



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

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Arturo Martínez Joo

Director de Tesis

Mtra. Ivonne del Río Galindo

*A mi madre, Rosa María Verónica Joo Gerardo
Mujer ejemplar y de una sola pieza
Mi mejor amiga, mi confidente, mi cómplice, mi todo
La columna de nuestra familia
Gracias por siempre estar conmigo en las buenas y en las malas
Gracias por tu comprensión y amor aunque muchas de las veces no lo merezca
Gracias por tanto y por todo
Te amo, coshi*

*A mi padre, Arturo Martínez Godínez, excelente padre e hijo
Gran contador público
Mi ejemplo de responsabilidad
Gracias por todo tu esfuerzo para siempre darnos lo mejor
Gracias por siempre anteponer a tu familia
Gracias por habernos dado lo que tú no tuviste
Gracias por todas las enseñanzas que me has dado
Eres mi ejemplo de trabajo duro y perseverancia
Aunque no te lo digo muchas veces, te amo*

*A mi hermano, Andrés Martínez Joo
Mi compañero de vida y mi mejor amigo
Gracias por todos los bellos momentos que vivimos de niños
Gracias por ser mi compañero de travesuras y locuras
Siempre estaré para ti*

*A mi hermano, Juan Pablo Martínez Joo
Gracias por llegar en el momento más inesperado
Gracias por alegrarnos con tus ocurrencias
Eres la pieza que hacía falta en esta familia de locos
Siempre te apoyaré y cuidaré*

*Sepan que todos mis logros son de ustedes y para ustedes
Gracias por siempre apoyarme en todo
Gracias por su enorme paciencia y cariño
Espero algún día poder regresarles algo de lo mucho que me han dado
Ustedes, mis pilares*

*A Dios
Gracias por mi familia
Gracias por todas las bendiciones que derramas sobre nosotros*

ÍNDICE.

CAPÍTULO I

| | |
|--------------------------|----------|
| <u>INTRODUCCIÓN.....</u> | <u>1</u> |
|--------------------------|----------|

CAPÍTULO II

| | |
|--|----------|
| <u>ANTECEDENTES Y PLANTEAMIENTO DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017.....</u> | <u>2</u> |
|--|----------|

CAPÍTULO III

| | |
|---|----------|
| <u>REGLAS Y PRINCIPIOS APLICADOS A LA EJECUTORIA.....</u> | <u>7</u> |
|---|----------|

CAPÍTULO IV

| | |
|---|-----------|
| <u>ANÁLISIS DOCTRINAL EN REFERENCIA A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.....</u> | <u>14</u> |
|---|-----------|

CAPÍTULO V

| | |
|---|-----------|
| <u>ANÁLISIS DE LA SENTENCIA CONFORME A LOS PRINCIPIOS APLICABLES DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.....</u> | <u>26</u> |
|---|-----------|

CAPÍTULO VI

| | |
|--------------------------|-----------|
| <u>CONCLUSIONES.....</u> | <u>56</u> |
|--------------------------|-----------|

| | |
|--------------------------|-----------|
| <u>BIBLIOGRAFÍA.....</u> | <u>58</u> |
|--------------------------|-----------|

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN.

En materia fiscal existen diversas obligaciones para los contribuyentes, obligaciones que con el paso del tiempo han ido reformándose y adecuándose a las necesidades actuales; sin embargo, dicha evolución en materia legislativa ha implicado que mucha de la normativa se vuelva cada vez más compleja para su correcta aplicación por parte del contribuyente, lo cual ha traído consigo que en ocasiones se cuestione si principios básicos del derecho como el de seguridad jurídica y legalidad están siendo o no respetados por la legislación en materia fiscal.

Para el trabajo que nos ocupa, nos enfocaremos específicamente en la Contradicción de Tesis 232/2017 que fue estudio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y respecto de la cual emitió jurisprudencia para fijar una postura uniforme que resolviera los criterios contradictorios que habían esgrimido los Tribunales Colegiados de Circuito.

Mencionado lo anterior, el desarrollo del presente trabajo versará sobre si la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectivamente resuelve los criterios divergentes de los Tribunales Colegiados de Circuito respecto de un tópico de derecho y si con la resolución dada se logra garantizar la seguridad jurídica y legalidad a los gobernados, puesto que es importante recordar que la contradicción de tesis es una de las formas para dar origen a la jurisprudencia como fuente formal de derecho, buscando que con ésta se logren unificar los criterios contradictorios vertidos por órganos jurisdiccionales sobre un problema jurídico y que se pueda crear una pauta para dar solución a conflictos legales que encuentren su problemática en el mismo tema o similar.

Siendo así, procederemos a analizar detalladamente si la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, logró resolver sobre cómo debe ser cumplido a cabalidad el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, respecto a cuál es la forma correcta en que se debe describir el servicio prestado en los comprobantes fiscales, con la finalidad de que éstos puedan tener efectos fiscales para el contribuyente y se pueda proceder a su deducibilidad con la certeza jurídica necesaria, garantizando así un criterio uniforme para el correcto cumplimiento de lo establecido en el artículo en mención y que no exista incertidumbre con las diferentes posturas que dieron origen a dicha contradicción de tesis.

CAPÍTULO II

ANTECEDENTES Y PLANTEAMIENTO DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017.

El antecedente y fuente del presente trabajo es la contradicción de tesis 232/2017 sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

La discrepancia en criterios surge de la denuncia por parte del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016 y del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el amparo directo 475/2015.

Así pues, de la divergencia de posturas sustentadas por los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa sobre un mismo punto de derecho, con independencia de que las cuestiones fácticas que los rodeaban no fueran exactamente iguales, surgió la necesidad de dar solución a la contradicción de tesis con la finalidad de evitar la subsistencia de posturas divergentes.

Cabe destacar que para que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijara una postura respecto de la contradicción de tesis 232/2017 y un criterio uniforme, ésta necesitaba que existieran dos requisitos, siendo estos los siguientes:

1. Ejercicio interpretativo y arbitrio judicial.
2. Que dentro de los ejercicios interpretativos respectivos existiera al menos un tramo de razonamiento en el que la interpretación ejercida por los Tribunales girara en torno a un mismo tipo de problema jurídico: ya fuera en el sentido gramatical de una norma, el alcance de un principio, la finalidad de una determinada institución o cualquier otra cuestión jurídica en general.

Derivado de lo anterior y por la existencia de los requisitos antes mencionados surgió la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.)¹ que 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**

¹ Décima Época, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, Jurisprudencia (Administrativa), Registro 2015945, Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, Pag. 355.

QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN”, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ahora bien, para entrar de lleno al estudio del criterio fijado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es conveniente antes hacer énfasis en algunos antecedentes, que para el caso que nos ocupa utilizaremos la sentencia definitiva del juicio de nulidad 428/13-12-01-02 que dio lugar a la revisión fiscal con número de toca 153/2016, recurso que fue resuelto por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y, a la sentencia definitiva del juicio de nulidad 1881/15-06-02-1, emitida por la Segunda Sala Regional del Noroeste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual derivó en el amparo directo 475/2015, resuelto por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

En la sentencia definitiva del juicio de nulidad 428/13-12-01-02 dictada por la Primera Sala Regional del Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se declaró la nulidad lisa y llana de la resolución liquidatoria determinante de un crédito fiscal, así como la resolución que se dio mediante recurso de revocación. Lo anterior en virtud de que la Sala encargada resolvió que la autoridad fiscal incurrió en vicios de forma al emitir la orden de visita que dio origen a la resolución determinante controvertida y mediante la cual llevó a cabo sus facultades de comprobación, ya que la autoridad fiscal al emitir su orden de visita no señaló el tipo de contribución que generó la laguna en la información y el periodo cuya revisión no se pudo verificar, así como otras cuestiones; por lo cual dicha orden de visita resultaba ilegal, lo que traía consigo que tanto la resolución liquidatoria, así como la resolución que recayó al recurso de revocación fueran de igual forma ilegales.

Respecto al fondo de la litis planteada, y es aquí donde viene a colación el estudio que nos ocupa, la Primera Sala Regional del Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resolvió que los agravios expresados por la recurrente también eran inoperantes y que por ende era incorrecto el rechazo de deducciones por “gastos de venta” y acreditamientos del Impuesto al Valor Agregado acreditable por concepto de servicio de almacenaje, toda vez que los gastos realizados sí eran estrictamente indispensables para el objeto social de la parte actora y que los comprobantes fiscales que amparaban dichas operaciones sí cumplían con el requisito establecido por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, referente a la descripción del servicio prestado.

Cabe mencionar que la autoridad fiscal argumentaba que el servicio de almacenaje no era estrictamente necesario para el desarrollo del objeto social de la parte actora, toda vez que ésta última contaba con suficiente activo fijo para dar resguardo a los bienes necesarios (entre otros argumentos), así como que en la descripción contenida en los comprobantes fiscales no se especificaba detalladamente el servicio prestado, el lugar y el tiempo en que se realizaría la

prestación del servicio, por lo que las erogaciones en comento no se podían considerar como estrictamente indispensables para la actora.

Resultado de la sentencia en contra y conforme al artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la autoridad fiscal recurrió a la revisión fiscal, misma que resolvió el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito bajo el número de toca 153/2016.

La revisión fiscal resuelta por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, fue dictada en el mismo sentido que la sentencia emitida por la Primera Sala Regional del Oriente del TFJFA, al considerar que los argumentos esgrimidos por la recurrente eran ineficaces, toda vez que del análisis integral y uniforme de la sentencia emitida por la Sala del TFJFA se llegaba a la conclusión que no había justificación ni motivos legales para rechazar las deducciones y acreditamientos que había realizado el contribuyente, esto debido a que del análisis de los comprobantes fiscales exhibidos que describían como concepto “servicio de almacenaje” y “almacenaje”, junto con el contrato de prestación de servicios que se vinculaba con éstos últimos, se podía advertir claramente y sin lugar a dudas que se trataba de una prestación de servicios estrictamente indispensables para el desarrollo del objeto social del contribuyente. Asimismo se hizo hincapié en que el servicio de almacenaje que se había prestado constaba de la contratación de personal para llevar a cabo tal función y de la cual el contribuyente percibió ingresos; por lo que resultaba evidente que tales facturas correspondían al contrato de prestación de servicios que el contribuyente había celebrado el 1 de enero de 2008 con otra persona moral.

Por otra parte, mediante la sentencia recaída al juicio contencioso 1881/15-06-02-1, emitida por la Segunda Sala Regional del Noroeste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se decidió declarar la nulidad para efectos de la resolución impugnada mediante la cual la autoridad fiscal resolvió hacer la devolución parcial del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, al considerar parcialmente fundados los argumentos esgrimidos por la actora; sin embargo, dentro de la sentencia, la Segunda Sala Regional del Noroeste del TFJFA consideró legal que la autoridad rechazara el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado que dio origen al saldo a favor, en virtud de que la descripción del servicio contenida en los comprobantes fiscales no permitía saber de una manera fehaciente que efectivamente se tratara de un gasto estrictamente indispensable para el contribuyente, situación que derivó en el amparo directo 475/2015.

Luego entonces, mediante amparo directo con número de expediente 475/2015, que fue de conocimiento del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, la quejosa argumentó que la sentencia recurrida era ilegal puesto que los comprobantes fiscales con conceptos de “mano de obra de calidad”, “mano de obra Apodaca”, “mano de obra torno” y “mano de obra Cerralvo” sí cumplían con el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, además de que estaban ligados

estrechamente con el contrato correspondiente que hacía referencia a dicha prestación de servicios.

