidos en los comprobantes fiscales así como de los requisitos para poder realizar a una deducción o acreditamiento de una erogación.

Motivo anterior por el cual, era necesario que existiera un pronunciamiento concluyente de nuestro Máximo Tribunal que estableciera un criterio único con el cual se definiera cómo se cumple lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, ello, para efecto de que los contribuyentes tengan certeza y seguridad jurídica de que sus comprobantes fiscales cumplan a cabalidad con los requisitos legales y que, por tanto, de que su deducción o acreditamiento será procedente ante la autoridad hacendaria, evitando la arbitrariedad en las actuaciones de la autoridad así como discrepancias en los criterios de los órganos impartidores de justicia.

Derivado de lo anterior, se tiene que, a efecto de resolver la contradicción de tesis que fue puesta a su consideración, la Segunda Sala partió del planteamiento de dos cuestiones a resolver:

- ¿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?
- ¿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?

Así, en la ejecutoria correspondiente la Sala se abocó al estudio en relación a cómo se debe cumplir con el requisito establecido en el artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación (CFF) vigente en 2008 y 2012, consistente en contener la descripción del servicio que amparen y si, para efecto de cumplir con el mismo, en los comprobantes fiscales digitales que al efecto se expidan se deben señalar los datos suficientes que informen claramente el servicio en concreto que se prestó al beneficiado, sin que sea permisible la remisión a un diverso documento con la finalidad de determinar el servicio efectivamente prestado o bien, dicha descripción puede perfeccionarse a través de lo contenido en un documento diverso, para de esta forma conocer los pormenores del servicio y estar en posibilidad de determinar si el mismo fue estrictamente indispensable y, por tanto, ser procedente la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales digitales se pretenda realizar.

Cuestiones anteriores que, tal como se precisará más adelante, al incidir en el cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes y por consiguiente, en las actuaciones de las autoridades fiscales, era necesario un pronunciamiento con la finalidad de uniformar el sentido de los criterios y fallos respecto de un mismo problema jurídico.

3. REGLAS Y PRINCIPIOS INVOLUCRADOS

Previo a señalar cuáles son las reglas y principios involucrados en el caso sujeto a estudio, se considera conveniente recordar cada uno de dichos conceptos.

Así, al hablar de normas jurídicas, éstas suelen dividirse en reglas y principios (o principios generales del Derecho), siendo que las primeras son aquellas que definen perfectamente el supuesto de hecho así como la consecuencia jurídica; por tanto, mientras el sujeto se ubique dentro del supuesto que la regla regula, estará obligado a observar lo ahí previsto, por lo que sólo pueden ser cumplidas o no.

Por otro lado, tratándose de principios, la determinación antes señalada no existe, o al menos no con el grado de precisión y detalle que tienen las reglas, así, de acuerdo con Miguel Carbonell, los principios son normas en alguna medida abiertas, a partir de cuya lectura el intérprete no puede saber con total certeza el campo de aplicación de los mismos, ya sea porque no está definido el perímetro material que intentan regular o bien, en virtud de que no está claro a qué casos sí y a cuáles no pueden ser aplicados, por lo que pueden ser cumplidos en diferente grado y la medida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.¹

Como puede verse, tanto las reglas como los principios son normas, porque ambas dicen lo que deben ser. Sin embargo, de acuerdo con Zagrebelsky, mientras las leyes están conformadas por reglas, las normas constitucionales suelen ser principios sobre el derecho y la justicia, por lo que al diferenciar entre principios y reglas es diferenciar entre Constituciones y leyes.²

Considerando lo anterior, a partir del análisis efectuado a la ejecutoria correspondiente a la sesión de 18 de octubre de 2017 en la cual se sustentó la jurisprudencia 2a./J.161/2017 (10a.), se desprende que las **reglas involucradas y analizadas**, en mayor o menor medida, por la Segunda Sala fueron los artículos **29 y 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012**.

Así, en el **artículo 29** del referido Código vigente en 2008 y 2012, se establece la obligación de los contribuyentes de **expedir** comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o bien, por los ingresos que perciban, los cuales se deben expedir mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria o a través de los medios que al efecto dicha autoridad administrativa autorizara mediante reglas de carácter general.

¹ Carbonell, Miguel, "Teoría de los derechos humanos y del Control de Convencionalidad"; México, Cuarta edición, 2014

² Zagrebelsky, Gustavo, "El derecho dúctil" ley, derechos, justicia; Madrid, Trotta, 2003.

Asimismo, señala que los contribuyentes que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban los servicios prestados, deberán **solicitar** la expedición del comprobante fiscal digital respectivo.

De igual forma, establece que para efecto de lo anterior, los contribuyentes que expidan los referidos comprobantes deberán **cumplir** con una serie de requisitos que de igual forma se encuentran señalados en dicho precepto, entre el que se encuentra, aquel contenido en la fracción III, consistente en cumplir con los requisitos establecidos en el diverso artículo 29-A del mismo ordenamiento.

Por su parte, el diverso artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación señala que, para efectos de cumplir con la obligación establecida en el artículo 29, los comprobantes fiscales digitales deberán **contener** como requisito, entre otros, la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Finalmente, establece que en caso de que los comprobantes fiscales no reúnan algún requisito de los establecidos en los artículos 29 y 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, las cantidades amparadas en tales comprobantes no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Esto último se encuentra principalmente dirigido a aquellos contribuyentes que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban los servicios prestados, pues son ellos quienes darán efectos fiscales a tales comprobantes, ello a través de la deducción o acreditamiento de las cantidades amparadas en los comprobantes fiscales.

Así, de tales preceptos legales se desprende lo siguiente:

- **Supuesto de hecho:**

- Realizar actos o actividades o percibir ingresos.

- **Obligación:**

- De los contribuyentes que realizan actos o actividades o perciban ingresos: expedir comprobantes que cumplan con los requisitos establecidos en los artículos en comento.
- De las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios: solicitar la expedición del comprobante fiscal respectivo, así como verificar que los mismos cumplan con los requisitos legales establecidos.

- **Consecuencia jurídica:**

- Si los comprobantes cumplen los requisitos señalados, las cantidades que amparen podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.
- En caso de incumplimiento, tales cantidades no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Derivado de lo anterior, se desprende claramente que tales porciones normativas corresponden a reglas que definen perfectamente las situación a regular, esto es, el supuesto de hecho (realizar actos o actividades o percibir ingresos), la obligación (expedir comprobantes que cumplan con los requisitos ahí establecidos o solicitar la expedición de los mismos), así como la consecuencia jurídica (si los comprobantes no cumplen los requisitos señalados, las cantidades que amparen no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente) y que por tanto, mientras sean válidas, deben ser cumplidas por los contribuyentes.

Lo anterior, puesto que la Primera Sala ha señalado que son los comprobantes fiscales aquellos documentos que sirven para cumplir con el requisito que establece el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación así como las demás leyes fiscales, consistente en dejar constancia o acreditar la realización de un cierto hecho o acto gravado por una contribución para, de esta forma, determinar cuál es la situación fiscal de un contribuyente; además de que sirven para que un contribuyente pueda deducir o acreditar las cantidades erogadas de conformidad con lo dispuesto en cada ley tributaria.

Por tanto, determinó que no cualquier documento puede considerarse como un comprobante fiscal, sino únicamente aquellos que cumplan los requisitos legales, los cuales se encuentran previstos en el diverso artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.³

En consecuencia, todos aquellos contribuyentes que se ubiquen en los supuestos de hecho consistentes en realizar actos o actividades o percibir ingresos, están obligados a expedir comprobantes fiscales, así como aquellos que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban los servicios prestados, deberán **solicitar** la expedición del comprobante fiscal respectivo, mismos que deberán cumplir con los requisitos ahí señalados.

³ Tesis aislada 1a. CLXXX/2013 (10a.) con rubro “COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES”; Primera Sala de la SCJN, N° de registro 2003506, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1, Pág. 524.

Ello es así, puesto que, por regla general, es a través de un comprobante fiscal que un contribuyente estará en posibilidad de acreditar ante la autoridad hacendaria la realización de ciertos hechos o actos y, de esta forma, justificar la obtención de sus ingresos o bien, la erogación de un gasto señalado como deducción o acreditamiento, para la consecuente determinación de su situación fiscal en relación a su obligación de contribuir al gasto público.

Sin embargo, al tratarse de normas que establecen cargas u obligaciones a los contribuyentes, para que un contribuyente esté en posibilidad de cumplir con lo señalado por el legislador en relación a la expedición de comprobantes fiscales válidos y que por ende, los mismos tengan efectos jurídicos fiscales ante la autoridad hacendaria, es necesario que éste tenga conocimiento pleno de la forma en cómo se deben cumplir los requisitos señalados, lo cual sucede cuando la norma es lo suficientemente clara y precisa.

Lo anterior es así, pues el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en su tercer párrafo establece expresamente que *“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”*.

De conformidad con lo anterior, en primera instancia, la Segunda Sala debía resolver cómo se debe tener por cumplido el requisito establecido en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, esto es, cuáles deben ser los elementos o datos que deben considerarse como suficientes en un comprobante fiscal para considerar cumplido el requisito consistente en “describir el servicio”.

Posteriormente, se abocó a determinar, en relación al tipo de requisito a cumplir – describir el servicio- y para efecto de demostrar la procedencia de la deducción o acreditamiento del gasto erogado, si la indispensabilidad del servicio prestado únicamente debe demostrarse en términos de lo descrito en el comprobante o bien, es posible remitirse a un diverso documento para acreditar fehacientemente el motivo de la prestación del mismo.

Para efecto de resolver el **primer cuestionamiento**, se remitió al análisis que llevó a cabo en los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016 en sesiones de 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016, en los que realizó el estudio y se pronunció respecto a la interpretación que se debe dar a lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, así como a su constitucionalidad desde la perspectiva de los **principios de legalidad, seguridad jurídica**, este último en su vertiente de **interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso**, ello, al someter a estudio si tal precepto señala claramente el requisito que debe contener el comprobante fiscal y la forma de cómo se debe cumplir el mismo, o bien, se dejaba en estado de incertidumbre e inseguridad jurídica al contribuyente al no saber cuáles son los datos suficientes e idóneos para dar cumplimiento a dicho requisito.

Principios anteriores que corresponden a mandatos de optimización, puesto que, a diferencia de las reglas contenidas en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, son disposiciones que ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida de lo posible dentro de las posibilidades jurídicas y fácticas existentes.⁴

Es decir, son normas jurídicas cuyas condiciones de aplicación están configuradas de modo abierto y pueden verse cumplidas en diferentes grados según las circunstancias fácticas o jurídicas que concurren en cada caso ⁵ y, no así, que simplemente pueden ser cumplidas o no, como acontece en relación a las obligaciones señaladas en los referidos preceptos legales.

Ahora bien, en los medios de defensa que fueron tomados como referencia en la ejecutoria en estudio, y en específico en el ADR 3858/2014, se resolvió que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación no es violatorio de los **principios de legalidad, seguridad jurídica** este último en su vertiente de **interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso**, en virtud de que el término utilizado por el legislador en relación al requisito exigido, esto es, “describir” el servicio prestado, no es ambiguo y, por tanto, no genera incertidumbre jurídica al contribuyente respecto a la forma en que debe cumplirse, de manera que impide cualquier actuación arbitraria o caprichosa de la autoridad administrativa que pudiera generar incertidumbre al gobernado.

En virtud de ello, al ser de gran relevancia en nuestro ordenamiento jurídico para la configuración de un Estado de Derecho, será en relación al **principio de seguridad jurídica** que se realizará el estudio correspondiente en el presente trabajo, a efecto de dilucidar si efectivamente el precepto legal de mérito cumple con lo ordenado por dicho principio y si, en consecuencia, fue correcto que la Segunda Sala para resolver la contradicción de tesis 232/2017 tomara como base lo determinado en aquellos medios de defensa.

⁴ Vázquez, Daniel, “Test de Razonabilidad y Derechos Humanos: Instrucciones para armar”; México, IIJ UNAM, 2016.

⁵ Cossío, José Ramón, voto concurrente Amparo Directo en Revisión 307/2007, Suprema Corte de Justicia de la Nación.

4. DESARROLLO

Dos de los principios constitucionales que tienen aplicación en casi todos los campos del Derecho son: el de **legalidad** y el de **seguridad jurídica**, mismos que se encuentran estrechamente vinculados y, tal como sucede en el presente caso, el logro de uno depende del debido cumplimiento del otro.

Así, para estar en posibilidad de verter nuestra opinión en relación al caso puesto a estudio y resuelto por la Segunda Sala y analizar si fue correcta su determinación, es necesario que se haga un pequeño recordatorio de qué implica cada uno de dichos principios.