Asimismo, la quejosa refirió que a lo largo del juicio se mencionó la existencia de dicho contrato de prestación de servicios que estaba vinculado con los comprobantes fiscales en cuestión, y que si bien es cierto que no fue exhibido, de conformidad con el artículo 41 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la Sala encargada de la resolución del juicio podía hacer uso de la facultad contenida en tal artículo y acordar la exhibición del contrato con la finalidad de administrarlo a los comprobantes fiscales y que así la Sala pudiera estar en contexto de determinar que las erogaciones, en efecto, eran estrictamente indispensables para la consecución de su objeto.

En consecuencia de lo anterior, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, sostuvo que la descripción plasmada en los comprobantes fiscales emitidos a favor de la quejosa resultaba tener una descripción genérica, por lo que resultaban insuficientes para comprobar que se trataban de servicios estrictamente indispensables. Aunado a esto, el Segundo Tribunal Colegiado también mencionó que era obligación del contribuyente y no de la Sala exhibir el contrato de prestación de servicios para acreditar su pretensión.

Además, resolvió el requisito contenido en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, referente a que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto, puesto que los comprobantes fiscales están dotados de una serie de requisitos cuya finalidad es que éstos sean el medio idóneo de convicción para acreditar la existencia de un gasto, la de un ingreso o acto o actividad gravable; siendo así un elemento de prueba básico. Asimismo, para engrosar y darle más fuerza a la postura fijada, argumentó que los comprobantes fiscales son la prueba idónea ya que estos son susceptibles de comprobarse su autenticidad mediante la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria para saber si el folio que ampara a dichos comprobantes fueron autorizados al emisor, y si al momento de la emisión de los mismos, los certificados que amparan los sellos digitales se encuentran vigentes.

Así las cosas, tenemos que tanto el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito tuvieron criterios encontrados respecto de una misma problemática jurídica, lo que provocó que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijara un criterio único.

Por tal motivo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tuvo que resolver la contradicción de tesis 232/2017, para fijar un criterio uniforme sobre cómo cumplir de manera correcta con el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, y así no dejar en estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes en cuanto a un tema tan importante relacionado con sus obligaciones y a cómo cumplir cabalmente con los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales, ni tampoco dejar al arbitrio de la

autoridad fiscal si las deducciones o acreditamientos serán procedentes o no, derivado de la correcta o incorrecta descripción del servicio prestado.

Tenemos así, que para efectos de este trabajo, analizaremos las dos interrogantes que se plantearon en torno a los ejercicios interpretativos realizados por los tribunales contendientes para fijar un criterio uniforme respecto del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, siendo estas:

- ¿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?

CAPÍTULO III

REGLAS Y PRINCIPIOS APLICADOS A LA EJECUTORIA.

Para llevar a cabo el análisis de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es necesario localizar las reglas y principios que estuvieron involucrados en el estudio de la litis.

En el derecho, las reglas son aquellos preceptos de conducta establecidos en función del deber ser e impuestos por autoridades constituidas legítimamente, éstas dictan supuestos de hecho y a su vez consecuencias jurídicas.

García Máynez, en su libro *Introducción al estudio del derecho*, menciona que las normas, en un sentido lato, son reglas de comportamiento que pueden o no ser cumplidas y, en sentido estricto, como reglas de comportamiento que imponen deberes o confieren derechos.²

Ronald Dworkin, menciona que los principios se dividen en directrices que fijan objetivos de carácter económico, social o político, y los principios en sentido estricto; es decir, exigencias de tipo moral que derivan en derechos humanos o fundamentales. Asimismo, argumenta que los principios, a diferencia de las reglas, no son todo o nada ya que se pueden cumplir progresivamente y no necesariamente como ocurre con las reglas, las cuales se pueden acatar o no y como resultado de ello tener consecuencias jurídicas.

Así, Ronald Dworkin, dice que los principios forman parte del sistema legal por su contenido, a diferencia de las reglas que integran el sistema jurídico por razón de su origen, esto último debido a que existen autoridades constituidas legítimamente que las han emitido respetando y siguiendo un procedimiento previsto. Otra diferencia más es que, en los sistemas jurídicos europeos y latinoamericanos, los principios se encuentran establecidos en las Constituciones, a diferencia de las reglas jurídicas que éstas se ven contenidas en las legislaciones secundarias.³

Por su lado, Gustavo Zagrebelsky, expone que las diferencias entre reglas y principios, es que sólo los principios desempeñan un papel propiamente constitucional, es decir, del orden jurídico; mientras que las reglas no son más que leyes reforzadas por su forma especial y, continúa exponiendo que las reglas se agotan en sí mismas; es decir, no tienen ninguna fuerza constitutiva fuera de lo que ellas mismas significan.

² García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Quincuagésima edición, México, Porrúa, 1999.

³ Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Planeta-Agostini, 1993.

Zagrebelsky, dice que tal vez la diferencia más relevante es el tratamiento que la ciencia del derecho le da tanto a reglas como a los principios jurídicos; esto debido a que a las reglas se le aplican los variados y virtuosistas métodos de la interpretación jurídica que tienen por objeto entender el lenguaje del legislador. Por otro lado, hablando de principios jurídicos, hay poco que interpretar, ya que por lo general su significado lingüístico es autoevidente y no hay nada que deba ser sacado a la luz razonando sobre las palabras de éstos.

Finalmente, Zagrebelsky, concluye que las reglas proporcionan, a nosotros los gobernados, el criterio de nuestras actuaciones, el cómo debemos actuar o no actuar en determinadas situaciones previstas por las mismas reglas; a diferencia de los principios jurídicos, que nos proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas pero que a priori aparecen indeterminadas.⁴

Ahora bien, una vez que vimos de manera general lo que son las reglas y los principios jurídicos, tenemos que la regla que estuvo bajo estudio fue el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2008 y 2012), artículo que en principio establece los requisitos que deben llevar los comprobantes fiscales para que estos sean válidos; sin embargo, el artículo que da paso a este último es el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación.

Así pues, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008 y 2012, establece la obligación de expedir comprobantes fiscales para aquellos contribuyentes que realicen actos o actividades por los que estén obligados a la emisión de los mismos, así como por los ingresos que perciban éstos. Dichos comprobantes deberán ser emitidos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Por otra parte, las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, o reciban servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital correspondiente.

Dentro del mismo numeral encontramos una serie de obligaciones con las que deberá cumplir el contribuyente, entre las cuales está la fracción III, que dicta lo siguiente:

“III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.”.

Dicha fracción nos remitirá al Artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente para 2008 y 2012); sin embargo, cabe precisar que dentro de las obligaciones que establece el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación

⁴ Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Tercera edición, Madrid, Trotta, 1999.

también está señalado, que los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando éstos sean en representación impresa, podrán comprobar su autenticidad mediante la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, donde se podrá cerciorar si el número de folio que ampara al comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor de éste y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital el certificado que ampara al sello digital se encontraba vigente y si había sido autorizado por el Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente para 2008 y 2012) establece lo siguiente:

“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.

(...)”

Es así como los comprobantes fiscales deben cumplir con lo señalado por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, que establece las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes que expidan éstos y, a su vez, también cumplir con lo requisitos establecidos por el artículo 29-A del mismo Código, ya que de no ser así, los comprobantes fiscales digitales no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente, lo que repercutirá en la carga fiscal de los contribuyentes que hayan adquirido bienes, hecho uso o goce de temporal de ellos, o bien, hayan recibido prestación de servicios.

Luego entonces, podemos concluir sin lugar a dudas que la regla frente a la que estamos es el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, ya que de dicho numeral se desprenden los siguientes elementos localizables:

- Supuesto de hecho; que para el caso en particular se trataría de realizar actos o actividades que tengan efectos fiscales y que exista la obligación de emitir comprobante fiscal digital por Internet.
- Obligación de hacer; que radica en que los contribuyentes que realicen actos o actividades, o perciban ingresos o efectúen retención de contribuciones, deberán cumplir con las obligaciones que se establecen en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, así como con los

requisitos que se establecen para los comprobantes fiscales digitales en el artículo 29-A del mismo Código.

Asimismo, los contribuyentes que adquieran bienes, hagan uso o goce temporal de éstos, o bien, reciban prestación de servicios, deberán solicitar la expedición del comprobante fiscal digital correspondiente y aparte deberán vigilar que cumpla con los requisitos establecidos por el Código Fiscal de la Federación.

- Consecuencias jurídicas; en caso de que los comprobantes fiscales digitales cuenten con las obligaciones establecidas para los contribuyentes encargados de emitirlos, así como con los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales digitales, las cantidades que amparen éstos podrán ser deducibles o acreditables. En caso contrario, no podrán ser deducibles o acreditables fiscalmente.

Explicado lo anterior, el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, es la regla que ha dado lugar a diferentes interpretaciones por parte de los juzgadores y lo que ha causado que exista arbitrio por parte de las autoridades. Esto es así, puesto que nos encontramos ante el supuesto de hecho que en este caso es el de realizar actos o actividades o percibir ingresos, que deriva en la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales que reúnan las obligaciones establecidas para los contribuyentes en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y, que en suma, también cumplan con los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales digitales en el artículo 29-A, ya que el cumplimiento de lo anterior deriva en la consecuencia jurídica de poder o no dar efectos de deducibilidad o acreditabilidad fiscal a las cantidades amparadas en los comprobantes fiscales digitales, lo que resulta ser de gran impacto para el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

La problemática que han encontrado los contribuyentes en el numeral antes mencionado es que han considerado que la frase “descripción de servicio” no es lo suficientemente clara y argumentan que la locución empleada por el legislador es demasiado ambigua, ya que no establece la forma en que se debe describir el servicio al ser esto una prestación de servicio y no un bien que es tangible y del cual se puede mencionar sus características sin ningún problema, dando lugar a que los contribuyentes queden al arbitrio de la autoridad fiscal para calificar si un comprobante fiscal es estrictamente indispensable para el desarrollo de su objeto social o no.

Y es que la importancia de que exista un posicionamiento uniforme y suficientemente claro radica en que la autoridad fiscal, de manera arbitraria, puede calificar que un comprobante fiscal digital cumple o no con la la correcta descripción de un servicio y por ende dar como consecuencia que el contribuyente no pueda deducir o acreditar la cantidad plasmada en estos documentos. Lo

anterior cobra mayor fuerza e importancia al tener el posicionamiento de la Primera Sala que hizo sobre los comprobantes fiscales digitales en la tesis aislada que lleva por rubro “**COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES**”⁵, que se transcribe a continuación para efectos prácticos de su análisis e importancia para el caso en concreto:

“COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.

Los comprobantes fiscales son los **medios de convicción** a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.”

Entonces, tenemos que la Primera Sala ha señalado que los comprobantes fiscales digitales son el medio idóneo de convicción, a través del cual los contribuyentes dan efectos fiscales a los actos y/o actividades que realizan; ya que los contribuyentes que realicen actos y/o actividades por los que perciban un ingreso y que haya que pagar una contribución, deberán emitir el comprobante fiscal digital correspondiente con el objetivo de amparar el hecho imponible que realizaron; por su lado, los contribuyentes que hayan adquirido bienes o hayan hecho uso o goce temporal de estos, o hayan recibido la prestación de un servicio; también tendrán la obligación de solicitar el comprobante fiscal digital respectivo,

⁵ Tesis: 1a. CLXXX/2013 (10a), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Tesis Aislada (Administrativa), Registro 2003506, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1, Pag. 524.

puesto que estos documentos son la constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución.

Así pues la Primera Sala concluye que no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente aquellos que cumplan con los requisitos legales establecidos por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, por lo que es de vital importancia que los contribuyentes tengan plena certeza jurídica en cuanto a cómo deben hacer la descripción del servicio en los comprobantes fiscales.

Como consecuencia de lo anterior, observamos que la regla impuesta por el artículo 29-A establece obligaciones para los contribuyentes en cuanto a cómo deben ser los documentos de comprobación fiscal para que sean legales; sin embargo, también es cierto que las normas al establecer cargas u obligaciones al contribuyente deben ser lo suficientemente claras y precisas en torno a lo que el legislador quiso plasmar en las leyes, ya que de forma contraria el contribuyente no contará con el conocimiento pleno y suficiente para llevar a cabo correctamente la obligación que le fue impuesta y así no podrá dar efectos fiscales a los comprobantes digitales, lo cual repercutirá en la manera en que contribuye al gasto público.

Lo anterior encuentra su fundamento en el antepenúltimo párrafo del numeral 29-A del Código Fiscal de la Federación que dicta lo siguiente:

“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 la lectura de lo arriba citado, se desprende que basta con que el contribuyente incumpla con tan sólo uno de los requisitos establecidos por el numeral en cuestión, para que las cantidades que están amparadas por los comprobantes fiscales digitales no se puedan deducir o acreditar, según sea el caso; asimismo, también nos podemos percatar que se hace mención a que cuando “los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales” se tendrá la misma consecuencia jurídica de no poder acreditar o deducir fiscalmente los montos amparados en los comprobantes fiscales digitales.

Derivado de lo hasta aquí explicado, claramente podemos advertir que existe una ambigüedad en cuanto a cómo el contribuyente debe cumplir con el requisito plasmado en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, puesto que en el Código referido nunca se hace una mención detallada y precisa de cuál es la forma correcta en que el contribuyente debe describir el concepto de

“*descripción del servicio*”, situación que queda abierta al criterio de la autoridad para determinar si la descripción que haga el contribuyente es suficiente para llevar a cabo la deducibilidad o acreditabilidad fiscal de las cantidades amparadas y si dichos comprobantes son el respaldo o no de actos y/o actividades que sean estrictamente indispensables para el cumplimiento del objeto social del contribuyente.

Refiriéndonos a los principios constitucionales que deben ser respetados por las reglas establecidas en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación (vigente para 2008 y 2012), encontramos que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha basado su análisis enfocándose en los **principios de legalidad y seguridad jurídica**, mismos principios que se utilizarán para el estudio y desarrollo de la jurisprudencia y sentencia emitida por esta misma Sala.

Tenemos que la Segunda Sala ya había manifestado un posicionamiento en cuanto al primer cuestionamiento de cómo se debe cumplir con el requisito establecido de “la descripción del servicio” 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, bajo la ponencia de los señores Ministros Franco González Salas y Luna Ramos, respectivamente, en los que se pronunció respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente para 2008 y 2013), y del cual declaró su constitucionalidad desde la perspectiva del **principio de legalidad y seguridad jurídica**, al no considerar que el numeral referido es violatorio de los principios de legalidad y seguridad jurídica, ya que el artículo en mención no genera incertidumbre jurídica al contribuyente respecto de cómo debe cumplirse por lo que no existe lugar a actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades fiscales.

Así pues, daremos paso al estudio de la resolución de la contradicción de tesis 232/2017 por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para llegar a la conclusión de si prevalecieron los principios de legalidad y seguridad jurídica al dirimir jurisdiccionalmente la controversia que se suscitó del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente para 2008 y 2012), puesto que éstos deben ser observados como base y fundamento de los ordenamientos jurídicos y deben ser empleados como fuente integradora del derecho en aquellos casos en que la norma no sea concreta o específica.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DOCTRINAL EN REFERENCIA A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.

La actuación de las autoridades en materia fiscal debe apegarse a ciertos lineamientos que la misma Constitución y leyes establecen, de manera tal que no solo por ser autoridades en materia fiscal pueden llevar a cabo sus actuaciones de manera arbitraria.

Los estudiosos del derecho a través del análisis de las disposiciones constitucionales han llegado a la conclusión de que existen principios constitucionales que deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, para el ejercicio de sus funciones.

Los principios constitucionales que se aplican para temas de derecho tributario encuentran su origen en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que menciona lo siguiente:

“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.”

Como podemos ver, es en dicho numeral donde surge la obligación para los mexicanos de contribuir al gasto público, por lo que dicha obligación debe respetar los principios constitucionales consagrados.

Es así como se procederá a estudiar los principios de legalidad y seguridad jurídica, puesto que fueron los principios constitucionales inmiscuidos para la postura resolutoria de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Principio de legalidad.

El principio de legalidad es aquel que establece que todos los órganos del Estado estén sujetos a derecho; es decir, que todos los actos o actividades que realicen dichos órganos deben ser conforme a ley, de tal manera que no exista lugar a decisiones individuales o arbitrarias.

A su vez, el principio de legalidad comprende dos figuras jurídicas, la primera figura llamada *principio de legalidad administrativa* y la segunda de éstas la *reserva de ley*. Por la primera figura jurídica debemos entender que toda actuación de la autoridad debe estar ceñida a lo que dicte la ley, mientras que la *reserva de ley* se enfoca a la esfera normativa.

En cuanto a la figura jurídica de reserva de ley, Arturo Pérez Robles, expone que esta se clasifica en absoluta y relativa. La reserva de ley absoluta se da cuando la regulación de una materia queda acotada exclusivamente a una ley formal, la cual es emitida por el Congreso de la Unión, ya sea federal o local.

Rousseau, explica que el principio de legalidad encuentra su base 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. En consecuencia, Rousseau, dice, que para que la voluntad sea general debe partir de todos para aplicarse a todos.⁶

En cuanto a la reserva de ley relativa, ésta permite que otras fuentes de la ley regulen parte de la disciplina normativa de la materia en cuestión, pero con la condicionante de que la Ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deben ajustarse. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria.

Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció que en materia tributaria el principio de legalidad opera bajo la reserva de ley relativa. Para sustento se transcriben los criterios P. CXLVIII/97⁷ y P. XLII/2006⁸, emitidos por nuestro Máximo Tribunal:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así

⁶ Burgoa, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, Decimoctava edición, México, Porrúa, 2006.

⁷ Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Tesis Aislada (Administrativa, Constitucional), Tomo VI, Noviembre de 1997, Pag. 78.

⁸ Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa, Tomo XXIII, Mayo de 2006, Pag. 15.

como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, 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 supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciso lo anterior, este alto tribunal considera 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 recaudatoria.”

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo,

*toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, **se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.***

En consecuencia de lo anterior, se desprende que nuestro Máximo Tribunal estimó que la materia tributaria no debe ser regulada solamente por una ley formal, sino que basta que los elementos esenciales de la contribución estén plasmados en ella, para posteriormente hacer un detalle más minucioso en ordenamientos de menor jerarquía, los cuales siempre deberán estar sujetos y no deberán contravenir a la norma primaria.

Por su parte, Rodríguez Lobato, detalla que el principio de legalidad consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada, salvo el caso en que la autoridad hace uso de su facultad discrecional, esto último de acuerdo con Fraga.⁹

No obstante, Rodríguez Lobato, considera que el principio de legalidad es absoluto y no casi absoluto, puesto que aún en el caso de facultad discrecional la hipótesis respectiva está prevista en ley y la autoridad sólo puede ejercerla en los términos y dentro de los límites establecidos por la ley, tanto en el caso en que la facultad discrecional supone únicamente la apreciación de una situación para comprobar si hay o no hay adecuación a un presupuesto normativo para que se produzcan los efectos jurídicos previstos por la ley, como en el caso en que además de esa apreciación la autoridad ejerce su arbitrio para decidir la manera y términos en que se debe aplicar la ley, así como el alcance de sus efectos jurídicos.

Ahora bien, la importancia del principio de legalidad es que sirve como un freno para que las autoridades no actúen a capricho o a voluntad, ya que éstas sólo podrán actuar cuando la ley así lo autorice o establezca; creando así el Estado de Derecho.

⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª edición, México, Oxford, 2010.

De esta manera, tenemos que el principio de legalidad es la columna vertebral para tener un Estado de Derecho, ya que éste implica que todos los actos de las autoridades administrativas tengan su base en la disposiciones legales, puesto que éstas solo podrán hacer lo que la ley establezca.

Para sustento de lo anterior se transcribe la siguiente jurisprudencia¹⁰ emitida por nuestro Máximo Tribunal:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”

¹⁰ Séptima Época, *Semanario Judicial de la Federación*, Pleno, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa, Registro 232797, Volumen 91-96, Primera Parte, Pag. 173.

Tenemos así que nuestro Máximo Tribunal ha manifestado que existe la necesidad de que la carga tributaria impuesta a los gobernados esté establecida en ley y, que tanto los elementos esenciales del impuesto así como la forma, también deben estar consignados de manera expresa en la ley, de modo tal que no haya margen para arbitrariedades por parte de las autoridades. Asimismo, detalla que ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales a capricho que no estén previstos y autorizados por disposiciones en ley y que no estén reconocidos por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Teniendo como resultado que cualquier acto y/o actividad contraria a lo anteriormente manifestado deberá considerarse absolutamente proscrito.

Luego entonces, partimos que el principio de legalidad forma parte vital de cualquier actuación por parte de las autoridades, ya que cualquier actuación que se lleve a cabo siempre deberá ser conforme a ley y apegándose a las directrices que en su caso apliquen.

Asimismo, es de importancia destacar que el principio de legalidad no obstante que encuentra su origen en el artículo 31 de nuestra Constitución, también se encuentra consagrado en el artículo 14, segundo párrafo y en el artículo 16, primer párrafo de nuestra Constitución, que al efecto se transcriben:

“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 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 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 puede apreciar, de los artículos constitucionales 14 y 16 se desprende que todos los actos que provengan de las autoridades deberán expresar las normas legales aplicables, junto con los hechos que haya realizado o llevado a cabo el gobernado y que lo haya hecho caer en alguna de las hipótesis normativas, esto con la finalidad de que el agraviado tenga pleno conocimiento de los argumentos legales y de hecho en que se basan las autoridades para así poder tener una adecuada defensa.

Resulta así que el principio de legalidad constituye la columna vertebral de la actuación administrativa, puesto que el quehacer administrativo debe sujetarse a lo que la ley prevenga, pues la legalidad es todo aquello que se hace conforme a lo establecido por la ley y por ello la autoridad sólo esta facultada a hacer lo que en ella se estatuye.

Dentro de la doctrina, se encuentra que el principio de legalidad está conformado por cuatro aspectos fundamentales que son los siguientes:

- Normatividad jurídica: referente a que la actividad administrativa debe encontrar su sustento en las normas jurídicas, no importando la fuente de donde provengan (Constitución, ley, reglamento, etcétera), toda vez que para cada caso rige todo el ordenamiento jurídico positivo.
- Jerarquía normativa: consistente en que el sometimiento de la Administración Pública debe hacerse conforme a la jerarquía de las normas.
- Igualdad jurídica: que implica que la Administración Pública en sus actuaciones no puede otorgar privilegios y negárselos a otros cuando estén en igualdad de condiciones; es decir, debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.
- Razonabilidad: basada en que las actuaciones de la Administración deben ser razonables en cuanto a sus decisiones; es decir, que se alleguen de todos aquellos factores como los son preceptos jurídicos, hechos, conductas y circunstancias que lo originan con la finalidad de dar una resolución objetiva razonable y justa¹¹.

Como consecuencia de los cuatro aspectos fundamentales que integran al principio de legalidad, tenemos que la ley constituye, después de la Constitución, la norma de mayor jerarquía, y por ello, la actuación de los órganos

¹¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, y Lucero Espinosa, Manuel, *Compendio Derecho Administrativo*, Quinta edición actualizada, México, Porrúa, 2002.

administrativos siempre debe estar sujeta a sus lineamientos, sin que por motivo alguno puedan llevar a cabo actos que contravengan las estipulaciones de tal cuerpo normativo.

Ahora bien, para el caso que nos ocupa, dentro del principio de legalidad tributaria se encuentra el derecho a la exacta aplicación de la ley que se encuentra establecido en el tercer y cuarto párrafo del numeral 14 de nuestra Constitución y que al efecto se citan:

“Artículo 14.-

(...)