4.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

En términos generales, la “legalidad” significa conformidad a la ley, motivo por el cual, el principio de legalidad es considerado uno de los mayores logros del Estado de Derecho, pues es aquél por virtud del cual los poderes públicos están sujetos a la ley, de tal forma que todos sus actos deben ser conforme a la ley, esto es, se expresa en el sentido de que todos los actos de las autoridades administrativas deben tener su base en las disposiciones legales, por lo que sólo pueden hacer lo que la ley les autoriza.

Este principio, como expresión de la voluntad general, fue sustentado por Rousseau en el hecho de que la soberanía reside en el pueblo y ella se manifiesta a través de las leyes que consisten en la expresión de la voluntad general, por lo que la actividad del Estado sólo puede efectuarse con la autorización que la ley le otorgue.

En efecto, conforme al principio de legalidad, las autoridades deben sujetar su actuación a lo dispuesto legalmente, por lo que no pueden proceder de manera arbitraria o abusiva, ya que están obligadas a respetar lo previsto en la Constitución y en las leyes. Por eso, la autoridad, ya sea legislativa, administrativa o judicial, únicamente puede ejercer las atribuciones o realizar aquellas actividades que expresamente permita u ordene la ley.

Por tanto, este principio constituye la columna vertebral de la actuación administrativa, en tanto que el quehacer administrativo debe ajustarse a lo que la ley prevenga, ya que la legalidad es lo que se hace conforme a lo regulado por la ley, y precisamente la autoridad sólo está facultada a hacer lo que ella estatuye⁶.

Ahora bien, este principio, a su vez, comprende en sí dos figuras jurídicas: el principio de legalidad administrativa, o también llamado preeminencia de la Ley y el

⁶ Lucero Espinosa, Manuel; “Compendio de Derecho Administrativo”, Editorial Porrúa, México, 10a. Edición, 2017.

de reserva de Ley, los cuales tienen aplicación en distintos campos del Derecho; así, de acuerdo con Eusebio González, cuando se hace alusión al principio de legalidad administrativa, debemos situarnos en la esfera aplicativa del Derecho, mientras que al aludir al segundo (reserva de ley), implica centrar la atención en su esfera normativa.⁷

Así, el **principio de legalidad en general** se encuentra consagrado en nuestra Constitución en el segundo párrafo del artículo 14, así como en el primero del artículo 16, los cuales establecen:

Artículo 14.- (...)

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

(...)

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

(...)

Como se observa, en tanto que el artículo 14 regula constitucionalmente los requisitos generales que deben satisfacer las sanciones o actos de privación, el artículo 16 establece las características, condiciones y requisitos que deben tener los actos de autoridad al seguir los procedimientos encaminados a la imposición de aquéllas, los cuales siempre deben ser previstos por una norma legal en sentido material, proporcionando así la protección al orden jurídico total.

Sin embargo, de los artículos anteriores, se desprende que es el primer párrafo del artículo 16 constitucional el que principalmente garantiza el principio de legalidad, al exigir que la esfera jurídica particular de un gobernado únicamente pueda ser afectada cuando: a) exista orden o mandamiento escrito y b) que el mandamiento funde y motive la causa legal del procedimiento, lo cual implica que la autoridad debe expresar, en los actos que dicte, las normas legales aplicables y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas; es decir, debe quedar claro el razonamiento substancial al respecto para que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, de

⁷ González García, Eusebio; "Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978", Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario, Madrid, España, 1980.

manera que pueda ofrecer las pruebas para desvirtuar los hechos imputados por la autoridad y alegar contra su argumentación.

Por tanto, debe decirse que el principio de legalidad constituye el elemento fundamental de la actuación administrativa, toda vez que la misma debe ajustarse a lo que la ley prevenga.

Ahora bien, de acuerdo con el Magistrado Manuel Lucero Espinosa, dicho principio a su vez se encuentra integrado por cuatro aspectos fundamentales:

- a) Normatividad jurídica, lo cual significa que la actividad administrativa debe sustentarse en las normas jurídicas, cualquiera que sea la fuente de donde provengan (Constitución, ley, reglamento, etcétera);
- b) Jerarquía normativa, la cual consiste en que el sometimiento de la Administración Pública debe hacerse respetando la ordenación jerárquica de las normas;
- c) Igualdad jurídica, conforme a la cual la Administración Pública en su actuación no debe establecer excepciones que excluyan a unos de lo que en igualdad de condiciones se conceda a otros y,
- d) Razonabilidad, ya que la Administración en su actuación debe verificar los hechos y apreciarlos de manera objetiva al valorarlos, en cuanto su decisión debe manifestarse razonablemente, esto es, que se encuentre justificada en preceptos jurídicos, hechos, conductas y circunstancias que lo originan, a fin de que no actúe irrazonable, injusta ni absurdamente⁸.

Bajo tales consideraciones, la ley constituye, después de la Constitución, la norma de mayor jerarquía y, por ello, la actuación de los órganos administrativos se encuentra sujeta a sus lineamientos, sin que por ningún motivo pueda establecer actos que contravengan las estipulaciones de la misma.

Por su parte, la **reserva de ley**, tal como se ha señalado, corresponde a un principio sobre la normación y producción normativa, por lo que su principal función es delimitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la Ley, lo cual es conocido como el aspecto positivo de tal principio; siendo que su aspecto negativo radica en que no permite la intromisión en las materias reservadas a la Ley de alguna potestad normativa diferente a la del Congreso de la Unión o a las de los Congresos de los estados, esto es, implica la prohibición de la Administración para dictar normas referentes a las materias reservadas al poder legislativo y, a su vez, el deber de éste de no delegar dicho poder en cualquier ente distinto a él.

⁸ Lucero Espinosa, Manuel; "Compendio de Derecho Administrativo", Ed. Porrúa, México, décima edición, 2017.

En efecto, conforme a dicho principio, ciertas materias, que la Constitución establece, no son susceptibles de normarse por la Administración Pública, pues es sólo el Poder Legislativo el facultado para regularlas a través de leyes; así, este principio encuentra su fundamento constitucional en los artículos 1º y 14, pues en el primero de ellos se establece que los derechos reconocidos por la Constitución y por los Tratados Internacionales, así como las garantías para su protección, sólo pueden ser restringidos o afectados en los casos y bajo las condiciones que la Constitución establece y, según se desprende de las disposiciones de la propia Constitución, sólo pueden ser afectadas por medio de leyes; por su parte, el artículo 14 señala que para que los gobernados puedan ser privados de sus derechos fundamentales, deben cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Así, conforme a lo antes referido, la materia que es considerada como zona reservada a la ley la constituyen los derechos y obligaciones de las personas, motivo por el cual se dice que existe un campo específico que sólo puede ser tratado y regulado por la ley en sentido formal y material, es decir, sólo un acto del Congreso, con las características de norma jurídica legal, puede regular esas materias.

Respecto a ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha sustentado el criterio de que para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al concepto de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél.

De esta forma, el Alto Tribunal ha hecho hincapié en lo que la doctrina clasifica como la **reserva de ley absoluta** y la relativa, señalando que la primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal (emitida por el Congreso, ya federal, ya local); en dicho supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. En tanto que la **reserva relativa** permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.

En este último supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada, posteriormente, podrá ser establecida por una fuente secundaria; es decir, basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva.

Ahora bien, en materia tributaria, dicho principio se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, al señalar que “son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Respecto de este principio, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria⁹.

Por tanto, no es obligatorio que las contribuciones sean establecidas y reguladas en su totalidad por la Ley, sino únicamente que ésta cree y regule sus elementos esenciales, pudiéndose disciplinar los demás aspectos mediante normas secundarias, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria y que, por otro lado, en casos excepcionales, que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley y que, además, constituyan un complemento de la regulación legal indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Ahora bien, otro aspecto del principio de legalidad, consiste en el derecho a la **exacta aplicación de la ley**, previsto por los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 Constitucional, ya que el tercer párrafo referido a los juicios penales establece el conocido principio "*nullum crimen nulla poena sine lege*", al prohibir que se imponga, "por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que trata". El cuarto y último párrafo, por su parte prescribe que en los juicios civiles (extendiéndose a todo proceso jurisdiccional, con excepción de los penales) la sentencia definitiva debe ser conforme a la letra de la ley o atendiendo a la interpretación jurídica de la misma y, en caso de que no haya una norma legal aplicable, debe fundarse en los principios generales del derecho.

En el ámbito sancionador administrativo, dicho principio resulta de igual forma aplicable, pues el mismo constituye un derecho fundamental para todo gobernado

⁹ Novena Época; Registro: 197375; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo VI, Noviembre de 1997; Materia(s): Administrativa, Constitucional; Tesis: P. CXLVIII/97; Página: 78, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY".

garantizado por el artículo 14 de la Constitución Federal, ya que no se podrá aplicar una sanción que previamente no esté prevista en la ley relativa¹⁰.

Así, a partir de lo hasta aquí señalado, se puede advertir que el principio de legalidad garantiza para el gobernado la existencia de un Estado de Derecho, donde la autoridad no puede ni debe actuar conforme a su capricho ni de forma arbitraria, sino fundando su actuación exclusivamente en las leyes vigentes.

Ello, pues como se ha visto, dicho principio no se limita a constreñir a la autoridad jurisdiccional a abstenerse de imponer por simple analogía o por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al hecho delictivo de que se trata, sino que también obliga al legislador a emitir normas claras en las que precise las penas y describa las conductas delictivas, incluyendo todos sus elementos, características, condiciones, términos y plazos, a fin de evitar un estado de incertidumbre jurídica al gobernado y una actuación arbitraria del juzgador.

Por ello, el fin perseguido por el principio de legalidad en su aspecto material es el otorgar certeza y seguridad jurídica a los gobernados, puesto que sólo será posible que la autoridad afecte su esfera particular de derechos, cuando su actuación esté fundada en una ley previa y hecha del conocimiento general de los gobernados.

4.2 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Tal como fue señalado en párrafos anteriores, el principio de seguridad jurídica se encuentra estrechamente vinculado con el principio de legalidad en su doble vertiente –de legalidad administrativa y reserva de Ley. Por lo que, gracias al papel fundamental que cumple la Ley – expresión de voluntad general-, el principio de seguridad jurídica consigue su propósito: dar certeza a los ciudadanos (aspecto positivo) y evitar a toda costa la arbitrariedad de las autoridades (aspecto negativo)¹¹.

En efecto, la seguridad puede identificarse como el motivo determinante para el surgimiento del Derecho, pues éste nace para establecer el orden en la vida social, y para lograr dicho orden, una persona debe saber cómo comportarse, cómo lo

¹⁰ Novena Época; Registro: 188745; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XIV, Septiembre de 2001; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a. CLXXXIII/2001; Página: 718, de rubro: "RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS. LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS PREVISTAS EN LA LEY FEDERAL RELATIVA TAMBIÉN SE RIGEN POR EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY QUE IMPERA EN LAS DE CARÁCTER PENAL, AUN CUANDO SEAN DE DIVERSA NATURALEZA".

¹¹ Torruco Salcedo, Sitlali; "Manual de Derecho Administrativo", México, Porrúa, Segunda Edición. 2008.

harán las demás, qué es lo que puede o no hacer, cómo se desarrollará su vida de relación en todos los sentidos, esto es, requiere certeza en las relaciones sociales y la seguridad de que la regla se cumplirá.

Lo anterior, pues el Derecho corresponde a un conjunto de normas: leyes, reglamentos, y otras disposiciones legales elaboradas por el hombre, que responden a determinadas necesidades de la colectividad, con la intención de que se realicen ciertos valores, al cumplimiento de necesidades axiológicas, por lo que son las normas la respuesta legítima y estatutaria a los cambiantes intereses e ideales de un pueblo.¹²

Sin embargo, a fin de mantener un Estado de Derecho en donde las leyes prevalezcan sobre los hombres, es necesario que exista una cultura del Derecho, que permita que el ciudadano, el pueblo en general, tenga los conocimientos básicos del contrato social que nos da derechos así como también nos obliga; es decir, es preciso que todos conozcamos las reglas de la convivencia social, qué cosas nos están permitidas y cuáles nos están prohibidas, por lo que señala Recasens Siches que “Certeza y seguridad constituyen el sentido formal de la función del Derecho”.¹³

Así, si tal como se ha visto, el principio de legalidad implica -entre otras cosas- que únicamente a través de una ley puedan imponerse cargas a los gobernados, ya que sólo ésta, por ser expresión de la voluntad popular legítimamente constituida, puede ser fuente de certeza y seguridad jurídica, por tanto, es la única que puede servir como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado, por lo que la redacción de la norma debe ser suficientemente clara y precisa para que las personas destinatarias de la misma puedan anticipar con certeza qué es lo que regula, la forma en que debe cumplirse con lo preceptuado en la misma y estar en posibilidad de hacerlo, así como en su caso, tengan conocimiento pleno de las consecuencias en caso de su incumplimiento y de la forma en qué puede actuar la autoridad para exigir su cumplimiento.