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.”

De lo transcrito se desprende que está prohibido a las autoridades imponer penas que no estén decretadas en ley y que sean exactamente aplicables al delito del que se trata y que cualquier sentencia deberá ser apegada a la letra de la ley o atendiendo a la interpretación de la misma y, en el caso de que no haya norma aplicable al caso, deberá cimentarse en los principios generales del derecho. Luego entonces, tenemos que mediante los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional se encuentra consagrado el derecho a la exacta aplicación de la ley.

Así, podemos concluir que básicamente el principio de legalidad está encaminado a que las autoridades sujeten sus actuaciones a lo establecido en ley y que no realicen sus actuaciones a su antojo o a capricho, puesto que esto vulneraría el Estado de Derecho que persigue el principio de legalidad. Sumado a esto, no podemos olvidar que el principio de legalidad también tiene la finalidad de que el legislador establezca normas claras y bien definidas para que el gobernado no se encuentre en una postura de incertidumbre jurídica.

Principio de seguridad jurídica.

Ignacio Burgoa, en su obra “Las garantías individuales”, expone que el principio de seguridad jurídica es el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria

para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos¹².

Por su parte, César García Novoa, menciona que “La seguridad, una de las principales aspiraciones humanas, sólo puede entenderse tomando en consideración la dimensión social del hombre. En cuanto a característica de la condición humana se puede definir como la pretensión de todo sujeto de saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás. Cuando a la seguridad la adejtivamos de “jurídica”, estamos pensando en la idoneidad del Derecho para lograr ese saber a qué atenerse.”¹³

Tal como el principio de legalidad se encuentra consagrado en los artículos constitucionales 14 y 16, el principio de seguridad jurídica también se encuentra consagrado en estos. De lo que antecede se advierte que el principio de legalidad guarda un estrecho vínculo con el principio de seguridad jurídica, ya que los dos procuran la permanencia de el Estado de Derecho.

Se transcriben, para su análisis y aplicación al caso que nos ocupa, los criterios 1a./J. 139/2012¹⁴ y 2a./J. 140/2017 (10a.)¹⁵, que ha fijado nuestro Máximo Tribunal respecto del principio de seguridad jurídica:

“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.

*La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que **el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica** y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en **"saber a qué atenerse"** respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a*

¹² Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, Trigésima Cuarta edición, México, Porrúa, 2002.

¹³ García Novoa, César, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

¹⁴ Décima Época, *Semanario Judicial de la Federación*, Primera Sala, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), Registro 2002649, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, Pag. 437.

¹⁵ Décima Época, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa, Administrativa), Registro 2015246, Libro 47, Octubre de 2017, Tomo II, Pag. 840.

afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

“PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.

*Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. 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.”*

Como podemos observar, el posicionamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que el principio de seguridad jurídica, junto con el de legalidad, es un pilar fundamental del sistema jurídico mexicano, ya que éste vela porque los gobernados jamás se encuentren en situaciones de incertidumbre jurídica frente a las leyes o actos de las autoridades y que esto pueda ponerlos en un estado de indefensión jurídica.

El principio de seguridad jurídica, según nuestro Máximo Tribunal, consiste en que el gobernado siempre tenga la certeza de saber a qué atenerse refiriéndose a las regulaciones normativas establecidas en ley, así como a las actuaciones de las autoridades. Resultado de lo hasta aquí vertido, la Suprema Corte de Justicia de la

Nación menciona que el principio de seguridad jurídica tiene dos aspectos que son:

- El aspecto positivo, que básicamente es el posicionamiento de la ley como un vehículo generador de certeza para el saber actuar y/o regular el comportamiento del gobernado y;
- El aspecto negativo, que es el funcionamiento de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles actuaciones arbitrarias o a capricho de las autoridades.

Asimismo, mediante la segunda jurisprudencia que aquí se transcribió, observamos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte que el principio de seguridad jurídica se compendia en:

- Certeza en el derecho, que implica que haya una estabilidad en el ordenamiento normativo; es decir, que la normatividad tenga un desarrollo suficientemente claro y sin ambigüedades, 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.
- Interdicción en la arbitrariedad o prohibición del exceso, que es el rol de la ley como mecanismo de defensa frente a los posibles actos arbitrarios que puedan surgir de las autoridades hacia los gobernados.

Luego entonces, podemos concluir que los principios de legalidad y de seguridad jurídica se encuentran estrechamente vinculados y ambos son parte fundamental para el funcionamiento del Estado de Derecho, puesto que para que exista un Estado de Derecho los gobernados deben estar en pleno conocimiento de las leyes que les son aplicables para el cumplimiento de sus obligaciones, y así poder saber las consecuencia legales y el correcto proceder de las actuaciones de la autoridad en caso de incumplimiento a lo establecido por las leyes. Así pues, mientras el principio de legalidad establece que la ley es el único vehículo mediante el cual se pueden establecer obligaciones para los gobernados, debido a que es expresión de la voluntad popular legítimamente constituida, el principio de seguridad jurídica establece que debe existir certeza en el derecho; es decir, que exista estabilidad en el ordenamiento normativo, que sea suficientemente claro y no de pie a ambigüedades con la finalidad de que el gobernado sepa a que atenerse respecto al cumplimiento de las normativas establecidas en ley y a las actuaciones de la autoridad.

Resultado del desarrollo de las reglas y principios que estuvieron involucrados en la postura de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la Contradicción de Tesis 232/2017 y que dio como resultado la Tesis Jurisprudencial 2a./J. 161/2017 (10a.), se procederá a hacer el análisis de la sentencia.

CAPÍTULO V

ANÁLISIS DE LA SENTENCIA CONFORME A LOS PRINCIPIOS APLICABLES DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.

Para proceder al análisis de la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que surgió de la resolución de contradicción de tesis 232/2017, es necesario que hagamos una breve recopilación de los criterios que vertieron los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa y de los cuales surgió el conflicto de interpretaciones.

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo directo 475/2015, derivado del juicio de nulidad 1881/15-06-02-1 interpuesto ante la Segunda Sala Regional del Noroeste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sostuvo la posición de que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto, como lo sería en un contrato de prestación de servicios. Esto debido a que el comprobante fiscal es de suma importancia, ya que representa para el contribuyente y para la autoridad, un elemento de prueba básico para demostrar, en parte, la existencia de un gasto, y por la otra parte un ingreso o acto o actividad gravable.

Concluyendo así que los comprobantes fiscales están dotados de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que éstos, por sí mismos, constituyan un elemento de prueba, ya que incluso estos pueden ser verificados en cuanto a su autenticidad a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria; teniendo así que la descripción de los servicios prestados debe contenerse solamente en el comprobante fiscal, puesto que los comprobantes fiscales son el método de prueba idóneo para la comprobación de gastos y para que estos sean deducibles o acreditables de acuerdo a sí son estrictamente indispensables para el contribuyente o no.

El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2016 y 153/2016, esencialmente sostuvo el criterio relativo a que las facturas que se exhiban como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivan.

Siguió detallando que para que las cantidades amparadas en los comprobantes fiscales sean deducibles o acreditables, según sea el caso, deben cumplir con el requisito establecido por el artículo 29-A, fracción IV del Código Fiscal de la Federación de manera suficientemente clara, de tal forma que se permita establecer que la erogación realizada es estrictamente indispensable para la actividad del contribuyente; o, de lo contrario se considerará como un gasto no deducible.

Ahora bien, no obstante lo anterior, hace el señalamiento de que los comprobantes fiscales digitales que amparen la descripción de un servicio pueden allegarse de los contratos de servicios de los que deriven, para así brindar seguridad jurídica al contribuyente en cuanto a la deducción o acreditación de las cantidades amparadas en los comprobantes fiscales digitales.

Consecuencia de los criterios contendientes de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tuvo que fijar una postura al respecto.

Conforme hasta lo aquí expuesto, prodecemos a analizar la postura de la Corte en cuánto al primer formulamiento que se dio para la resolución de la Contradicción de Tesis en comentario.

¿De conformidad con lo establecido por 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?

Para fijar postura respecto de la primer interrogativa, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, hizo mención a que dicha interrogante ya había sido proporcionada al resolver, por unanimidad de votos, los ámbros 3858/2014 y 1622/2016, en sesiones de 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016, bajo la ponencia de los señores Ministros Franco González Salas y Luna Ramos, respectivamente, en los que se pronunció respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de 2008 y 2013, así como su constitucionalidad desde la perspectiva de los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

De los ámbros en mención, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se abocó a hacer uso de la resolución del amparo directo en revisión 3858/2014.

El amparo directo en revisión 3858/2014, tuvo su origen de las facultades de comprobación que llevó a cabo la autoridad mediante visita domiciliaria el 2 de julio de 2011 al contribuyente afecto, con el objetivo de comprobar las obligaciones fiscales fijadas al contribuyente como sujeto directo del impuesto empresarial a tasa única, impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado; posteriormente derivando en la notificación de una resolución liquidatoria de un crédito fiscal.

En contra de la resolución liquidatoria se promovió juicio de nulidad, mediante el cual se declaró la nulidad de la resolución impugnada para efectos de que se emitiera una nueva resolución debidamente fundada y motivada, situación que propició que el contribuyente promoviera amparo directo (que fue conocido por el

Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito) en contra de la resolución dictada, debido a que la Sala Regional encargada de resolver la litis, estimó que la autoridad fiscal había actuado de manera correcta al rechazar las deducciones amparadas en comprobantes fiscales del contribuyente por carecer o no cumplir debidamente con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en concreto el contenido en la fracción V referente a la descripción del servicio.

Así pues, el contribuyente, señaló en el amparo que lo establecido en el numeral 29-A del Código referido era inconstitucional puesto que violentaba los principios de legalidad y seguridad jurídica establecidos en el artículo 16 constitucional, debido a que no se especifica el alcance del concepto “descripción” ni tampoco se precisa cómo debe llevarse a cabo la descripción del servicio; lo que da como consecuencia que la deducibilidad de las cantidades amparadas en los comprobantes fiscales digitales esté sujeta al grado de detalle que se logre plasmar en éstos y posterior a eso, también se está sujeto al arbitrio de la autoridad en cuanto a si la descripción plasmada es lo suficientemente detallada para poder llegar a la conclusión de que se trata de una erogación estrictamente indispensable para la actividad del contribuyente.

Al respecto, el Tribunal Colegiado, desestimó el argumento de la quejosa, puesto que expresó que el problema del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de ninguna manera se trata de un problema de constitucionalidad, sino de un problema de aplicación y, en consecuencia, de legalidad. Recordó que el Poder Judicial se encuentra dotado de facultades interpretativas a través de los artículos 94 y 72 de nuestra Constitución con la finalidad de dar claridad en todas aquellas normativas que presenten impresiones u oscuridad, de modo tal, que todas aquellas normativas que no sean claras o precisas no condicionan su validez, puesto que de la Constitución Federal se aprecia que no existe ningún artículo que obligue al legislador a definir los vocablos o locuciones utilizadas en la normatividad.

Para sustento de lo anterior se transcribe el criterio P. CIV/2000¹⁶ del que hizo uso el Tribunal Colegiado:

“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN Y PRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR.

*Si bien la claridad de las leyes constituye uno de los imperativos apremiantes y necesarios para evitar o disminuir su oscuridad, ambigüedad, confusión y contradicción, de una lectura integral **de la Constitución Federal, se aprecia que***

¹⁶ Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Tesis Aislada (Constitucional), Registro 191425, Tomo XII, Agosto de 2000, Pag. 145.

ninguno de los artículos que la componen establece, como un requisito para el legislador ordinario, el que en cada uno de los ordenamientos secundarios defina los vocablos o locuciones ahí utilizados. Ello es así, porque las leyes no son diccionarios y la exigencia del citado requisito tornaría imposible la función legislativa, en vista de que la redacción de las leyes se traduciría en una labor interminable y nada práctica, provocando que no se cumpliera, de manera oportuna, con la finalidad que se persigue con dicha función, consistente en regular y armonizar las relaciones humanas. De ahí que sea incorrecto afirmar que cualquier norma se aparte del texto de la Ley Suprema al incurrir en una deficiencia de definición o irregularidad en su redacción, pues la contravención a ésta se basa en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en ella, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad en contra de los particulares gobernados u ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno. Además, del análisis de lo dispuesto por los artículos 94, párrafo séptimo y 72, inciso f), de la Carta Magna, se advierte el reconocimiento, por parte de nuestro sistema jurídico, de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridad que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en su redacción y en los términos que emplean.”

Luego entonces, tenemos que el Tribunal Colegiado basó su criterio en la tesis arriba mencionada, llegando a la conclusión de que es inoperante el agravio que expresó el contribuyente, puesto que resultaría imposible la función legislativa si el legislador se pusiera a detallar lo que quiso decir con cada vocablo que utilizó al redactar la normatividad.

Por otro lado, estableció que el legislador al llevar a cabo su tarea de redactar las disposiciones jurídicas, lo hace de manera tal que utiliza distintos tipos de vocablo, entre ellos, los de uso común de la sociedad, puesto que son vocablos utilizados cotidianamente y sus significados se sobreentienden. Asimismo, hizo mención que si bien hay ciertas partes en la legislación en la que se usan vocablos más técnicos o específicos, estos siempre van acompañados de algún vocablo de uso común otorgándole un significado diverso o más amplio al que ordinariamente se le da; sin embargo, en tales casos es el mismo legislador quien precisa en las propias disposiciones que integran la ley el alcance del término, y en caso de no existir dicha precisión, se deberá entender que el vocablo empleado se utiliza según su acepción común y es así como deberá entenderse.

Para finalizar, el Tribunal Colegiado, argumentó que el concepto de violación propuesto resultaba inoperante, en virtud de que el principio de legalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está referido a la materia tributaria; esto es a la imperiosa necesidad de que el tributo esté contenido y regulado por la ley, previsto en una norma jurídica y siempre atendiendo a los principios de proporcionalidad, equidad y destino; así como a sus elementos esenciales que son sujeto, objeto, base, tasa

y época de pago, con la finalidad de que tales requisitos no queden a la arbitrariedad de la autoridad; en consecuencia calificó como infundados los argumentos expresados por el contribuyente, relacionados con la inconstitucionalidad del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, a la luz del principio de legalidad tributaria, ya que éste no se encuentra vinculado con la necesidad de que algún tributo se encuentre debidamente contemplado y regulado por la ley, sino con los requisitos formales que deben satisfacer los comprobantes fiscales.

Motivado por la resolución del Tribunal Colegiado, el contribuyente decidió interponer 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.

Así, el contribuyente mantuvo su argumentación de que la frase “*descripción del servicio*” era inconstitucional por no respetar los principios de legalidad y seguridad jurídica consagrados en nuestra Constitución, pues considera que la “*descripción del servicio*” es un concepto muy vago, que no tiene límites establecidos, que se presta a ambigüedades, que no tiene directrices de cómo ser correctamente aplicado y, que por ende, da lugar a que la autoridad realice actuaciones arbitrarias lo que impide que los contribuyentes tengan certeza jurídica. Aunado a lo anterior, argumentó que todo esto tiene impacto en la obligación tributaria a cumplir, ya que dependiendo del grado de detalle y/o descripción que se plasme en el comprobante fiscal digital se autorizará o no la deducción de las cantidades amparadas en los comprobantes fiscales digitales, lo cual repercute de manera directa en la forma de contribuir al gasto por parte del contribuyente.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, manifestó que los principios de legalidad y seguridad jurídica que están consagrados en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se respetan por las autoridades legislativas cuando las disposiciones de observancia general brindan certidumbre jurídica y que tratándose de normas que confieren algún tipo de facultad a una autoridad, está última la acata de manera razonable y necesaria, impidiendo así que pueda surgir alguna actuación a capricho o voluntad por parte de la autoridad. Asimismo, expresó que cuando se tratan de normas que imponen una sanción al gobernado y que es facultad de la autoridad administrativa imponerla, se respetan tales principios cuando el legislador restringe a ciertos lineamientos la actuación de la autoridad, creando un margen de actuación para que la autoridad pueda valorar las circunstancias que dieron pie a la infracción o a la conducta antijurídica y, en consecuencia, permitir al gobernado las consecuencias de su actuar, ya que las autoridades al establecer multas deberán analizar una serie de factores para fijar el monto o cuantía correspondiente, de manera tal que la decisión que se tome se haya allegado de todas las circunstancias que propiciaron el hecho.

En lo referente al término “descripción”, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, manifestó, justo como la misma agraviada, que dicho

vocablo es de uso común y de fácil entendimiento; asimismo, manifestó que la palabra “descripción” viene de “describir”, palabras que de acuerdo a la Real Academia Española denotan lo siguiente:

“descripción

(Del lat. *descriptĭo*, -ōnis).

1. f. Acción y efecto de describir.
2. f. Der. **Inventario.**”

“describir

Del lat. *describere*.

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

1. tr. Representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje.
2. tr. Moverse a lo largo de una línea. Los planetas describen elipses. La punta del compás describe una circunferencia.
3. tr. desus. Definir imperfectamente algo, no por sus cualidades esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades.
4. tr. desus. Delinear, dibujar, pintar algo, representándolo de modo que se dé perfecta idea de ello.”¹⁷

Así pues, la Segunda Sala, asevera que tres de las cuatro acepciones que se le dan a la palabra “describir”, contienen un elemento esencial que es el de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades, por lo que al hacer referencia al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, se trata de señalar las partes esenciales en que consiste el servicio que ampara el comprobante fiscal, situación por la cual dicho numeral no causa incertidumbre jurídica al gobernado.

Pasando al tema del principio de legalidad, la Segunda Sala, también manifestó que tal principio no se quebranta con el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, esto debido a que el principio de legalidad se vincula estrechamente con los aspectos esenciales de las contribuciones, de forma tal que

¹⁷ Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, Vigésima segunda edición, Madrid, Espasa Calpe, 2001.

aunque con el comprobante fiscal digital se pretenda deducir o acreditar una cantidad amparada en éste, de ello no se sigue que el cumplimiento formal contenido en el comprobante se ligue de forma directa con la base del tributo; por lo que dicha disposición no afecta el derecho que tiene el contribuyente para deducir determinada actividad, sino que únicamente establece una condición para comprobar que ésta se realizó y, en caso de reunir todos los requisitos establecidos por el legislador, el ejercicio del derecho a la deducción o acreditamiento; por tanto es de concluirse que el precepto reclamado no establece una violación al principio de legalidad que en términos del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, rige para las contribuciones.

Analizando la postura que fijó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para la resolución de la Contradicción de Tesis 232/2017, respecto del primer cuestionamiento que fue **¿De conformidad con lo establecido por 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?**, se considera que el análisis se quedó corto en cuanto al fondo del asunto, puesto que del estudio que realizó la Segunda Sala se desprende que únicamente se abocó a analizar el significado gramatical de la frase “*descripción del servicio*”, en tanto que la verdadera problemática de la litis desde el inicio era **cómo debe ser cumplido el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación**, de tal manera que al hacer la descripción de algo que es intangible, el contribuyente no se encontrara en la incertidumbre jurídica al no saber si la descripción contenida en el comprobante fiscal será del agrado o no de la autoridad para considerar que se trata de una erogación indispensable para el contribuyente y así proceder a su deducción o acreditamiento, según sea el caso.

En nuestra opinión, el criterio fijado por parte de la Segunda Sala a la primer cuestionante de cómo debe ser cumplido el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, sigue propiciando que el gobernado se encuentre en un estado de incertidumbre jurídica, puesto que consideramos que el estudio de la Segunda Sala no fue exhaustivo en cuanto a la verdadera problemática del asunto y sólo resolvió de una manera somera y deficiente el primer cuestionamiento planteado. Esto fue así en tanto que la Segunda Sala únicamente se abocó a señalar que basta con que el comprobante fiscal contenga el núcleo esencial del servicio que fue prestado, lo cual significa de acuerdo con la Real Academia Española, entre otras cosas, que se haga referencia a la parte o punto central de algo material o inmaterial, concepto que sigue sin aportar mayor claridad a la norma de qué es lo que se entiende por parte primordial de un servicio, ya que lo que puede ser primordial para el contribuyente en la descripción de un servicio, puede no serlo para la autoridad encargada de calificar la descripción del servicio contenida en el comprobante fiscal.

Consideramos que era de vital importancia que la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal ayudara a dilucidar a los gobernados a cómo realizar de manera

correcta la descripción de un servicio, puesto que, contrario a lo que sostiene la Segunda Sala, nosotros consideramos que la validez que puede llegar a tener un comprobante fiscal derivado del cumplimiento de los requisitos formales establecidos por la normatividad sí incide en la manera de contribuir al gasto público.

La Segunda Sala, al haber concluido que no se quebranta la seguridad jurídica del contribuyente en el numeral referido, lo único que hace es que propicia que la autoridad fiscal pueda actuar de manera arbitraria y pueda decidir a su capricho y voluntad si las descripciones plasmadas para hacer referencia a un servicio son indispensables o no para la actividad del contribuyente.

Es de importancia destacar que la Segunda Sala, al fijar su postura frente al primer cuestionamiento planteado, pierde totalmente de vista que lo establecido por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, de ninguna manera permite al gobernado tener un pleno conocimiento de cómo cumplir con lo establecido por dicho numeral, ya que la frase “descripción del servicio” es sumamente amplia y ambigua al no existir directrices que guíen al gobernado en el correcto cumplimiento de dicho requisito, esto a pesar de que la Segunda Sala ya haya establecido que el vocablo “descripción” es de uso y entendimiento común, y es precisamente por eso que debió haber establecido requisitos mínimos para dar seguridad jurídica en el cumplimiento de tal requisito, ya que al ser un vocablo de uso y entendimiento común se presta a que haya diversas interpretaciones tanto de parte de los gobernados como de parte de las autoridades, pero teniendo efectos negativos para los contribuyentes, debido a que la autoridad puede, de manera arbitraria, decidir sobre si la descripción del servicio se hizo o no de manera correcta.

Consideramos que la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal no tomó con la suficiente seriedad el estudio de la Contradicción de Tesis 232/2017, ya que al ser ésta última una fuente de creación de jurisprudencia y, por ende, una fuente formal de derecho que tiene carácter de obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales de menor jerarquía, el estudio debió ser mas profundo y pormenorizado en cuanto a delimitar los lineamientos pertinentes para la correcta “*descripción del servicio*”; sin embargo, lamentablemente la Segunda Sala se abocó a “dilucidar” lo que significaba la palabra “*describir*”, cosa que nunca estuvo en tela de juicio, ya que, como bien menciona la Segunda Sala, se trata de un término de uso cotidiano y común que es de fácil entendimiento.

Resultado del mal análisis que hizo nuestro Máximo Tribunal, tenemos que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación sigue dejando en estado de incertidumbre jurídica a los gobernados, ya que el fin que se perseguía mediante la contradicción de tesis era que se fijara un criterio jurisprudencial que diera luz a los gobernados en cuánto a cómo hacer correctamente la descripción de un servicio y tener plena seguridad jurídica que las cantidades amparadas en los comprobantes fiscales pueden ser deducibles o acreditables, según sea el caso.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al haber establecido que el vocablo “*descripción*” es una palabra de fácil entendimiento por su uso cotidiano y que esencialmente significa dar idea de algo respecto de sus partes o propiedades, da pie a que cada uno de los involucrados en una controversia de este tipo pueda tener una interpretación distinta de cómo se debe describir el servicio; sin embargo, el gobernado se encuentra en una situación de desventaja frente a la autoridad encargada de calificar si los requisitos establecidos (descripción del servicio) se están cumpliendo conforme a ley, así pues, tenemos que la interpretación que pueda hacer el gobernado por más detallada que sea, siempre estará al arbitrio y voluntad de la autoridad fiscal al no establecer una serie de delimitaciones en cuanto a como describir el servicio para que las cantidades amparadas en comprobantes fiscales puedan ser deducibles o acreditables.