En relación a este principio, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que este derecho “es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que **el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión**. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en **‘saber a qué atenerse’** respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad”.¹⁴

¹² Castellano y Martínez-Baez, Raúl; “Estado de Derecho y Seguridad Jurídica. Factores de Desarrollo”, disponible para su consulta en <http://ipra-cinder.info/wp-content/uploads/file/DocumentosFortaleza/Castellano.pdf>

¹³ Recaséns Siches, Luis; “Panorama del Pensamiento Jurídico en el Siglo XX”, Tomo I, Porrúa, México, 1963.

¹⁴ Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Primera Sala, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, Pag. 437, Jurisprudencia (Constitucional), rubro: “SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.”

Así, nuestro Máximo Tribunal ha afirmado que la seguridad jurídica incluye dos ideas básicas que le dan contenido:

1. **Certidumbre del Derecho**, que es el principio de seguridad jurídica desde un punto de vista positivo y que se traduce en la importancia de la ley como un vehículo generador de certeza.
2. **Eliminación de la arbitrariedad o prohibición del exceso**, que es el punto de vista negativo de este principio y que debe entenderse como el papel que tiene la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

En cuanto a la **certidumbre del derecho**, Eusebio González García, considera que la certeza se puede alcanzar a través de tres aspectos:

- a) **Ordenamiento jurídico estable**: lo que se traduce en que las normas no sean reformadas constantemente, para que el gobernado tenga mayores posibilidades de conocer sus obligaciones.
- b) **Suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de fuentes**: lo cual significa, por una parte, que el legislador ordinario cumpla con su función y desarrolle mediante ley los aspectos de las contribuciones que le corresponden y, por otra parte, que el Ejecutivo los reglamente adecuadamente, evitando la intromisión de éste en el ámbito de aquél y que las leyes no se apliquen por no estar suficientemente desarrolladas.
- c) **La certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del particular, en caso de incumplirse lo dispuesto en las normas jurídicas**: situación que se alcanza asegurando que el gobernado conozca los recursos legales que puede hacer valer en su defensa, cuando considere que está siendo afectado por el quebranto por parte de la autoridad de una disposición jurídica¹⁵.

Por otra parte, en relación al aspecto negativo de la seguridad jurídica, se dice que éste se traduce en la **interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso**, lo cual significa evitar que las autoridades realicen conductas contrarias a derecho, tanto en la creación de normas como en su aplicación, es decir, la prohibición de toda diferencia carente de una razón suficiente y justa.

Así, consistirá una actuación arbitraria de la autoridad cuando sea resultado de un mero capricho o voluntad, sin que exista sustento o fundamento jurídico **objetivo** de la conducta administrativa, lo que dará lugar a una violación del orden material de los principios y valores propios del Estado de Derecho.

¹⁵ González García, Eusebio; "El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria", en Principios constitucionales tributarios, Universidad de Salamanca, 1993.

De igual forma, la Segunda Sala en la jurisprudencia 2a./J. 140/2017 (10a.)¹⁶, sostuvo que el principio de legalidad constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema jurídico mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

Y que, en ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

En ese sentido, es clara la importancia del principio de seguridad jurídica, pues para hablar de un Estado de Derecho es necesario que los gobernados tengan plena certeza de cuáles son las reglas que rigen el cumplimiento de sus obligaciones y, por tanto, la actuación de la autoridad en caso de incumplimiento.

¹⁶ Décima Época; Registro: 2015246; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 47, Octubre de 2017, Tomo II; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a./J. 140/2017 (10a.); Página: 840, de rubro: "PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL".

5. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA

Una vez desarrollado lo anterior y entendido un poco mejor el principio de seguridad jurídica y su estrecha relación con el principio de legalidad, debe decirse que se considera **parcialmente correcto** el análisis realizado así como los criterios establecidos por la Segunda Sala al resolver la contradicción de tesis 232/2017.

Lo anterior, ya que por un lado no se comparte el estudio realizado y conclusión arribada por la Sala al resolver la primera cuestión que se planteó, esto es, aquella consistente en resolver la interrogante de cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales contenido en el artículo 29-A, fracción v del Código Fiscal de la Federación.

No obstante, por otro lado, se consideran correctos los motivos y conclusión señalada por la Sala respecto a si el cumplimiento de dicho requisito únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o bien, es susceptible de detallarse en documento distinto, para efecto de determinar si un gasto fue estrictamente indispensable.

Lo anterior se considera así, pues al tratarse el precepto en estudio (artículo 29-A, fracción V, en relación con el diverso artículo 29, ambos del Código Fiscal de la Federación), de normas que establecen cargas y obligaciones a los contribuyentes y que a su vez las mismas se relacionan y tienen incidencia en la determinación de su situación fiscal frente a la autoridad al permitir o rechazar la deducción o acreditamiento realizados, era necesario y de gran relevancia definir cómo se debe considerar como correctamente cumplido el requisito contenido en aquél precepto y qué posibilidades tienen los contribuyentes para demostrar ante la autoridad hacendaria, la indispensabilidad de la contratación del servicio que corresponda.

Por lo que, en nuestro punto de vista, el análisis realizado por la Sala para resolver la primera cuestión de la Litis planteada, no se considera correcto, aunado a que no fue exhaustivo y, por tanto, no se logró resolver efectivamente el problema que dio lugar a la contradicción de tesis.

5.1 ¿CÓMO SE CUMPLE CON EL REQUISITO RELATIVO A LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO EN LOS COMPROBANTES FISCALES CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN? (EN RELACIÓN CON EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD)

Para resolver esta primera cuestión, la Segunda Sala hizo referencia a que la respuesta ya había sido proporcionada al resolver los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, en los cuales se pronunció respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en

2008 y 2013, así como a su constitucionalidad desde la perspectiva de los principios de legalidad y seguridad jurídica, este último en su vertiente de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, previstos en el artículo 31, fracción IV, en relación con el 16, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, pues para resolver respecto de la inconstitucionalidad alegada por los quejosos del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación en dichos medios de defensa, fue necesario que primero fijara su interpretación y alcance, determinación que posteriormente, tal como fue señalado, sirvió de base para la resolución de la contradicción de tesis 232/2017, sujeta a estudio en el presente trabajo.

De esta forma, toda vez que la determinación de la Segunda Sala en la resolución de la contradicción de tesis fue consecuencia de lo que anteriormente ya había interpretado en los amparos directos en revisión anteriormente señalados, en específico en el expediente 3858/2014, es procedente abocarnos al estudio realizado en dicho medio de defensa.

Ahora bien, antes de analizar los motivos que llevaron a la Segunda Sala a determinar que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación no era violatorio de los principios de legalidad y seguridad jurídica, este último en su vertiente de interdicción de la autoridad o prohibición del exceso, resulta pertinente señalar brevemente los antecedentes del caso.

5.1.1 ANTECEDENTES QUE DIERON ORIGEN AL ESTUDIO REALIZADO EN EL AMPARO EN REVISIÓN 3858/2014.

Mediante resolución liquidatoria de 26 de septiembre de 2012, le fue determinado a la contribuyente un crédito fiscal derivado de una visita domiciliaria, crédito en contra del cual promovió juicio de nulidad ante la Sala Regional Chiapas-Tabasco del entonces denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien mediante sentencia definitiva de 2 de enero de 2014 declaró la nulidad de la resolución impugnada para efecto de que se emitiera una nueva debidamente fundada y motivada.

Sin embargo, toda vez que la Sala Regional estimó correcto que la autoridad fiscalizadora hubiera rechazado las deducciones que la contribuyente realizó en el ejercicio revisado al señalar que las facturas exhibidas no cumplían con los requisitos establecidos en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, ya que no describían los servicios prestados por diversas empresas, en contra de dicha sentencia, la contribuyente promovió amparo directo, el cual fue del conocimiento del Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito, quien

mediante sentencia correspondiente a la sesión de 14 de julio de 2014, concedió el amparo y protección solicitados.

No obstante, en relación al segundo concepto de violación formulado por la quejosa en el cual se planteó la inconstitucionalidad del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, el Tribunal Colegiado resolvió que los argumentos formulados eran infundados.

Lo anterior, puesto que la quejosa señaló que dicho precepto era inconstitucional al violar los principios de legalidad y seguridad jurídica consagrados en el artículo 16, así como el de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, ambos de la Constitución, ya que no especifica cuál es el alcance que debe darse al término “describir” o “descripción”.

Al respecto, el Tribunal Colegiado resolvió que dicho argumento era infundado, al señalar que no puede considerarse inconstitucional tal precepto por impreciso o por no definir lo que debe entenderse por “describir” o “descripción”, puesto que si bien dichos conceptos pudieran ser motivo de interpretación, ello sería en todo caso una cuestión de legalidad y no así de constitucionalidad, pues de la Constitución no se desprende que sea una obligación del legislador establecer en cada uno de los ordenamientos secundarios un catálogo que defina los vocablos que utiliza.

Que además, es incorrecto alegar que cualquier norma se aparta de la Constitución por el sólo hecho de incurrir en una deficiencia de definición o de irregularidad en su redacción, ya que la contravención a la Constitución consiste en aspectos objetivos, que generalmente son los principios que consagra, ya sea porque prohíbe una determinada acción de la autoridad en contra de los particulares o bien, porque ordena la forma en que deben conducirse en su función de gobierno.

Por lo que señaló, que si bien la claridad de las leyes constituye uno de los imperativos necesarios para evitar o disminuir la oscuridad, ambigüedad, confusión y contradicción, no está condicionado en ningún precepto la constitucionalidad de las normas al hecho de que describan detalladamente el significado adecuado de los vocablos utilizados en su redacción; aunado a que se reconoce la interpretación judicial y legislativa de las normas a través de los distintos métodos.

Que el legislador al redactar las normas, utiliza diversos tipos de vocablos, entre los que se encuentran aquellos de uso común y cuyo significado se sobreentiende, así como palabras cuya utilización encierra a un determinado centro de la población por el grado de especificidad o tecnicismo, por lo que, si el legislador es quien precisa en las propias disposiciones que integran la ley el alcance del término, si no existe tal precisión es claro que debe entenderse que el vocablo empleado se utiliza según su acepción común y así debe interpretarse.

Que tal como fue señalado por el Pleno y la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis P.CIV/2000¹⁷ y 2a.LXIV/2002 respectivamente, la inconstitucionalidad de una ley no puede derivar de la falta de definición de los términos que utiliza, ya que en estos caso se debe acudir a los diferentes métodos de interpretación judicial de las normas, para que a través de los cuales se establezca su sentido y alcance; pero que no existe precepto constitucional que condicione su validez al hecho de que sean claras en su redacción y en los términos que emplean.

Que además, respecto a la violación al principio de legalidad tributaria, el argumento era inoperante, puesto que dicho principio implica que tanto el tributo, así como sus elementos esenciales, estén contemplados y regulados en la ley, no obstante, el argumento formulado por la quejosa no se encuentra vinculado con la necesidad de que algún tributo se encuentre debidamente contemplado y regulado por la ley.

Motivos anteriores por los cuales, el Tribunal Colegiado resolvió que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación no era inconstitucional, al no ser violatorio de los principios de legalidad y seguridad jurídica, así como de legalidad tributaria.

5.1.2 ANÁLISIS REALIZADO POR LA SEGUNDA SALA EN EL AMPARO EN REVISIÓN 3858/2014.

Derivado de lo anterior, en términos del artículo 81, fracción II de la Ley de Amparo, la parte quejosa interpuso amparo directo en revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual fue del conocimiento de la Segunda Sala bajo el número de expediente 3858/2014, en el cual, argumentó lo siguiente:

- Que es inconstitucional el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, al violar los derechos humanos de legalidad y seguridad jurídica previstos en el artículo 16, así como el de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, puesto que resulta ambiguo e impreciso y da lugar a actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades e impide a los gobernados conocer las consecuencias jurídicas de sus actos.
- Que lo anterior es en virtud de que no delimita el concepto “descripción”, lo cual, sí trasciende a la obligación tributaria porque la procedencia de una

¹⁷ Novena Época; Registro: 191425; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XII, Agosto de 2000; Materia(s): Constitucional; Tesis: P. CIV/2000; Página: 145, de rubro: “LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN Y PRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR”.

deducción en términos del artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dependerá del grado de detalle que contenga el comprobante fiscal sobre el servicio prestado.