Contrario a lo anterior, debemos recalcar que dentro del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, no solamente se establece que una de las obligaciones del contribuyente es hacer la descripción del servicio, sino que también se le obliga a señalar la descripción de otros bienes. Se transcribe la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación para su análisis:

“*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.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) *Los que expidan las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 83, séptimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.*

b) *Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.*

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de automóviles nuevos, así como aquéllos que importen automóviles para permanecer en forma definitiva en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora, deberán contener la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.”

“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.

Para los efectos del artículo 29-A, fracción V, segundo párrafo, inciso b) del Código, los comprobantes fiscales digitales por Internet que amparen donativos deducibles deberán señalar cantidad, valor y descripción de los bienes donados o, en su caso, el monto del donativo.”

Viene a colación el resto de la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación y, el artículo 40, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, ya que como podemos observar, de estos se desprende que para los demás supuestos que establece el artículo 29-A como lo son los bienes o mercancías, el legislador sí estableció la delimitación de cómo se debía hacer la descripción de éstos, puesto que menciona que se debe especificar la clase, cantidad y unidad de medida de los bienes o mercancías; incluso, mediante el artículo 40 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación ahonda aún más en los detalles

de cómo debe realizarse la descripción de los bienes o mercancías, estableciendo que deberán describirse detalladamente sus características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, brindando así seguridad jurídica a todos aquellos contribuyentes que plasman la descripción de bienes o mercancías en comprobantes fiscales digitales.

Aunado a lo anterior, el legislador incluso delimitó otros escenarios específicos, tal como fue el caso de los vehículos, de los donativos, del arrendamiento de inmuebles, de la enajenación de tabacos labrados, de los fabricantes ensambladores y distribuidores que enajenen vehículos; sin embargo, en el caso de cómo realizar correctamente la descripción del servicio, éste fue omiso.

En consecuencia, se estima que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al igual que el legislador, fue omisa en fijar un criterio que brindara seguridad jurídica al gobernado en cuanto a la descripción del servicio, ya que si bien el legislador delimitó las demás obligaciones que se deben describir, faltó hacer énfasis en la de mayor importancia, ya que el servicio es intangible y derivado de ello no se puede hacer una descripción tan detallada como en el caso de cosas tangibles como los bienes y mercancías. Así pues, si el legislador encontró la necesidad de delimitar los casos referentes a bienes y mercancías, con mayor razón debió delimitar a detalle la descripción de un servicio, puesto que éste implica un concepto de mayor complejidad y del cual se puede dar un sin fin de interpretaciones ambiguas y vagas.

Al no existir un criterio uniforme respecto a cómo se debe dar de manera pormenorizada la descripción de un servicio, tenemos que la autoridad fiscal al ser un ente pro-fisco, por obvias razones, tenderá la mayoría de las veces a siempre considerar que la descripción del servicio no fue lo suficientemente detallada.

No obstante de lo hasta aquí argumentado, la Segunda Sala, advirtió que en caso de que el contribuyente esté posibilitado o en el supuesto de considerarlo necesario, podrá aportar documentación, como lo puede ser el contrato de prestación de servicios, con el objetivo de que tales documentos ayuden al mejor entendimiento de en qué consistió el servicio que se llevó a cabo; sin embargo, consideramos que esta postura de la Segunda Sala puede no resultar operante para todos los contribuyentes ya que muchas veces por la naturaleza de los servicios prestados no existe documentación alguna que respalde dicho acto o actividad; aunado a esto, hay que considerar que muchas de las veces en que se requiere realizar algún tipo de contrato, se acude a algún experto en la materia para la realización de dicho documento, situación que significa una erogación de recursos para el contribuyente que requiera de estos tipos de respaldo, el cual puede no contar con los recursos económicos suficientes para allegarse de dicha documentación.

Asimismo, hay que tomar en consideración que, culturalmente, en nuestro País muchas de las veces las contrataciones de los servicios se hacen de manera verbal, esto no importando el nivel de desarrollo económico de los contribuyentes;

por lo cual en algunas situaciones será complicado que los contribuyentes puedan allegarse de pruebas documentales para comprobar la indispensabilidad del servicio.

Tenemos así, que no por el solo hecho de que al contribuyente se le permita aportar documentación adicional que ayude a dilucidar la indispensabilidad del servicio que está contenido en el comprobante fiscal, es pretexto o justificación para que la Segunda Sala no haya realizado un estudio más profundo y apegado a los principios de legalidad y seguridad jurídica para fijar una interpretación y alcance más delimitados sobre el cumplimiento del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, ya que como mencionamos anteriormente, no todos los contribuyentes tienen el mismo tipo de desarrollo económico para contratar a algún experto en la materia para que realice contratos de prestación de servicios o el documento que considere necesario el contribuyente para respaldar la indispensabilidad del servicio; o bien, tampoco todos los contribuyentes cuentan con el mismo desarrollo intelectual para poder realizar los contratos o documentos por sí mismos.

Asimismo, consideramos que la indispensabilidad de una erogación no se puede basar en si se hizo de manera correcta o no la descripción de un servicio, puesto que para determinar si un gasto es indispensable o no, hay que considerar factores de mayor relevancia. Sirva de sustento el siguiente criterio 2a. CIII/2004¹⁸, emitido por nuestro Máximo Tribunal:

“RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO “ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES” A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).

El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser "estrictamente indispensables" para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplimenten en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar

¹⁸ Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Tesis Aislada (Administrativa), Registro 179766, Tomo XX, Diciembre de 200, Pag. 565.

la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.”

Tenemos así que la frase “*estrictamente indispensable*” es una concepción genérica debido a que dicho término debe interpretarse a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate, toda vez que el carácter de indispensable se encuentra ligado a la principal actividad de los contribuyentes.

En suma, tratándose de aquellos contribuyentes que hacen la descripción de un servicio en un comprobante fiscal en el que se cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en específico la fracción V, debe proporcionársele la seguridad jurídica de que la descripción que hizo es correcta ante el eventual ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal y que así tenga plena seguridad jurídica de que su comprobante fiscal está debidamente soportado para poder proceder a la deducción o acreditación de la cantidad amparada en tal documento.

Así las cosas, se considera que no es suficiente con que la Segunda Sala haya sustentado su criterio en la mera definición gramatical del vocablo “*descripción*” para efectos de resolver el asunto derivado de la contradicción de tesis, ya que, como se puede observar a través de los antecedentes plasmados en el presente trabajo, la cuestión a dilucidar siempre fue que no existían directrices o parámetros para llevar a cabo la correcta descripción del servicio en el comprobante fiscal y por eso se acudía a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que subsanara la falta de establecimiento de elementos objetivos, cómo es que se da una idea o representación certera del servicio, cuáles son las partes o propiedades esenciales de un servicio, etc., situación que no aconteció en la resolución de la Segunda Sala, no obstante que, como ya se ha mencionado con anterioridad, la obligación de hacer la descripción del servicio debe radicar en el comprobante fiscal, al ser éste el medio idóneo de prueba al contar con todos los requisitos establecidos por los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación para respaldar que la erogación es indispensable para la actividad del contribuyente.

Teniendo por analizado el primer cuestionamiento que surgió de la Contradicción de tesis 232/2017, procederemos al segundo y último cuestionamiento que derivó de los criterios contendientes.

¿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 manera de introducción para resolver el segundo cuestionamiento, la Segunda Sala, mencionó que de la resolución de distintos amparos, se había llegado a la conclusión de que los comprobantes fiscales son sin duda el medio idóneo de

prueba para acreditar todos aquellos actos y/o actividades y así dar efectos fiscales a estos.

Así, en el caso de que el contribuyente realice un acto y/o actividad que actualice alguno de los hechos imposables que establece la ley y que, en consecuencia, genere el pago de una contribución, éste deberá emitir comprobante fiscal donde quede amparada la situación en concreto que dio lugar al pago de una contribución; en contraparte, el contribuyente que haya solicitado el servicio y que haya intervenido en la generación del tributo, tiene la obligación de solicitar que se le expida el comprobante fiscal correspondiente.

La Segunda Sala, expresa que los comprobantes fiscales son el medio idóneo establecido por las disposiciones fiscales para cumplir con la obligación legal que fija el numeral 29 del Código Fiscal de la Federación, puesto que éstos existen para dejar constancia de manera fehaciente y verificable que existió un hecho generador que se situó en algunos de los hechos imposables establecidos por la ley, y así determinar la situación fiscal en materia de contribuciones del contribuyente. Asimismo, no hay que perder de vista que los comprobantes fiscales no solo tienen el objetivo de acreditar un acto o actividad que generó el pago de una contribución, sino que estos también tienen el objetivo de ser utilizados para deducir o acreditar las cantidades amparadas en ellos para efectos tributarios que incidirán en la carga tributaria del contribuyente que los expida y de quien los solicite.

Al hacer énfasis en todo lo anterior, queda claro que no cualquier medio de convicción o documento puede considerarse un comprobante fiscal, esto como resultado de que el legislador en materia fiscal estableció una serie de requisitos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de contar con un documento que permita servir como prueba idónea para respaldar actos o actividades que hayan generado un tributo y que por ende hayan tenido incidencia en la situación fiscal de los contribuyentes.

Derivado de lo anterior, surgió la necesidad de que la Segunda Sala, para efectos del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, fijara una postura respecto a si la descripción del servicio debe únicamente constar en el comprobante fiscal, al considerarse éste el único medio idóneo de prueba, o si es posible que los pormenores y/o detalles de tal servicio se encuentren plasmados en un documento ajeno al comprobante fiscal digital.

En consecuencia, la Segunda Sala para abocarse el estudio del segundo cuestionamiento consideró que era necesario hacer énfasis en la tesis jurisprudencial 2a./J. 160/2005¹⁹, que refiere lo siguiente:

¹⁹ Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Jurisprudencia (Administrativa), Registro 176363, Tomo XXIII, Enero de 2006, Pag. 762.

“COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN.

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos formales que deben reunir los comprobantes fiscales, respecto de los cuales, en términos del tercer párrafo del artículo 29 de ese ordenamiento, **el adquirente de bienes o el usuario de servicios tiene la obligación de verificar que el comprobante respectivo los contenga en su totalidad**; asimismo, por lo que hace a los datos a que se refiere la fracción I del artículo primeramente citado, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien expide el comprobante, **el usuario del documento debe cerciorarse de que dichos datos se contengan en él, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo**. Ahora bien, dicho cercioramiento únicamente vincula al contribuyente, a favor de quien se expide el comprobante, a verificar que esos datos estén impresos en el documento y no la comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora.”

Así, y de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación vigente en 2001, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, señaló en la jurisprudencia arriba citada que en términos del párrafo 29 de tal ordenamiento, el contribuyente que solicitara el comprobante fiscal respecto de la adquisición de bienes o del uso de servicios, tenía la obligación de constatar y verificar que dicho comprobante fiscal cumpliera con todos los requisitos formales exigidos; asimismo, por lo que hace a los datos que se mencionan en el artículo 29-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, referentes a datos comunes como lo son el nombre, denominación o razón social, registro federal de contribuyentes de la persona que expide el comprobante fiscal, ya que de dicha verificación surge la consecuencia jurídica de si la deducibilidad o acreditamiento de las cantidades amparadas en comprobantes fiscales son procedentes o no. Dentro de la misma jurisprudencia, señaló que el contribuyente que solicitaba el comprobante fiscal únicamente estaba obligado a verificar que dichos datos se encontraran impresos en el comprobante fiscal, por lo que no tenía la obligación de constatar o verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente que expedía los comprobantes fiscales, facturas o notas de remisión.