- Que tal precepto es violatorio del principio de legalidad al no definir el alcance del término “descripción”, ya que por una parte podría considerarse que para cumplir con el requisito, en los comprobantes se deberá detallar en forma exhaustiva y pormenorizada el servicio y, por otra, que basta que se señale en forma general, ello de conformidad con la definición gramatical que señala el Diccionario de la Real Academia Española.

En relación a tales argumentos, la Segunda Sala resolvió que, tal como ha sido establecido por ese Alto Tribunal, los principios de legalidad y seguridad jurídica se ven respetados cuando las disposiciones de observancia general generan certidumbre jurídica y que, tratándose de normas que confieren alguna facultad a una autoridad, cuando acatan en la medida necesaria y razonable tal atribución, de tal forma que se impida que ésta actúe de manera arbitraria o caprichosa.

Y que además, tratándose de normas que prevén una sanción cuya imposición corresponde a una autoridad administrativa, se respetan tales principios cuando el legislador acota la actuación de la autoridad, dando margen a que le permita a ésta, valorar las circunstancias en que aconteció la infracción o conducta antijurídica, lo que permite al gobernado conocer las consecuencias de su actuar.

Por tanto, tomando en consideración lo anterior, resolvió que el aludido precepto legal no es inconstitucional, puesto que regula una obligación que se traduce en un término de uso común y fácil comprensión y que, por tanto, no genera incertidumbre a sus destinatarios.

Que lo anterior es así, puesto que tal como lo señaló la quejosa, la definición gramatical de la palabra “descripción” hace referencia al verbo “describir”, el cual, por su parte, significa delinear, dibujar, figurar algo, representándolo de modo que dé cabal idea de ello; representar a alguien o algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias y definir imperfectamente algo, no por sus predicados esenciales, o dando una idea general de sus partes o propiedades.

descripción¹⁸

Del lat. *descriptio*, -ōnis.

1. f. Acción y efecto de describir.

2. f. Der. **inventario**.

¹⁸ “Descripción”, Diccionario de la Real Academia Española, disponible para su consulta en <http://dle.rae.es/?id=CIHh0Ke>

describir¹⁹

Del lat. *describere*.

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

1. tr. Representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje.
2. tr. Moverse a lo largo de una línea. *Los planetas describen elipses. La punta del compás describe una circunferencia.*
3. tr. desus. Definir imperfectamente algo, no por sus cualidades esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades.
4. tr. desus. Delinear, dibujar, pintar algo, representándolo de modo que se dé perfecta idea de ello.

Por lo que derivado de su definición gramatical, se desprende que las tres acepciones del verbo “describir” contienen el elemento esencial de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades, por lo que el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación se refiere a señalar los elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal y, por tanto, dicho precepto no provoca incertidumbre jurídica al contribuyente.

Determinación anterior que fue tomada como base por la Segunda Sala al resolver la contradicción de tesis 232/2017.

5.1.3 POSTURA RESPECTO AL PRIMER CRITERIO SUSTENTADO EN LA CONTRADICCIÓN DE TESIS.

Tal como se ha señalado, para resolver la contradicción de tesis 232/2017 en lo relativo a definir ¿cómo se cumple el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?, la Segunda Sala se remitió de forma exclusiva a lo que previamente ya había resuelto en el amparo directo en revisión 3858/2014, sin embargo, en nuestra opinión, el análisis para resolver dicho cuestionamiento debió haber sido más exhaustivo, pues de la forma en que fue resuelto, no se atendió al problema efectivamente planteado y, por tanto, el criterio sentado por la Segunda Sala no otorga a los contribuyentes seguridad jurídica respecto al cumplimiento del requisito en cuestión.

En efecto, la cuestión a dilucidar en el amparo directo en revisión 3858/2014 fue si el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación era violatorio de los principios de legalidad, seguridad jurídica, este último en su vertiente de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, pues conforme a lo alegado por los quejosos, al no delimitar dicho precepto el concepto “descripción”, ello da lugar a

¹⁹ “Describir”, Diccionario de la Real Academia Española, disponible para su consulta en <http://dle.rae.es/?id=ClAOq6o>

actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades e impide a los gobernados conocer las consecuencias jurídicas de sus actos, puesto que el mismo resulta ambiguo e impreciso.

Argumento respecto del cual, la Segunda Sala resolvió que era infundado en virtud de que el término utilizado por el legislador en relación al requisito exigido, esto es, “describir” el servicio prestado, no es ambiguo y, por tanto, no genera incertidumbre jurídica al contribuyente respecto a la forma en que debe cumplirse, de manera que impide cualquier actuación arbitraria o caprichosa de la autoridad administrativa que pudiera generar incertidumbre al gobernado, ya que basta remitirse a la definición gramatical del verbo “describir”, de la cual, en sus tres acepciones, se desprende el elemento esencial de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades, por lo que el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación se refiere a señalar los elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal y, por tanto, dicho precepto no provoca incertidumbre jurídica al contribuyente.

Por tanto, partiendo de la interpretación realizada por la Segunda Sala en relación a la definición gramatical del verbo “describir”, arribó a la conclusión que el precepto en estudio no era inconstitucional, toda vez que dicho vocablo es de uso común y fácil comprensión y, en consecuencia, utilizando tal determinación como sustento para resolver la contradicción de tesis, definió en esta última que el requisito contemplado en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, “se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades” lo cual “implica que sea de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo importante es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial”.

Sin embargo, se considera que la Segunda Sala al realizar el análisis del problema a dilucidar en la contradicción de tesis 232/2017, no atendió a lo efectivamente planteado, ya que la cuestión no era únicamente establecer si el vocablo utilizado por el legislador era ambiguo, sino determinar cómo se debe hacer dicha descripción **en relación a un servicio**.

Lo anterior, pues se debe recordar que tal como fue señalado en el Capítulo anterior, el principio de seguridad jurídica implica, entre otras cosas, que las disposiciones de observancia general generen certidumbre jurídica a los gobernados para que estos sepan, en todo momento, a qué atenerse en sus relaciones con las autoridades y con los demás particulares y, además, impidan a la autoridad actuar de forma arbitraria, ello en su vertiente de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

Por tanto, considerando que la Contradicción de Tesis es una de las formas de creación de jurisprudencia de conformidad con el artículo 215 de la Ley de Amparo, la cual a su vez corresponde a una de las fuentes formales del Derecho y es obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales jerárquicamente inferiores, resultaba indispensable que a través de ella se estableciera de forma clara un

criterio de cómo se da cumplimiento a una obligación formal por parte de los contribuyentes, en específico de cómo hacer la descripción de un servicio en los comprobantes fiscales, ya que ello tendrá consecuencias jurídicas respecto de la determinación de su situación fiscal.

Sin embargo, se reitera, que en el presente caso no existió dicha solución al no haber abordado la Segunda Sala el verdadero problema a dilucidar y, por tanto, los contribuyentes siguen estando en estado de inseguridad jurídica respecto a la forma de cumplir con la obligación consistente en describir el servicio que ampara el comprobante fiscal.

Lo anterior se considera así, pues si bien el verbo “describir” es de uso común y fácil comprensión y además, el contribuyente tiene pleno conocimiento de las consecuencias que se actualizarán en caso de que el comprobante fiscal no cumpla con alguno de los requisitos que establece el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, pues en tal supuesto no podrá deducir o acreditar fiscalmente el monto amparado en dicho comprobante, en nuestra opinión el problema generado y por tanto, a dilucidar en la contradicción de tesis, consistía en fijar un criterio respecto de cómo tener por cumplido el requisito consistente en **describir un servicio** y no así, el análisis de forma aislada de la palabra “describir”.

En efecto, si bien la Sala resolvió que el referido requisito se cumple al delimitar aquellos elementos esenciales que den una idea del servicio prestado que ampara el comprobante fiscal, también lo es que en cada uno de los asuntos que corresponden a los antecedentes de la contradicción de tesis, ello es lo que precisamente se alegó que da lugar a la subjetividad para el cumplimiento del requisito, permitiendo a la autoridad hacendaria determinar la extensión o limitación de dicho requisito, dejando por consiguiente, en estado de incertidumbre e indefensión al contribuyente.

Esto es, tal como resolvió la Segunda Sala, la palabra “describir” es de uso común y fácil comprensión, por lo que podría decirse que su significado es del conocimiento de la totalidad de los contribuyentes así como de la población en general, si bien no tal cual conforme a su definición gramatical que da el Diccionario de la Real Academia Española, pero sí al menos conforme a su elemento esencial, es decir, dar una idea o representar algo o a alguien señalando sus partes o propiedades.

Por tanto, si bien la generalidad de las personas tiene una representación mental de lo que significa “describir”, lo cierto es que el número de personas que participen en un asunto en particular será el número de criterios que existirán en relación a si un comprobante fiscal cumple con el requisito de contener la descripción del servicio, por lo que es claro que se deja a la subjetividad tanto del contribuyente que expide el comprobante, de aquel que lo recibe y le da efectos fiscales, así como de la autoridad hacendaria e, incluso, de los propios órganos jurisdiccionales, determinar si tal comprobante cumple o no con el mismo.

De esta forma, se aprecia que la Segunda Sala no resolvió la cuestión efectivamente planteada dado que no despejó las dudas que sobre los alcances de dicho precepto se fijaron, en relación a cómo se debe describir un servicio.

Ello, pues contrario a lo resuelto, para fijar los alcances del precepto analizado y por consiguiente, determinar cómo cumplir con la descripción del servicio, no basta que el contribuyente se remita a la regla que regula el uso del lenguaje, esto es, a su definición gramatical, puesto que ello sólo hace referencia precisamente al significado del verbo, a la acción de “describir”, pero no así, de cómo cumplir tal requisito para efectos fiscales, en relación a un servicio.

De esta forma, en el presente caso, se considera que la definición gramatical del verbo “describir” se encuentra estrechamente ligada a la finalidad del propio verbo, pues su significado se refiere a representar o dar idea de algo o alguien delimitando sus partes o propiedades a un tercero, lo cual corresponde de igual forma a su finalidad, es decir, representarle, explicarle o definirle a un tercero una idea general del objeto en cuestión.

En consecuencia, el estudio realizado por la Segunda Sala no tuvo como resultado esclarecer o aclarar el problema que le fue planteado, pues la situación controvertida nunca fue que la palabra empleada por el legislador fuera incomprensible y por tanto, imposible de cumplir para los contribuyentes, sino que atendiendo a la acepción general de la palabra “describir”, esto es, representar o dar una idea de algo o alguien, **pero tratándose de un servicio**, no se tiene conocimiento exacto respecto a cómo se debe cumplir el mismo para efectos fiscales.

Pues al no definirse de forma exacta o señalar algún parámetro mínimo de cómo se debe hacer la representación o definición del servicio amparado o qué elementos son suficientes para que el comprobante fiscal pueda tener efectos fiscales, se deja en manos de la autoridad administrativa el grado de rigor que se debe tener para la cumplimentación del requisito; por lo que con la definición gramatical no se resuelve el cómo cumplir o realizar la representación, ya que precisamente dicha definición únicamente señala en qué consiste el verbo pero no cómo se logra el mismo tratándose de un servicio, lo cual, sí debe establecer la norma, o bien, debió haberse fijado claramente al resolverse la contradicción de tesis.

Por tanto, cuando se habla de describir, será siempre a consideración del tercero que analiza determinada situación, decidir si la persona logró o no hacer la representación o dar la idea general de algo, por lo cual, trayéndolo a la materia fiscal y, en específico, tratándose del cumplimiento de obligaciones, sí resultaba necesario que se establecieran los parámetros mínimos para dar cumplimiento al requisito consistente en describir un servicio.

Ello, pues el cumplimiento de una obligación no puede derivar de una apreciación subjetiva, sino que el cumplimiento de requisitos o, en su caso, incumplimiento por parte de un contribuyente, debe ser apreciado únicamente con base en elementos

objetivos, pues tal como se ha señalado, las reglas únicamente pueden ser cumplidas o no.

Lo anterior, pues la Segunda Sala en la jurisprudencia 2a./J. 144/2006²⁰, definió que si bien la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares y que además, es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.

Lo cierto es que la ley sí debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades.

Derivado de lo anterior, la Segunda Sala perdió de vista el origen tanto de los amparos directos en revisión así como de la contradicción de tesis suscitada, pues precisamente la Litis en cada uno de dichos asuntos surgió derivado de que a consideración de los contribuyentes, los comprobantes fiscales en los que sustentaron sus deducciones así como acreditamientos sí cumplían con el requisito de describir el servicio que amparan, siendo que la autoridad hacendaria no lo consideró así.

Además de que los órganos jurisdiccionales que conocieron los asuntos llegaron a resultados distintos, derivado precisamente de la subjetividad en el cumplimiento del requisito.

Así, mientras exista subjetividad para efecto de tener por cumplida una obligación, dará lugar a actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad administrativa y, por tanto, la norma que regula la obligación o requisito a cumplir, será violatoria del principio de seguridad jurídica, pues el contribuyente no sabrá a qué atenerse, no en relación a desconocer la consecuencia en caso de incumplimiento, sino respecto de cómo dar cumplimiento a la norma en cuestión.

Derivado de ello, el estudio efectuado por la Sala debió ser con mayor profundidad, pues a nuestra consideración la controversia a dilucidar consistía en determinar cómo es que será suficiente para efectos legales y más precisamente, fiscales, que

²⁰ Novena Época; Registro: 174094; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXIV, Octubre de 2006; Materia(s): Constitucional; Tesis: 2a./J. 144/2006; Página: 351, de rubro: "GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES"

se deberá dar tal idea o representación general del servicio que amparan los comprobantes fiscales.

Esto es, no se debió haber limitado a señalar cuál es la definición gramatical de la palabra “describir” y que por tanto, será suficiente que en el comprobante fiscal se señale la idea del servicio delimitando sus partes o propiedades, pues con ello lo único que hizo fue sustituir la palabra “describir” con su definición gramatical para efecto de insertarla en el precepto legal a estudio, sino que debió **definir** cómo es que precisamente se llega a ello, es decir, cómo es que se debe dar o plasmar dicha idea, cuando se trata de servicios.

Máxime que tratándose de la descripción de elementos objetivos, sí fue el propio legislador así como el Poder Ejecutivo, a través de su facultad reglamentaria, quienes señalaron la forma de cómo se cumple con dicho requisito.

Se dice lo anterior, puesto que tratándose de bienes o mercancías, en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación sí se estableció los requisitos mínimos que debe contener el comprobante fiscal, como lo es, la cantidad, unidad de medida y clase.

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

(...)

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

(...)

Y, por su parte, el diverso artículo 40 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación²¹, además especificó que los bienes o las mercancías de que se trate, deberán describirse detalladamente considerando sus características esenciales **como** marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otras, a fin de distinguirlas de otras similares.

Artículo 40.- Para los efectos del artículo 29-A, fracción V del Código, los bienes o las mercancías de que se trate, deberán describirse detalladamente considerando sus características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otras, a fin de distinguirlas de otras similares.

(...)

²¹ Artículo 40.- Para los efectos del artículo 29-A, fracción V del Código, los bienes o las mercancías de que se trate, deberán describirse detalladamente considerando sus características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otras, a fin de distinguirlas de otras similares.

(...)

Por tanto, si bien un servicio no puede asimilarse a un bien o mercancía, pues estos últimos corresponden a objetos materiales plenamente identificables y, por tanto, tratándose de prestación de servicios no puede exigirse al contribuyente que detalle de forma exhaustiva el servicio que ampara el comprobante, como lo sería el señalar el lugar, modo, tiempo, el nombre de la persona que prestó el servicio, su horario, etcétera, lo cierto es que, el estudio realizado por la Segunda Sala en el amparo directo en revisión y más concretamente en la contradicción de tesis, debió arribar a la conclusión de qué elementos mínimos serán los suficientes e idóneos para asentar en el comprobante a efecto de que se entienda por cumplido el requisito relativo.

Ello, pues se limitó a señalar que basta con que en el comprobante fiscal se encuentre el núcleo esencial del servicio, cuando precisamente la interrogante de los contribuyentes es qué es lo que corresponde al núcleo esencial de un servicio, ya que si bien, remitiéndonos a la definición gramatical del vocablo núcleo se advierte, entre otras cosas, que corresponde a la “parte o punto central de algo material o inmaterial”, al “elemento primordial al que se van agregando otros para formar un todo”, lo cierto es que no existe la precisión en la norma de qué es lo que se entiende por la parte primordial de un servicio y, por tanto, con lo que baste asentar en el comprobante para tener por cumplido el requisito legal.

En efecto, no puede asimilarse la descripción de un servicio a la descripción de un bien o mercancía en particular, pues estos son bienes tangibles que pueden ser definidos de forma objetiva, por ello, con mayor razón la Segunda Sala en su estudio debió haber definido con mayor precisión los elementos mínimos a asentar en el comprobante fiscal, a efecto de fijar un criterio obligatorio que dé lugar a los contribuyentes de cómo deben cumplir con sus obligaciones en materia tributaria.

Sin que sea óbice a lo anterior, el hecho de que la Sala haya determinado que está permitido que el contribuyente aporte diversa documentación a efecto de advertir y comprender mejor en qué consistió el servicio que ampara el comprobante, como lo pudiera ser un contrato de prestación de servicios (criterio que será abordado con posterioridad); pues lo cierto es que en muchas ocasiones, por el tipo de servicio prestado, no existe contrato alguno celebrado entre los contribuyentes.

En efecto, dependiendo del servicio prestado así como de la capacidad y nivel de desarrollo económico de un contribuyente, ya sean personas físicas o morales de pequeña o mediana capacidad, es que en ocasiones no existen contratos por escrito celebrados de por medio para la prestación de un servicio, sino que únicamente su contratación es de manera verbal y, por tanto, el contribuyente no cuenta con documentación adicional en la cual se pueda apoyar para demostrar la indispensabilidad del servicio.

Motivo por el cual, se reitera, resultaba necesario que la Segunda Sala, a efecto de resolver la Litis planteada, fijara una interpretación y alcance más amplios a la definición gramatical del verbo “describir”, que concluyera en una definición más

precisa y objetiva de la obligación a cumplir en relación a la prestación de un servicio.

Así, el punto a dilucidar no sólo consistía en señalar la definición del vocablo “describir”, sino que se debió precisar el alcance del mismo en relación al objeto a describir, esto es, un servicio, por lo que la Sala debió haber considerado que tratándose de la prestación de servicios, no existe un objeto material respecto del cual se hará la representación o se dará la idea, sino que se trata de acciones o actos realizados por las personas contratadas y, derivado de ello, fijar los parámetros mínimos que se deberán asentar para considerar que los datos contenidos en un comprobante fiscal sí corresponden a la descripción del servicio, ello, se reitera, a efecto de otorgar seguridad jurídica al contribuyente en relación al cumplimiento de sus obligaciones.

En consecuencia, el hecho de que al contribuyente se le permita aportar diversa documentación adicional al comprobante fiscal para demostrar la indispensabilidad del servicio que ampara, no subsana la obligación de la Sala de haber fijado una interpretación y alcance más precisos respecto de la norma analizada.

Derivado de lo anterior, se dice que no basta que la Segunda Sala haya acudido a la definición gramatical de la obligación a cumplir para resolver el asunto que fue puesto a su consideración, cuando precisamente lo que se alegó fue que al no señalarse algún parámetro, queda al arbitrio de la autoridad administrativa si los datos contenidos en el comprobante fiscal sí dan una idea o representación del servicio, al señalar sus partes o propiedades.

Esto, ya que se reitera, el cumplimiento de la obligación de describir el servicio debe darse a través del comprobante fiscal, máxime en aquellos casos en que el contribuyente no cuente con documentación adicional que señale a detalle o amplíe el concepto contenido en el comprobante, por lo que era necesario que se establecieran requisitos o datos mínimos a contener en el comprobante.

Bajo tales consideraciones, si a consideración de la Sala no era necesario que el legislador utilizara una mayor precisión en la redacción de la norma y en su caso, especificara de forma expresa los elementos mínimos que debieran asentarse, lo cierto es que en su caso, al resolver los asuntos puestos a su consideración, sí debió haber hecho una interpretación integral de la norma, señalando cómo es que debe darse cumplimiento a dicho requisito.

Ello, ya que si bien será conforme al servicio en concreto que amparen que se dilucidará si los datos contenidos en los comprobantes fiscales son suficientes o no para dar una idea general del mismo delimitando sus partes o propiedades, lo cierto es que deben establecerse parámetros mínimos objetivos en los cuales los contribuyentes se puedan apoyar para dar cumplimiento a sus obligaciones, máxime cuando el incumplimiento a las mismas tiene incidencia directa en la determinación de su situación fiscal, pues si el comprobante fiscal no cumple con algún requisito, las cantidades que amparen no podrán deducirse o acreditarse.

Lo anterior, ya que precisamente no quedó definido qué información basta para que se pueda considerar que se da una idea o representación del servicio y, por tanto, sigue quedando a criterio de la autoridad si los datos señalados en el comprobante fiscal son suficientes que le permiten obtener la representación del servicio amparado o advertir el núcleo esencial del mismo.

Así, si bien para un contribuyente los datos asentados en el comprobante fiscal pueden ser suficientes para dar una idea o representación del servicio prestado, lo cierto es que será la autoridad quien decida, conforme al criterio del servidor público que analice el documento, si efectivamente se da cumplimiento al requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, al determinar si efectivamente se advierte de forma clara el servicio así como sus partes o propiedades.

Esto, al no establecer la norma, así como tampoco en la jurisprudencia creada en virtud de la contradicción de tesis, los elementos legales que han de tomarse en cuenta para realizar la descripción del servicio, los cuales constituyan un parámetro objetivo que permita a los contribuyentes verificar si sus comprobantes fiscales cumplen con los requisitos para su deducción o acreditamiento.

Por ello, el análisis de la Segunda Sala sí debió ser más exhaustivo y delimitar qué se entiende por “partes y propiedades” de un servicio, esto es, qué es lo que debe quedar claro en el comprobante, si basta con el nombre del servicio, o es necesario señalar en qué consistió, etcétera, para que el contribuyente, **de antemano**, tenga plena certeza de que la deducción o acreditamiento efectuado se encuentra respaldado por un comprobante que cumple con los requisitos fiscales y que por tanto, aquellos serán procedentes.

Esto, ya que si bien la Sala concluyó que para tener por cumplido el requisito de mérito basta que se señale la idea del servicio delimitando de manera general sus partes o propiedades, lo cierto es que la cuestión que quedó pendiente es determinar qué se entiende por las partes o propiedades de un servicio, por lo que los contribuyentes siguen quedando al arbitrio o capricho de la autoridad hacendaria el decidir si de los datos asentados en un comprobante se advierten precisamente las partes o propiedades del servicio que ampara.

Lo anterior, pues el precepto en cuestión, en su tercer párrafo expresamente señala que *“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”*.

Por tanto, la autoridad fiscal arbitrariamente podrá decidir cuándo los comprobantes fiscal cumplen o no con el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación o bien, si los datos relativos a la descripción del

servicio fueron plasmados de forma distinta a lo señalado, ello al no haberse acotado la forma de cumplir con el requisito y no establecerse parámetros objetivos.

Es decir, la autoridad seguirá teniendo la facultad arbitraria para determinar si en el comprobante están delimitadas las partes o propiedades de un servicio y, por tanto, se desprende el núcleo esencial del mismo, cuando al realizar el estudio correspondiente la Segunda Sala debió acotar tales conceptos, esto es, definir cuáles son las partes o propiedades que conforman un servicio, si corresponden al lugar en que fue prestado, a describir la forma en que se llevó a cabo, etcétera, así como de qué forma se delimitan las mismas y, además, qué se entiende por el núcleo esencial, esto es, si basta con señalar el nombre del servicio para considerar que dicho núcleo se encuentra plasmado; lo cual no fue resuelto en ningún sentido.

Así, tomando en cuenta lo anteriormente señalado, se dice que el análisis y punto de partida de la Segunda Sala para resolver la contradicción de tesis, no fue el más acertado, ya que se debió profundizar su estudio para llegar a resolver, a través del establecimiento de elementos objetivos, cómo es que se da la idea o representación de un servicio y cuáles son sus partes o propiedades a señalar en el comprobante fiscal para obtener el núcleo del servicio.

Lo anterior, pues precisamente la contradicción de tesis tenía como finalidad fijar un criterio que diera seguridad jurídica a los contribuyentes de cómo cumplir con el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, a través del establecimiento de parámetros objetivos, para que con la remisión a ellos, puedan conocer de antemano si un comprobante fiscal cumple o no con los requisitos legales; lo cual en el presente caso no aconteció.

5.2 ¿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?

A efecto de establecer su segundo criterio, la Segunda Sala primeramente hizo referencia a las diversas determinaciones que se ha hecho en relación a las obligaciones impuestas a cargo de los contribuyentes a favor de quienes se expiden los comprobantes fiscales, esto es, a cargo de quienes efectúan el pago por la recepción de algún servicio, por el uso o goce temporal de un bien o por su adquisición, y que por tanto, son quienes tendrían derecho a señalar como deducción o acreditamiento el importe erogado.