Posteriormente, la Segunda Sala emitió la jurisprudencia 2a./J. 35/2008²⁰ que a continuación se cita:

²⁰ Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Jurisprudencia (Administrativa), Registro 170111, Tomo XXVII, Marzo de 2008, Pag. 150.

“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.

De los artículos 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se advierte que los obligados al pago del impuesto al valor agregado y quienes realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 20.-A de la Ley relativa tienen, entre otras obligaciones, la de expedir comprobantes fiscales, los cuales deben contener, además de los requisitos establecidos por el Código citado y su Reglamento, el señalamiento del impuesto trasladado expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios, y cuando el comprobante ampare actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto, deberá señalarse en el mismo expresamente si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Por otra parte, el indicado artículo 29-A establece los requisitos formales que deben reunir los comprobantes fiscales, respecto de los cuales, en términos del tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el adquirente de bienes o el usuario de servicios debe verificar que el comprobante respectivo los contenga en su totalidad, y por lo que hace a los datos a que se refiere la fracción I del citado artículo 29-A, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes del emisor del comprobante, el usuario del documento debe cerciorarse que dichos datos se contengan en él y sean los correctos, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo. De lo anterior, se concluye que dicha verificación no vincula al contribuyente a favor de quien se expide el comprobante a constatar el debido 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 el comprobante contenga los datos previstos en el diverso numeral 29-A del mismo ordenamiento.”

Resultado de dicha jurisprudencia, se desprende que la Segunda Sala fijó un criterio respecto a que los contribuyentes que soliciten la expedición de comprobante fiscal únicamente se encuentran vinculados en cuanto a verificar que los requisitos establecidos por los numerales 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación se encuentren plasmados en los comprobantes fiscales, no así respecto a si el pago de la contraprestación se hizo en una sola exhibición o en varias; delimitando así las obligaciones fiscales del contribuyente que solicita la expedición de un comprobante fiscal.

Siguiendo el contexto de lo anterior, se hizo énfasis también en la jurisprudencia 2a./J. 87/2013²¹, que señala lo siguiente:

“COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)].

*Una nueva reflexión lleva a esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a apartarse del criterio contenido en la tesis referida y a considerar 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 éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior es así, en razón de que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica. Cabe destacar que **la conclusión anterior no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir la información necesaria y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento, sin perjuicio de que existan otras razones por las que no se deba acceder a aquélla.**”*

De tal jurisprudencia, se desprende que el nuevo criterio fijado se aparta del precedente establecido en la jurisprudencia 2a./J. 161/2015, al resolver que cuando el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto de su cambio de domicilio y, en consecuencia, no se encuentre localizable, éste no traerá como consecuencia que los comprobantes fiscales emitidos por tal contribuyente carezcan de validez o valor probatorio, pues dicha omisión no está prevista en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y, conforme al principio de seguridad jurídica, las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas. Sin embargo, no obstante a la conclusión a la que llegó la Segunda Sala, se establece que esta decisión de ninguna manera limita o restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes fiscales exhibidos por un contribuyente no amparan los actos o actividades ahí contenidos, la autoridad fiscal siempre podrá requerir la información que considere necesaria, para así acceder o no a la pretensión del

²¹ Décima Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Jurisprudencia (Administrativa), Registro 2003939, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, Pag. 717.

contribuyente en cuanto a ejercer su derecho a la deducibilidad o acreditabilidad de las cantidades amparadas en los comprobantes fiscales.

Dándole continuidad a la misma línea argumentativa, mencionó que en la jurisprudencia 2a./J. 113/2014²², se hace referencia a que tratándose de comprobantes fiscales, la obligación de los contribuyentes en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la federación vigente en 2014, únicamente se aboca a que el contribuyente verifique: a) el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos; y b) contenga impreso el número de folio, el lugar y las fechas de impresión y de expedición, así como datos del establecimiento autorizado para su impresión.

En consecuencia de lo anterior, llegó a la conclusión que en virtud de que la verificación del cumplimiento material de la obligación de que los comprobantes fiscales sean impresos por un establecimiento autorizado, corresponde a una obligación a cargo del tercero que los expide, dicha situación no puede trascender y afectar la esfera jurídica del contribuyente, puesto que tal cumplimiento sale de las manos de éste; así, el deber del contribuyente que haga uso de los comprobantes fiscales para su deducción o acreditabilidad únicamente se constriñe a verificar los datos contenidos en el comprobante; así pues, el valor probatorio del comprobante fiscal quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal que, en caso de considerarlo necesario, podrá requerir al contribuyente documentación ajena al comprobante fiscal para determinar la realización efectiva de cada una de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, así como la autenticidad y legalidad de estos.

Con lo hasta aquí expuesto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ésta concluye que, como se ha visto a través de los criterios jurisprudenciales citados, el requisito establecido en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en relación a la descripción del servicio, y por norma general, debe constar en el comprobante fiscal, esto al ser el medio de prueba idóneo establecido por el legislador para acreditar los actos o actividades que generan una contribución y que por ende tienen consecuencia en la carga tributaria de los contribuyentes; asimismo, estableció que los comprobantes fiscales no limitan las facultades de comprobación de la autoridad fiscal cuando ésta considere que dichos comprobantes no amparan los actos o actividades ahí plasmadas, por lo que podrá solicitar al contribuyente la documentación que considere necesaria con la finalidad de fijar una postura respecto a los comprobantes fiscales; no obstante a lo anterior, la Segunda Sala, estableció a

²² Décima Época, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, Jurisprudencia (Administrativa), Rubro **COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.**, Registro 2008153, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, Pag. 339.

contrario sensu, que así como la autoridad fiscal puede allegarse de más documentos mediante el uso de sus facultades de comprobación, el contribuyente también puede amparar la procedencia de una deducción o acreditación mediante el respaldo de documentación ajena al comprobante fiscal.

Luego entonces, la Segunda Sala, basándose en el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento, y en el derecho de seguridad jurídica, determinó que todos aquellos comprobantes fiscales que contengan la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara delimitando sus partes o propiedades, se entenderá que cumplen con lo establecido conforme al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

En suma a lo anterior, la Segunda Sala, estableció que como la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien puede resultar en un concepto omnicomprendido, existe la posibilidad de que los pormenores o detalles del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal donde se amparó el acto o actividad relativa; así pues, el documento que se adminicula al comprobante fiscal tiene la finalidad de dar una mayor claridad y determinar qué es lo que integra la prestación del servicio o uso o goce y así concluir si es estrictamente indispensable la erogación efectuada por el contribuyente para darle efectos de deducibilidad o acreditabilidad a las cantidades amparadas en los comprobantes fiscales.

Concluído el análisis de nuestro Máximo Tribunal en cuanto a la segunda cuestionante que se planteó de la Contradicción de Tesis 232/2017, se considera correcta la postura adoptada frente a los criterios contendientes.

Así pues, y a manera de análisis, consideramos que la respuesta dada por parte de la Segunda Sala a la cuestionante que giraba alrededor de si el cumplimiento de la descripción del servicio únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o si es susceptible de detallarse en documento distinto, fue la más apegada a derecho, ya que ésta respeta el derecho de audiencia y seguridad jurídica al permitirle al contribuyente hacer uso de documentos distintos para poder detallar y respaldar aún más la descripción contenida en los comprobantes fiscales y así tener de cierta manera una mayor certeza de que las cantidades amparadas en éstos serán deducibles o acreditables, según sea el caso.

No obstante que la Segunda Sala mantiene el criterio en cuanto a que por norma el comprobante fiscal, al contener todos los requisitos establecidos por ley, es el medio idóneo para comprobar de manera fehaciente que hubo actos o actividades que actualizaron la situación fiscal del contribuyente, ésta también está consciente que debido a la multiplicidad y a los distintos factores que se pueden encontrar en los servicios, es factible que el contribuyente se apoye en diversos documentos para comprobar la indispensabilidad de estos.

Ahora bien, la postura de la Segunda Sala cobra mayor relevancia puesto que al hablar de la descripción de un servicio que debe estar contenida en un comprobante fiscal, debemos tener en mente que quien hace la descripción y detalle de ese servicio es un tercero ajeno al contribuyente, por lo que dicho cumplimiento de obligación sale totalmente de la esfera jurídica del contribuyente que solicita la expedición del comprobante fiscal; resultando así de vital importancia que el contribuyente pueda contar con elementos diferentes al comprobante fiscal para dar un mayor soporte.

Esto es así ya que al recaer sobre un tercero la obligación de realizar la correcta descripción de un servicio, en la que se delimite bien en qué consistió, así como sus partes esenciales; el contribuyente que solicita la expedición del comprobante fiscal realmente no tiene la manera de obligar al tercero a que haga la descripción como él la desea con la finalidad de que las cantidades amparadas en los comprobantes puedan ser deducibles o acreditables, por lo que el contribuyente podría quedar al arbitrio de la autoridad consecuencia de una mala descripción del servicio donde él no tenía injerencia al respecto.

Y es que es de destacar que al momento de que se expide un comprobante por la prestación o uso de un servicio, no solamente están involucrados el contribuyente que solicitó el servicio y el que lo brindó, sino que atrás de ellos posiblemente exista alguien más encargado de la realización de los comprobantes fiscales, situación que complica aún más que el contribuyente que solicita la expedición del mismo pueda exigir cómo es que quiere la descripción del servicio.

Asimismo, recordemos que la Segunda Sala al no haber fijado un criterio suficientemente claro y certero respecto de los elementos que deben ser considerados para cumplir con una correcta “descripción del servicio”, cobra mayor importancia que el contribuyente pueda tener un abanico más amplio de elementos para proteger su esfera jurídica respecto de los posibles actos arbitrarios de la autoridad.

Aunado a lo anterior, consideramos correcto que la Segunda Sala, al haber expresado que los comprobantes fiscales digitales de ninguna manera limitan las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, haya puesto en el mismo plano al contribuyente al permitir que éste se allegue de documentos distintos para probar fehacientemente que los servicios contratados son indispensables para su actividad, respetando así el derecho de audiencia y seguridad jurídica consagrados en nuestra Constitución.

Consideramos que, nuestro Máximo Tribunal, de haber fijado una postura contraria a la que se llegó, hubiera vulnerado el principio de seguridad jurídica, ya que por el solo hecho de no realizar de manera correcta la descripción de un servicio no se puede poner en tela de juicio si la erogación realizada por el contribuyente es estrictamente indispensable o no para el desarrollo de su actividad; esto en virtud de que existen elementos de mayor relevancia para

calificar la indispensabilidad de una erogación que la simple descripción de un servicio.

Por ello, el contribuyente, en la medida de lo posible, y también en la medida de lo que sus recursos económicos le permitan, deberá allegarse de la mayor documentación que tenga a manera de dar respaldo a aquellos servicios de los que haya hecho uso o goce, ya que entre mayor soporte tenga, será menos factible que quede a manos del arbitrio de la autoridad fiscal.

Hay que recalcar, que no obstante que la Segunda Sala fijó como criterio que el contribuyente puede allegarse de documentos ajenos al comprobante fiscal, con la finalidad de comprobar de manera fehaciente el porqué las erogaciones ahí plasmadas son indispensables, esto no significa que el contribuyente ya no deba procurar, en medida de lo posible, hacer una descripción detallada en el comprobante que contenga los elementos esenciales, así como partes del servicio en cuestión; puesto que el comprobante fiscal sigue siendo el medio idóneo para respaldar los actos o actividades que se hayan realizado por el contribuyente, de manera tal, que los documentos o demás pruebas que pudiesen servir al contribuyente para comprobar la indispensabilidad de los servicios, no son más que un apoyo secundario que se puede administrar al elemento principal que, en este caso, es el comprobante fiscal.