Lo anterior, pues conforme a la ley, es a través de comprobantes fiscales que cumplen con requisitos legales que los contribuyentes amparan o acreditan la realización de los actos o actividades o la prestación de un servicio, para de esta forma, determinar su situación en materia fiscal, por tanto, era indispensable

determinar si el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación consistente en describir el servicio, únicamente debe contenerse en el comprobante fiscal o bien, es posible que sus pormenores de demuestren con el ofrecimiento de diversa documentación.

5.2.1 ANÁLISIS REALIZADO POR LA SALA

Para resolver esta segunda cuestión, primero hizo referencia a que en la jurisprudencia 2a./J. 160/2005²² se estableció que, si bien el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2001, en su tercer párrafo señalaba que los comprobantes fiscales debían ser impresos en los establecimientos que autorizara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, además, en su cuarto párrafo señalaba que para poder deducir o acreditar fiscalmente el monto erogado contenido en un comprobante, es el contribuyente a favor de quien se expide el mismo el obligado a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este Código, lo cierto es que la obligación de dicho contribuyente se cumple cuando efectivamente se cerciora de que el comprobante contiene tales requisitos, más no así respecto a aquél de ser impreso en un establecimiento autorizado.

Asimismo, que en la diversa jurisprudencia 2a./J.35/2008²³ señaló que la obligación del contribuyente a favor de quien se expide el comprobante no se ampliaba a constatar el cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, entre los que se encuentra el señalamiento relativo a si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades, pues su obligación se restringe, por así disponerlo el tercer párrafo del artículo 29 del Código mencionado, a verificar que contengan la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 29-A del referido código y que, respecto de aquellos contenidos en su fracción I, a corroborar que sean correctos.

De igual forma, hizo referencia que al establecer la jurisprudencia 2a./J.87/2013²⁴ se apartó de lo que anteriormente había sostenido en la diversa jurisprudencia

²² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, enero de 2006, página 762, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN".

²³ Novena Época, Registro: 170111, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, Marzo de 2008, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 35/2008, Página: 150, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN NO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR QUE CONTENGAN EL SEÑALAMIENTO RELATIVO A SI EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN SE HACE EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PARCIALIDADES".

²⁴ Novena Época, Registro: 176123, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero de 2006, Materia(s):

2a./J.161/2005²⁵, pues resolvió que, de una nueva reflexión, se concluía que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que tales comprobantes sean nulos o carezcan de valor probatorio, ya que dicha omisión, considerada de forma aislada, no da lugar a tal sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, señaló que en la jurisprudencia 2a./J.113/2014²⁶ se precisó que tratándose de comprobantes fiscales, la obligación del contribuyente en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se limita a verificar que: a) el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos, y b) contengan impreso el número de folio, el lugar y las fecha de impresión y de expedición, así como los datos del impresor autorizado.

Que lo anterior es así, puesto que el cercioramiento del cumplimiento material de la obligación de que los comprobantes sean impresos por un establecimiento autorizado, constituye una obligación a cargo del tercero que los expide y por lo cual, la misma no puede trascender a la esfera jurídica del contribuyente, ya que su deber se limita a verificar los datos contenidos en el comprobante; por lo que en estos casos el valor probatorio del comprobante fiscal quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, quien podrá requerir mayor documentación e información para determinar que efectivamente se haya llevado a cabo la operación que amparan.

De esta forma, determinó que, toda vez que dicha Sala ha sostenido en diversas ocasiones que el hecho de que el contribuyente cuente con comprobantes fiscales no limita el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, pues en caso de considerar que los mismos no amparan la transacción realizada pueden solicitar al contribuyente la exhibición de documentación adicional y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se arribaba a la conclusión de que para efectos de cumplir el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación

Administrativa, Tesis: 2a./J. 161/2005, Página: 1121, de rubro: "SALDOS A FAVOR. PROCEDENCIA DE SU DEVOLUCIÓN".

²⁵ Décima Época, Registro: 2003939, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 87/2013 (10a.), Página: 717, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)]".

²⁶ Décima Época, Registro: 2008153, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 113/2014 (10a.), Página: 339, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD".

en relación a describir el servicio, por regla general debe constar en el comprobante fiscal, de manera que se tenga certeza respecto al servicio que amparan, no obstante, excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto, ello con la finalidad de determinar qué integra la prestación del servicio.

Esto es, la conclusión alcanzada por la Sala derivó de la aplicación *a contrario sensu*, de la facultad de las autoridades fiscales de requerir al contribuyente mayor información o documentación relativa a la operación o transacción realizada, no obstante que el contribuyente cuente con el comprobante fiscal respectivo, pues si las autoridades fiscales tienen dicha posibilidad, es factible que el contribuyente de igual forma pueda amparar la procedencia de una deducción o acreditamiento a través de la exhibición de documentación adicional al comprobante fiscal.

Así, señaló que, por regla general, el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación consistente en describir el servicio prestado, debe cumplirse dando en el comprobante fiscal una idea clara del servicio en comento, delimitado en sus partes o propiedades, sin embargo, en virtud de la multiplicidad de servicios, es posible que sus pormenores se detallen y contengan en documento distinto, el cual tendrá como finalidad determinar qué integra o comprende la prestación de dicho servicio y, por consiguiente, determinar si la deducción o acreditamiento que mediante los comprobantes fiscales se solicite, es procedente.

Conforme a ello, adujo que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio de manera clara delimitado en sus partes o propiedades, se entenderá que los mismos cumplen con el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, el contribuyente para demostrar fehacientemente la procedencia de la deducción o acreditamiento que realice, tiene la posibilidad de exhibir diversa documentación en la cual consten los pormenores del servicio amparado, para de esta forma acreditar la indispensabilidad de su prestación.

5.2.2 POSTURA RESPECTO AL SEGUNDO CRITERIO SUSTENTADO EN LA CONTRADICCIÓN DE TESIS

Se considera correcta la conclusión alcanzada por la Segunda Sala en relación a si es permisible que pueda remitirse a un documento diverso a efecto de detallar el servicio prestado a efecto de determinar si la deducción o acreditamiento que mediante los comprobantes fiscales se solicite, es procedente o no.

Ello es así, puesto que tal como lo ha señalado, si bien son los comprobantes fiscales aquellos documentos que sirven para dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente, también es cierto que dicha circunstancia es verificable, esto es, el hecho de que un contribuyente cuente con

comprobantes fiscales, no limita el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad para verificar la existencia de la transacción y, por tanto, requerir al contribuyente la exhibición de la información y documentación relativa a la misma. Por tanto, para efecto de determinar qué integra la prestación del servicio que ampara un comprobante y de esta forma, si es procedente la deducción o acreditamiento de la erogación, debe ser posible de igual forma remitirse a lo estipulado en un diverso documento donde se precisen o detallen sus pormenores para dilucidar si el servicio prestado fue estrictamente indispensable para la consecución del objeto del contribuyente, pues al tratarse de prestación de servicios, es complicado que sus particularidades puedan hacerse constar de forma completa en un comprobante fiscal.

De esta forma, si la Segunda Sala estableció que de la interpretación al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, se desprende que basta con delimitar el servicio señalando sus partes o propiedades esenciales, dando una idea que permita conocer en qué consistió, es claro que para conocer las situaciones fácticas de cada caso en particular y, en consecuencia demostrar que fue indispensable para la actividad del contribuyente, éste pueda exhibir diversa documentación de la cual se desprendan sus pormenores.

Máxime que los comprobantes fiscales, al ser emitidos por un tercero, muchas veces pudieran no contener datos que precisen con exactitud la forma y pormenores en que el servicio fue prestado, sin que ello pueda ser reprochable al contribuyente a favor de quien se expiden, por lo que no sería válido que el rechazo de una deducción o acreditamiento se base en la exigencia de requisitos no establecidos en ley (solicitando que se contengan elementos o datos no establecidos expresamente en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación) y que no le son imputables a dicho contribuyente, impidiéndole para dilucidar tales elementos, exhibir otros documentos.

En efecto, la procedencia de una deducción o acreditamiento de ningún modo puede ni debe depender de la exigencia de requisitos precisos y exactos respecto de las características del servicio prestado cuando ello no está estipulado así en ley, ni mucho menos del cumplimiento de obligaciones por parte de terceros, como lo es exigirle a estos cumplir con algún tipo de descripción precisa y que además, se considere que no es posible remitirse a un diverso documento para conocer los pormenores de la prestación del servicio y bajo qué términos se dio, como lo pudiera ser, un contrato de prestación de servicios.

De considerar lo contrario, se violaría en perjuicio del contribuyente su derecho de audiencia, coartando además su derecho a contribuir a los gastos públicos de forma proporcional al impedirle deducir o acreditar los gastos erogados para la consecución de sus fines, ello, derivado de actuaciones que no le son atribuibles a él sino a un tercero, como lo es, el que expidió el comprobante fiscal.

Ya que además, ello implicaría la obligación de que el contribuyente a favor de quien se expidió el comprobante, exigiera al proveedor de servicios que detallara

exhaustivamente el concepto por el que fue emitido el comprobante; no obstante que su única obligación es de obtener el comprobante fiscal de cada uno de los gastos que erogue y verificar que en éste, el proveedor haya descrito el servicio; más no así con todas las características específicas y de forma exhaustiva que pretendiera la autoridad; máxime que dicho contribuyente tampoco cuenta con las facultades ni los medios para exigirle a sus proveedores una descripción exhaustiva y determinada.

Bajo tales consideraciones, se considera acertada la determinación de la Segunda Sala de señalar que, a efecto de conocer los pormenores de un servicio amparado en un comprobante fiscal, es válido poder remitirse a un documento distinto para, de esta forma, demostrar la procedencia de la deducción o acreditamiento realizado por el contribuyente, derivado de la indispensabilidad del servicio prestado.

En efecto, es correcto que se permita al contribuyente exhibir documentación adicional a la autoridad fiscal así como en su caso, al órgano jurisdiccional de que se trate, a efecto de que, derivado de su administración con lo asentado en el comprobante fiscal, se llegue a la convicción de que el servicio que ampara, fue estrictamente indispensable.

Ello, pues la indispensabilidad de un servicio depende de lo efectivamente realizado así como de los motivos de su contratación, a lo cual se arriba a partir de sus pormenores, mismos que en la mayoría de los casos se pueden advertir de la administración de varios documentos y no así, de lo asentado únicamente en el comprobante fiscal.

Por ello, debe hacerse la precisión que la determinación de la Segunda Sala no debe acotarse a que la autoridad fiscal espere a que los pormenores del servicio se encuentren detallados de forma precisa en **un solo documento**, sino que dependiendo del tipo de servicio prestado, en diversas ocasiones el contribuyente podrá exhibir varios documentos así como otro tipo de pruebas para demostrar su indispensabilidad, las cuales deberán ser valoradas de forma administrada por la autoridad.

Lo anterior es así, pues no se debe perder de vista que no sólo mediante prueba directa se puede llegar a conocer la verdad, como lo es en este supuesto, si la prestación de un servicio fue indispensable o no, sino también mediante la prueba presuncional o indiciaria, que resulta del análisis conjunto de todas las documentales que en su caso ofrezca el contribuyente, pues ésta también constituye una prueba eficaz que goza de valor probatorio, de conformidad con el artículo 190, del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Esto es, la concatenación de las pruebas, ya sea documentales o de algún otro tipo, que en su caso ofrezca el contribuyente pueden llevar a concluir que se encuentra acreditada determinada circunstancia, que no es clara al valorarse las mismas de manera aislada, por lo que en su caso, se actuaría contra derecho si la autoridad fiscal pretendiera aislar cada elemento de convicción que le aporte el contribuyente,

demeritando de esta forma su eficacia o contundencia demostrativa cuando, atendiendo las reglas de valoración, las probanzas deben analizarse de forma conjunta, ya que de cada medio de convicción pueden desprenderse uno o varios indicios, que entrelazados de manera lógica y natural, pueden dar como resultado la demostración de la verdad buscada.

Lo anterior se determina así, ya que la prueba indiciaria, para que pueda alcanzar valor probatorio pleno, requiere varios elementos que apunten en el mismo sentido y que enlazados, produzcan la convicción plena sobre la veracidad del hecho averiguado, tanto por la fuerza y peso que representa el conjunto, como porque no existen indicios en contrario que sean aptos para desvirtuar o disminuir considerablemente los primeros.

Para lo cual, se requerirá una operación lógica, que constituye un aspecto medular en la valoración de los medios de prueba, porque implica la aplicación de reglas o métodos para distinguir el razonamiento válido del inválido, como producto de una inferencia.

Asimismo, la experiencia general, entendida como los conocimientos que se adquieren sobre el modo en que ocurren y se perciben los fenómenos y acontecimientos en la vida cotidiana, son los elementos idóneos para la apreciación de la prueba circunstancial, pues permite reconstruir la forma en que tuvieron lugar ciertos acontecimientos, sobre la base del conocimiento de sus partes o fragmentos, vinculados en la manera en que generalmente ocurren, si los hechos apuntan a que una situación se dio como sucede generalmente, sin elementos en contrario, se considera válido sustentar que así ocurrieron, aunque no se cuente con la prueba directa, lo que resulta de extrema utilidad para la aplicación del principio ontológico de la prueba: "lo ordinario se presume, lo extraordinario se prueba". Este conjunto conduce al descubrimiento de la verdad por los medios que aconsejan la recta razón y la lógica, como instrumentos del intelecto humano para obtener una decisión adecuada y legalmente sustentada en los hechos cuestionados.

De igual forma, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido la prueba indiciaria o circunstancial, como aquella que se encuentra dirigida a demostrar la probabilidad de hechos denominados indicios, de los que, por medio de la lógica y las reglas de la experiencia se pueden inferir hechos.

Así, dicha prueba consiste en un ejercicio argumentativo, en el que a partir de hechos probados, mismos que se pueden encontrar corroborados por cualquier medio probatorio, también resulta probado el hecho presunto. Por lo que es correcto que la Segunda Sala haya reconocido la posibilidad de un contribuyente de probar la realización de ciertos hechos a través de distintos medios probatorios, para que se llegue a la convicción de la indispensabilidad del servicio que ampara el comprobante fiscal para la obtención de sus ingresos.

Entonces, tomando en cuenta lo anterior, sería dable valorar como prueba indiciaria, las documentales que en su caso ofrezca un contribuyente, ya que ellas permitirán

corroborar un hecho comprobado, como es el pago de un servicio que era indispensable para su actividad; es decir, se podrá partir de los datos que se desprendan de las documentales que aporte, para determinar que al llevarse a cabo el servicio amparado en el comprobante fiscal, le permitió abonar a la consecución de su objeto social.

Bajo tales consideraciones, se salvaguarda el derecho de audiencia de los contribuyentes y, por consiguiente, el principio de seguridad jurídica al permitirles aportar mayor información a la contenida en un comprobante fiscal para detallar los pormenores del servicio amparado y demostrar la indispensabilidad de su realización para la consecución de su objeto social, pues de esta forma, existirá certeza de que la deducción o acreditamiento que realicen será procedente.

En efecto, con las pruebas que aporten los contribuyentes, podrán demostrar las circunstancias fácticas de los servicios y, por tanto, bajo qué condiciones se llevaron a cabo, en qué lugar, etcétera, para evidenciar el objeto del mismo y, por tanto, si fue indispensable para la consecución del objeto social y obtención de ingresos.

Motivo por el cual, es importante que los contribuyentes, en la mayor medida de lo posible, cuenten con documentación adicional con la cual se pueda advertir diversos hechos que, administrados entre sí, den una idea más detallada de las circunstancias en que el servicio fue prestado y poder advertir su indispensabilidad, pues de ello dependerá la procedencia o no de las deducciones y acreditamientos que efectúen.

5.3 CRÍTICAS GENERALES AL ESTUDIO REALIZADO EN LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017

Derivado del estudio realizado, la Segunda Sala arribó a la conclusión de que sí existía la contradicción de tesis planteada, por lo cual, debía prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio siguiente:

[Época: Décima Época; Registro: 2015945; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 50, Enero de 2018, Tomo I; Materia(s): Administrativa; Tesis: 2a./J. 161/2017 (10a.); Página: 355]

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

El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que

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

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

Del criterio anterior, se desprenden los siguientes puntos:

- El requisito consistente en la descripción del servicio que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, delimitando sus partes o propiedades.
- Por lo que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo.
- La descripción del servicio que amparen los comprobantes fiscales, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades.
- En atención a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio, 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.

Sin embargo, como bien se ha señalado, no se comparte el estudio efectuado y conclusión alcanzada por la Segunda Sala respecto a la determinación de cómo se cumple el requisito contemplado en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, pues a nuestra consideración, debió haber señalado de forma más exhaustiva, los parámetros mínimos para tener por satisfecho el mismo en el propio comprobante fiscal, ello en aras de respetar el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes a favor de los cuales se expiden los comprobantes fiscales.

Ello, pues precisamente a través de la contradicción de tesis se fija un criterio unificado respecto de una situación en concreta, lo cual, al constituir una fuente formal del Derecho y, por tanto, ser de observancia obligatoria, otorga a sus destinatarios seguridad jurídica en relación a la misma.

[Época: Décima Época; Registro: 2011247; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II; Materia(s): Común; Tesis: 2a. IV/2016 (10a.); Página: 1293]

CONTRADICCIÓN DE TESIS. SI AL ANALIZARSE LA POSTURA DE LOS ÓRGANOS FACULTADOS CONTENDIENTES, SE ADVIERTE QUE LE DIERON UN ALCANCE INDEBIDO, LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN DEBE CORREGIRLA Y ESTABLECER EL CRITERIO JURISPRUDENCIAL PERTINENTE.

En términos de lo establecido en los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 226, fracción II, de la Ley de Amparo, al Pleno o a las Salas del Alto Tribunal les corresponderá resolver sobre las contradicciones de tesis que se susciten entre los Plenos de Circuito de distintos circuitos, entre los Plenos de Circuito en materia especializada de un mismo circuito, o sus tribunales de diversa especialidad, así como entre los Tribunales Colegiados de diferente circuito, por lo que decidirá la tesis que prevalezca como jurisprudencia. Ahora bien, si al tomar esa decisión se advierte que esos órganos facultados contendientes le dieron un alcance inexacto a su postura, debe corregirla y decidir la tesis pertinente, pues de lo contrario, no sólo se afectaría la seguridad jurídica que se busca salvaguardar al resolver este tipo de asuntos, sino también la justicia, al no definirse un problema que podría dar lugar a la aplicación incorrecta de un criterio aislado o una jurisprudencia, así como las normas jurídicas interpretadas ahí por aquéllos. Máxime, que por disposición expresa del invocado numeral 226, párrafo quinto, en los asuntos de esta naturaleza se faculta al órgano correspondiente, entre otras cosas, para sustentar un criterio diverso.

Contradicción de tesis 192/2015. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Cuarto del Tercer Circuito y Primero del Décimo Sexto Circuito, ambos en Materia de Trabajo. 3 de febrero de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Antonio Medina Gaona.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no contiene el tema de fondo que se resolvió en la contradicción de tesis de la cual deriva.

Esta tesis se publicó el viernes 11 de marzo de 2016 a las 10:10 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

De la jurisprudencia anterior se desprende que, si el Órgano Jurisdiccional que realiza el estudio de una contradicción, no define la tesis pertinente corrigiendo en su caso la inexactitud de las posturas de los órganos contendientes, traería como consecuencia la afectación no sólo de la seguridad jurídica, la cual es la que se busca salvaguardar al resolver precisamente dichas contradicciones, sino también de la justicia, ello al no definirse un problema que podría dar lugar a la aplicación incorrecta de un criterio aislado o una jurisprudencia, así como las normas jurídicas interpretadas ahí por aquéllos.

Así, a efecto de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones en materia fiscal, en específico, respecto de la obligación de **contar** con un comprobante fiscal que cumpla con los requisitos legales, la Segunda Sala debió fijar un criterio que estableciera parámetros objetivos a seguir por parte de quien expide tal comprobante, para cumplir con el requisito de describir un servicio.

Pues de lo contrario, al no establecerse en la norma así como tampoco en la jurisprudencia creada a través de la contradicción de tesis, los criterios mínimos a observar para dar cumplimiento al requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, se deja en manos de un tercero (contribuyente que expide el comprobante) determinar conforme a su propio criterio, los datos o información que a su consideración resulta suficiente para dar cumplimiento a dicho requisito.

[Época: Novena Época; Registro: 165077; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXXI, Marzo de 2010; Materia(s): Común; Tesis: 1a./J. 22/2010; Página: 122]

CONTRADICCIÓN DE TESIS ENTRE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. CONDICIONES PARA SU EXISTENCIA.

Si se toma en cuenta que la finalidad última de la contradicción de tesis es resolver los diferendos interpretativos que puedan surgir entre dos o más tribunales colegiados de circuito, en aras de la seguridad jurídica, independientemente de que las cuestiones fácticas sean exactamente iguales, puede afirmarse que para que una contradicción de tesis exista es necesario que se cumplan las siguientes condiciones: 1) que los tribunales contendientes hayan resuelto alguna cuestión litigiosa en la que tuvieron que ejercer el arbitrio judicial a través de un ejercicio interpretativo mediante la adopción de algún canon o método, cualquiera que fuese; 2) que entre los ejercicios interpretativos respectivos se encuentre al menos un razonamiento en el que la diferente interpretación ejercida gire en torno a un mismo tipo de problema jurídico, ya sea el sentido gramatical de una norma, el alcance de un principio, la finalidad de

una determinada institución o cualquier otra cuestión jurídica en general, y 3) que lo anterior pueda dar lugar a la formulación de una pregunta genuina acerca de si la manera de acometer la cuestión jurídica es preferente con relación a cualquier otra que, como la primera, también sea legalmente posible.

Así, la Segunda Sala debía fijar un criterio objetivo de interpretación de la forma en cómo el tercero que expide el comprobante debe cumplir el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, ello en aras de garantizar la seguridad jurídica a los contribuyentes a favor de quien se expiden tales comprobantes, pues de lo contrario, el cumplimiento de dicha obligación sigue dependiendo de la interpretación que, en torno a un mismo problema, se realice por las autoridades fiscales así como por los diferentes órganos jurisdiccionales.

En efecto, el cumplimiento de un requisito que tiene consecuencias directas en la determinación fiscal de un contribuyente, al permitir o rechazar deducciones o acreditamientos, queda en manos y a criterio de la persona que expida el comprobante, sin que al efecto dicha persona tenga lineamientos mínimos que lo obliguen a expedir tal comprobante observando ciertos criterios; situación anterior que tiene como consecuencia que el contribuyente que da efectos fiscales a las cantidades amparadas en dichos comprobantes, se encuentre en estado de inseguridad jurídica, máxime porque además, no cuenta con algún mecanismo mediante el cual pueda obligar a dicho tercero a corregir sus comprobantes.

Ello, ya que se reitera, si bien la obligación a cumplir consiste en describir un servicio y que, a diferencia de un bien u objeto, estos no se encuentran concretamente delimitados, y que además, en virtud de la multiplicidad de servicios que pueden ser prestados las circunstancias fácticas de cada uno de ellos son distintas, la Segunda Sala se limitó a referir que basta con señalar la idea del servicio delimitando sus partes o propiedades, lo cual implica que dicha delimitación sea general pues lo importante es que se dé a conocer en qué consistió el servicio en su núcleo esencial.

No obstante, con dicha determinación no se resuelve el problema a profundidad, ya que el contribuyente seguirá estando al arbitrio de la autoridad de que se señale si los datos contenidos en el comprobante fiscal dan una idea general del servicio que ampara y, por consiguiente, no podrá conocer de antemano o con certeza, si su deducción o acreditamiento será procedente al contar con un comprobante que cumple con los requisitos fiscales.

Máxime cuando la expedición de dicho comprobante, así como los datos ahí contenidos, no depende del criterio del contribuyente a favor de quien se expiden, sino de un tercero.

Lo anterior cobra relevancia, pues si bien resolvió que es posible remitirse a un diverso documento en el cual se detallen los pormenores del servicio a efecto de conocer sus circunstancias fácticas y, en consecuencia, determinar si fue estrictamente indispensable o no, lo cierto es que esa remisión es de carácter excepcional, dependiendo del servicio amparado en el comprobante.

Esto es, el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación debe darse a través de los datos asentados en el comprobante fiscal, pues dicho precepto expresamente señala: “**Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos...**”, por tanto, la remisión a otro documento sólo es para verificar la indispensabilidad del servicio pero no así para cumplir con los requisitos que señala dicho precepto legal.

En efecto, la Segunda Sala determinó que el requisito establecido en el referido precepto legal, invariablemente debe cumplirse especificando en el comprobante fiscal el servicio prestado de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades

Corroborar lo anterior es que la propia Sala señalara como ejemplo que si se emite un comprobante fiscal describiendo como servicio prestado el de “asesoría financiera”, dicha descripción proporciona una idea general del servicio prestado, (lo cual, conforme al criterio establecido por esta, se entendería que cumple con el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación), 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, para lo cual, será necesario de la exhibición de documentación adicional de la cual se puedan desprender los pormenores del servicio a efecto de acreditar su indispensabilidad.

Es decir, conforme al criterio fijado por la Sala, con dicha descripción sí se dará cumplimiento al requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación pero aun así la cantidad amparada en el comprobante fiscal no será deducible o acreditable, pues será necesario la remisión a un diverso documento.

Sin embargo, qué pasa cuando un contribuyente cuenta con un comprobante fiscal que conforme al criterio establecido por la Segunda Sala sí cumple con el requisito señalado en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, al dar una idea general del servicio prestado, pues, tomando como ejemplo el de la Sala, señala “asesoría financiera”, pero no cuenta con documentación adicional.

Así, es claro que el criterio de la Segunda Sala debió ser más contundente respecto a la forma que el contribuyente que expide el comprobante debe asentar los datos o información en el comprobante fiscal, a efecto de que con lo ahí contenido pueda cumplirse tanto el requisito formal contemplado en la norma así como ser procedente su deducción o acreditamiento, al desprenderse la indispensabilidad del servicio prestado.

Por tanto, para efecto de cumplir con ello, la Segunda Sala sí debió haber señalado de forma más precisa qué se entiende por las partes o propiedades de un servicio esto es, el núcleo esencial es el nombre del servicio o bien, qué información es necesaria asentar, pues precisamente ello era la cuestión a estudio.

Esto es, debió haber fijado los parámetros o criterios mínimos a observar por parte del contribuyente que expide el comprobante y por tanto, ser la persona que llena los datos contenidos, pues de la observancia de los mismos dependerá la determinación de la situación fiscal del contribuyente a favor de quien se expiden tales comprobantes.

[Época: Décima Época; Registro: 2001866; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Libro XIII, Octubre de 2012, Tomo 2; Materia(s): Común; Tesis: 1a. CXCIII/2012 (10a.); Página: 1196]

CONTRADICCIÓN DE TESIS ENTRE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. LOS CRITERIOS EMITIDOS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN AQUELLOS ASUNTOS, CON POSTERIORIDAD A LA REFORMA DEL ARTÍCULO 1o. CONSTITUCIONAL, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10 DE JUNIO DE 2011, DEBEN SALVAGUARDAR EL PRINCIPIO PRO PERSONAE, CON INDEPENDENCIA DE QUE LOS ÓRGANOS CONTENDIENTES HAYAN DICTADO SUS SENTENCIAS CON ANTERIORIDAD A SU ENTRADA EN VIGOR.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada 1a. LXX/2008, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVIII, noviembre de 2008, página 215, de rubro: "CONTRADICCIÓN DE TESIS. SELECCIÓN DE LA INTERPRETACIÓN LEGAL MÁS CONFORME CON LA CONSTITUCIÓN.", sustentó como lineamientos que deben tener prioridad al examinar una contradicción: 1) considerar la fuerza normativa superior de que gozan las previsiones de la Carta Magna; 2) evaluar cuál de las posturas contendientes materializa de modo más efectivo las previsiones constitucionales; y, 3) tomar en cuenta siempre el contenido de los imperativos constitucionales. Así, bajo estos argumentos se concluye que, cuando se resuelve una contradicción de tesis, el alto tribunal está llamado a velar en todo momento a que el criterio jurisprudencial que fije sea lo más apegado a los postulados constitucionales, concentrados en las premisas indicadas. De manera que si los tribunales colegiados de circuito contendientes, al emitir su criterio, no analizaron la situación jurídica concreta desde la óptica del principio pro personae, porque no estaba vigente la reforma al artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tal particularidad obliga a que se tenga como eje interpretativo para el estudio ese derecho humano, pues el nuevo paradigma constitucional y la importancia que representa para el orden jurídico nacional la postura que se fije a través de sus criterios, justifica adoptar esa medida protectora, a fin de concluir en una solución justa, incluyente y acorde al derecho vigente. En ese sentido, es a través de esa interpretación, como se agotará la finalidad para la cual fue creada la contradicción de tesis, esto es, preservar la unidad en la interpretación de las normas que integran el orden jurídico nacional, fijando su verdadero sentido y alcance, lo que tiende a garantizar la seguridad jurídica.

Contradicción de tesis 216/2011. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y de Trabajo del Décimo Noveno Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito, el entonces Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, actual Primer Tribunal Colegiado en Materias Civil y de Trabajo del Quinto Circuito, el entonces Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, actual Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y

de Trabajo del Décimo Sexto Circuito, y el entonces Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, actual Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Sexto Circuito. 11 de julio de 2012. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos por lo que se refiere a la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Unanimidad de cinco votos en cuanto al fondo. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Jorge Antonio Medina Gaona.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia, ya que no resuelve el tema de la contradicción planteada.

De la tesis anterior se advierte que al resolver una contradicción de tesis, el Órgano Jurisdiccional debe tomar en cuenta siempre el contenido de los imperativos constitucionales. Así, si uno de los principios consagrados en la Constitución es el de seguridad jurídica, la Segunda Sala debió haber garantizado su efectiva observancia, lo cual se lograba cuando el contribuyente tiene conocimiento pleno de cómo dar cumplimiento a la norma.

Ello, pues el criterio fijado en dicha contradicción tiene efectos jurídicos vinculatorios.

Derivado de ello, se considera que al momento de resolver la contradicción de tesis referida, la Segunda Sala perdió de vista los antecedentes u orígenes del problema jurídico, por lo que el estudio realizado debió haber aclarado qué se entiende por núcleo esencial de un servicio o cuáles son las partes o propiedades de éste, para efecto de que tanto el contribuyente que expide el comprobante tenga conocimiento de cómo debe cumplirse (a través de elementos objetivos) dicho requisito, así como que el contribuyente a favor de quien se expide, tenga certeza de que con los datos contenidos en el comprobante fiscal, se cumple con el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación y, en consecuencia, la procedencia de la deducción o acreditamiento, sin que se obligue al contribuyente a contar con documentación adicional para advertir sus pormenores.

Pues se reitera, existen muchas ocasiones que por el tipo de servicio prestado o por el tipo de contribuyentes, no existe algún contrato o documento de por medio, sino que únicamente se da la prestación material del servicio; motivo por el cual, con la información contenida en el comprobante, debería bastar para cumplir tanto el requisito formal así como evidenciar su indispensabilidad y, sólo en casos excepcionales, se dé la remisión a un documento diverso.

Así, en ningún momento estuvo a discusión qué se entiende por describir, puesto que tal como se resolvió, dicho vocablo es de uso común y fácil comprensión, entendiéndose por tal verbo a dar una idea o representación de algo o de alguien, sino que, tratándose de servicios, la cuestión a dilucidar era delimitar cuáles son los elementos esenciales que lo integran y que por tanto, son los que se deben asentar en el comprobante, así como en consecuencia, la extensión de la referencia que se contengan.

Lo anterior, pues la seguridad jurídica de un contribuyente que da efectos fiscales a los comprobantes depende del cumplimiento de una obligación que no le corresponde a él sino a un tercero, esto es, la persona que expide dicho comprobante, lo cual se logra con el establecimiento de parámetros o criterios objetivos que este último contribuyente deba observar.

No obstante, en el presente caso la Segunda Sala no proveyó de tales criterios, permitiendo continuar con la subjetividad para dar cumplimiento a una obligación en materia fiscal que, en caso de incumplimiento, no tiene consecuencias para el contribuyente que se encuentra obligado a cumplir con la norma, sino para el contribuyente que da efectos fiscales a las cantidades amparadas en el comprobante pero que en ningún momento participó en la expedición del mismo.

Por lo que, si bien favorece a los contribuyentes a favor de quien se expiden los comprobantes la conclusión alcanzada por la Segunda Sala respecto a que es posible que se exhiba diversa documentación para demostrar la indispensabilidad del servicio que ampara un comprobante fiscal, lo cierto es que ello debe considerarse para casos excepcionales y cuando la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación.

Ello, ya que como bien se señaló, son los comprobantes fiscales los documentos con los que se deja constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y con los cuales, se determina la situación fiscal de un contribuyente, por lo que deben ser éstos con los cuales, por principio de cuentas, se dé cumplimiento a lo establecido en la norma.

Bajo tales consideraciones, tanto la norma así como el criterio fijado por la Segunda Sala no logra dar a los contribuyentes seguridad jurídica respecto a la forma de cumplir con la obligación contenida en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, consistente en que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentran amparadas las deducciones o acreditamientos que realicen, contengan la descripción del servicio que amparan.

6. CONCLUSIONES

- La cuestión a dilucidar no se limitaba a determinar qué se entiende por “describir”, sino cómo se realiza ello en relación a un servicio.
- Por lo que el estudio por parte de la Sala debió ser más exhaustivo a efecto de determinar cuál es el núcleo esencial de un servicio o qué se considera que son sus partes o propiedades.
- Ello para efecto de que los contribuyentes tengan conocimiento de antemano de cómo dar cumplimiento al requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, pues ello es lo que debe estar asentado en el comprobante fiscal.
- Pues por regla general, el cumplimiento del requisito contenido en el precepto legal, debe realizarse en el comprobante fiscal que ampara el servicio realizado.
- No obstante, atendiendo a los innumerables tipos de servicios que pueden ser prestados y a sus particularidades, en diversas ocasiones no es posible que en el comprobante fiscal se haga una descripción exhaustiva, por lo que fue acertado que la Segunda Sala determinara que para demostrar la indispensabilidad de un servicio, es posible remitirse a documentos distintos de los cuales se desprendan sus pormenores o circunstancias fácticas.
- Sin embargo, la determinación de la Segunda Sala debió esclarecer de forma objetiva los parámetros mínimos a señalar en el comprobante fiscal para dar cumplimiento el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.
- Pues no en todos los supuestos de prestación de servicios, existen contratos escritos de por medio u otros documentos a los cuales se pueda remitir para advertir sus pormenores; aunado a que la Segunda Sala determinó que dicha remisión es excepcional.
- Por lo que el criterio debió estar encaminado a señalar cómo se da cumplimiento a dicho requisito legal en el propio comprobante fiscal.
- Máxime porque el cumplimiento del requisito no depende del contribuyente que da los efectos fiscales a las cantidades amparadas en el comprobante fiscal, sino de un tercero, por lo que se debieron señalar criterios objetivos que dicho tercero deba observar al expedir el comprobante.
- Así, una propuesta respecto a la solución que debió haberse dado, era fijar que, en su caso, el cumplimiento del requisito contenido en el artículo 29-A,

fracción V del Código Fiscal de la Federación se da cuando en el comprobante se señala el nombre común del servicio prestado así como la finalidad que tuvo su prestación.

- Finalmente, es de evidenciarse que existe discordancia entre el rubro de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) sustentada en la contradicción de tesis, con el texto de la misma.

Lo anterior, puesto que al leer sólo el rubro de la jurisprudencia se da la idea de que para efecto de cumplir con el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación no es posible remitirse a un documento diverso para efecto de conocer los pormenores del servicio amparado en el comprobante fiscal para determinar qué integra el mismo, mientras que del contenido de la misma se advierte que ello sí es totalmente procedente a efecto de determinar la procedente de la deducción o el acreditamiento respectivo.

Así, el contenido de la tesis de jurisprudencia sí es acorde al criterio sostenido por la Segunda Sala en la ejecutoria, sin embargo, existió un error en la redacción del rubro de la misma.

7. BIBLIOGRAFÍA

- Castellano y Martínez-Baez, Raúl; “Estado de Derecho y Seguridad Jurídica. Factores de Desarrollo”, disponible para su consulta en <http://ipracinder.info/wp-content/uploads/file/DocumentosFortaleza/Castellano.pdf>
- Carbonell, Miguel, “Teoría de los derechos humanos y del Control de Convencionalidad”; México, IIJ-UNAM, Cuarta edición, 2014
- González García, Eusebio; “El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria”, en Principios constitucionales tributarios, Universidad de Salamanca, 1993.
- González García, Eusebio; “Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario, Madrid, España, 1980.
- Lucero Espinosa, Manuel; “Compendio de Derecho Administrativo”, México, Porrúa, Décima edición, 2017.
- Recaséns Siches, Luis; “Panorama del Pensamiento Jurídico en el Siglo XX”, México, Tomo I. Porrúa, 1963.
- Torruco Salcedo, Sitlali; “Manual de Derecho Administrativo”, México, Porrúa, Segunda Edición. 2008.
- Vázquez, Daniel, “Test de Razonabilidad y Derechos Humanos: Instrucciones para armar”; México, IIJ-UNAM, Primera edición, 2016.
- Zagrebelsky, Gustavo, “El derecho dúctil” ley, derechos, justicia; Madrid, Trotta, 2003.