Así pues, podemos concretar que mediante la postura fijada por la Segunda Sala, la autoridad fiscal debe estar consciente que la descripción del servicio debe ir contenida en el comprobante fiscal, por ser éste el método idóneo creado por el legislador; sin embargo, dependiendo de los pormenores del servicio, así como del tipo de servicio prestado, el contribuyente está facultado para exhibir documentación que guarde una estrecha relación con el comprobante fiscal, para así demostrar la indispensabilidad de los servicios en la actividad del contribuyente.

Luego entonces, a partir de la resolución de las dos cuestionantes que surgieron por los distintos criterios contendientes por parte de los Tribunales Colegiado de Circuito, fue que surgió la tesis jurisprudencial 2a./J. 161/2017 (10a.)²³, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra dice:

“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.

²³ Décima Época, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, Jurisprudencia (Administrativa), Registro 2015945, Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, Pag. 355.

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.**

A través de la **tesis jurisprudencial citada**, podemos llegar a varios puntos de análisis, entre los cuales está que la Segunda Sala considera que el requisito previsto en el precepto invocado **no genera inseguridad jurídica al contribuyente**, toda vez que se desprende que se tendrá por cumplida la norma en comento cuando la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales contengan la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, situación de la cual el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito establecido.

En sentido totalmente contrario al que fijó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se considera que la postura a la que se arribó sigue dejando en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente y por ende en un estado de indefensión ante los actos de la autoridad fiscal.

Esto último debido a que mediante reforma que se dio al precepto que ha sido materia del presente estudio, el Ejecutivo Federal, en su exposición de motivos sostuvo que la propuesta que se presentaba tenía por objetivo **simplificar la legislación vigente con respecto a los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, a efecto de que los mismos queden establecidos de**

manera clara y sencilla, con lo cual se otorga mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Como nos podemos dar cuenta, la intención del legislador en su exposición de motivos era buena, ya que buscaba simplificar los requisitos de los comprobantes fiscales de una manera más clara y sencilla; sin embargo, consideramos que la técnica legislativa con la que se llevó a cabo no se dio de la mejor manera, ya que en el tema concerniente a la descripción de un servicio dejó demasiados cabos sueltos que se prestan a que haya un sinnúmero de interpretaciones, donde siempre prevalecerán aquellas que deriven de la autoridad, esto al no existir un posicionamiento claro ni por parte del legislador, ni por parte de nuestro Máximo Tribunal al haber tenido un deficiente análisis de la verdadera problemática que envolvía al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

No obstante que todo el problema surgió de una mala técnica a la hora de legislar, consideramos que la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo agrava aún más, esto debido a que debemos recordar que las jurisprudencias emitidas por nuestro Máximo Tribunal tienen el carácter de obligatorias conforme al artículo 217 de la Ley de Amparo por tratarse del órgano de mayor jerarquía; asimismo, se hace hincapié en que la obligatoriedad de una jurisprudencia emitida por la Corte persistirá hasta en tanto no exista otra tesis jurisprudencial con distinto criterio, razón por la cual era pertinente que la Segunda Sala fijara una postura que brindara seguridad jurídica al contribuyente.

Sirva de apoyo el siguiente criterio VI.1o.P. J/26²⁴ emitido:

“JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA. OBLIGATORIEDAD.

*Conforme al artículo 192 de la Ley de Amparo: “La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta en Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo locales y federales. ...”; y **esa obligatoriedad persiste hasta en tanto no exista otra tesis jurisprudencial con distinto criterio.**”*

En consecuencia del criterio jurisprudencial citado, tenemos que era de suma importancia que la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijara una postura clara,

²⁴ Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia (Común), Registro 187496, Tomo XV, Marzo de 2002, Pag. 1225.

concreta y certera respecto a la forma en que se debe describir un servicio para que el contribuyente se pudiera apegar a lo que establece la norma.

Al ser una jurisprudencia emitida por Nuestro Máximo Tribunal, ésta tiene obligatoriedad frente a todos sus inferiores jerárquicos, así pues, al ser obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales, es importante que el criterio que se fije sea por demás claro, de luz a la controversia que se suscitó y que resguarde la seguridad jurídica del contribuyente, puesto que dicha jurisprudencia servirá como guía para solventar posibles futuros casos que presenten una problemática similar y, al invocar una jurisprudencia que sea referente a la litis en cuestión, el contribuyente u órgano que llegase a invocarla esperaría que ésta diera claridad y ayudara a dilucidar el problema, más no que haga más confusa la postura que se debe tomar en cuanto a la incertidumbre generada; o bien, como es el caso, que no ayude a dilucidar en nada la normatividad que generó la incertidumbre jurídica para los gobernados y órganos jurisdiccionales.

Sirvan de apoyo los criterios P./J. 3/2010²⁵ y 2a. IV/2016 (10a.)²⁶:

“CONTRADICCIÓN DE TESIS ENTRE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. AUNQUE LOS CRITERIOS CONTENDIENTES SEAN ERRÓNEOS, DEBE RESOLVERSE EL FONDO A FIN DE PROTEGER LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación debe resolver una contradicción de tesis existente entre criterios de Tribunales Colegiados de Circuito aunque sean erróneos o inaplicables, pues **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.** Además, esa definición jurídica no sería posible realizarla si se declara improcedente la contradicción suscitada respecto de tesis equivocadas o inaplicables de esos Tribunales, ya que aunque se dejen sin efecto, **si no existiera pronunciamiento por declararse su improcedencia, lejos de garantizar a los gobernados y a los órganos jurisdiccionales del país la solución de otros asuntos de similar naturaleza, se generaría incertidumbre, por lo cual debe**

²⁵ Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Jurisprudencia (Común), Registro 165306, Tomo XXXI, Febrero de 2010, Pag. 6.

²⁶ Décima Época, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, Tesis Aislada (Común), Registro 2011247, Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II, Pag. 1293.

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.

“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.”*

Como podemos observar, de los criterios jurisprudenciales citados, se mencionan dos puntos trascendentales que debe llevar a cabo la Suprema Corte de Justicia de la Nación; el primero de ellos, corresponde a la obligación de nuestro Máximo Tribunal para resolver el conflicto de criterios que se suscite entre los Tribunales Colegiados de Circuito, ya que de ese procedimiento debe prevalecer un criterio, fijado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que ayude a terminar con la incertidumbre jurídica creada por la existencia de criterios contradictorios sobre determinada problemática legal que involucra tanto a gobernados como órganos jurisdiccionales.

El segundo punto que se advierte de los criterios jurisprudenciales citados, es que la Corte, como máximo órgano jurisdiccional en el orden jerárquico, debe definir una jurisprudencia que permita preservar la unidad en la interpretación de la normatividad en conflicto, con la fijación de su sentido y alcance en protección del principio de seguridad jurídica, pues de lo contrario, no sólo se afectaría la seguridad jurídica que se busca salvaguardar a través de la resolución de contradicción de tesis, sino también se vería afectada 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 aquellos; esto cobra aún mayor relevancia si lo escalamos a que posiblemente, en un futuro, se vuelvan a presentar problemáticas similares a la que dio origen a la contradicción de tesis y, que al haber existido una jurisprudencia emitida por parte de nuestro Máximo Tribunal donde no se fijó un criterio uniforme que resguardara la seguridad jurídica del gobernado, se tenga como consecuencia que se cometan injusticias a perpetuidad.

Así pues, consideramos que la problemática surgida del precepto normativo contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, referente a la descripción del servicio, lamentablemente, continúa vigente.

Lo anterior, en virtud de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue incapaz de establecer parámetros, así como requisitos mínimos que dictaran el camino al contribuyente respecto a cómo se debía hacer la descripción de un servicio. Y es que la postura de la Corte se enfocó únicamente en definir gramaticalmente lo que significaba la palabra “describir” o “descripción”, pero nunca ahondó en el tema de cómo realizar la descripción mencionada. Para ejemplo, la Corte pudo haber fijado un criterio donde estableciera que para la correcta descripción de un servicio se debían mencionar elementos integradores tales como: lugar en que se presta el servicio, fecha en que se presta el servicio, modo en que se presta el servicio, personal que se usa para llevar a cabo la realización del servicio, en qué consiste el servicio y cómo se relaciona a la indispensabilidad de la actividad del contribuyente, etc.

En consecuencia tenemos que, lamentablemente, todo lo referente acerca de la “descripción del servicio” seguirá haciéndose de forma subjetiva al no haber podido arribar a la creación de un criterio que diera luz tanto a gobernados como a órganos jurisdiccionales; sin embargo, la mayor afectación, creada por la postura de nuestro Máximo Tribunal, recaerá directamente en el contribuyente debido a que seguirá en la misma situación de incertidumbre jurídica en que se encontraba hasta antes de que existiera una resolución a la contradicción de tesis denunciada por los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa; ya que la consideración de si un servicio es indispensable o no, estará afectada al arbitrio de la autoridad fiscal encargada de calificar los comprobantes fiscales.

Tenemos así que la capacidad contributiva del gobernado que se sitúa en la normatividad contenida en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, se puede ver severamente afectada, derivado de que los comprobantes fiscales que contengan descripción de servicios estarán al arbitrio de la autoridad fiscal y ésta podrá calificar si las cantidades amparadas en dichos comprobantes fiscales pueden o no tener efectos de deducibilidad o acreditabilidad para el contribuyente basándose en si se hizo de forma correcta o no la descripción del servicio.

Así, se reitera que la necesidad que existía de un criterio uniforme y claro que diera luz a la problemática en comento y a las posturas contendientes, **sigue prevaleciendo hoy en día.**

Así como el legislador se abocó a establecer delimitantes para bienes o mercancías que gozan de tangibilidad y que, por consecuencia, son más fáciles de identificar sus partes esenciales o núcleo esencial, resultaba por demás urgente y necesario que si el legislador había sido omiso en establecer parámetros o directrices claras y certeras para la descripción de servicios, la Corte hiciera lo suyo y subsanara los errores u omisiones en que había incurrido el legislador a la hora de redactar la normatividad establecida en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

También es cierto que otra de las cuestiones por las que se considera que la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no fue la más propicia, es porque da pie a que un tercero ajeno al contribuyente pueda afectar la capacidad contributiva del gobernado, puesto que básicamente la descripción del servicio queda totalmente fuera de las obligaciones y competencias del contribuyente a favor del que se expiden los comprobantes fiscales, esto es así pues el contribuyente carece de facultades o modos para obligar al tercero, encargado de la expedición de comprobantes fiscales, a detallar la descripción del servicio en la que el contribuyente, bajo su criterio subjetivo al carecer de parámetros mínimos, cree que es la correcta. En suma a lo anterior, tampoco hay que perder de vista que no porque la obligación de realizar la descripción de un servicio recaiga en un tercero, es la culpa o responsabilidad de éste si las cantidades amparadas en los comprobantes fiscales que emitió resultan no deducibles o acreditables, ya que este sujeto tampoco cuenta con un criterio de cómo se deba hacer la descripción de un servicio, debido a que, al igual que el contribuyente que solicita la expedición, carece de lineamientos o directrices mínimas para la adecuada descripción del servicio.

Sin que sea óbice a lo hasta aquí argumentado sobre la postura fijada por la Segunda Sala respecto del primer cuestionamiento, debemos reconocer que el criterio establecido en el segundo cuestionamiento de los criterios contendientes fue atinado.

Ello pues nuestro Máximo Tribunal también fijó que, excepcionalmente y debido a la multiplicidad de servicios, así como en qué consiste cada uno de los servicios otorgados, el contribuyente podrá echar mano de documentación o pruebas totalmente diferentes al comprobante fiscal con el objetivo de detallar los pormenores del servicio a efecto de dar un soporte al comprobante fiscal y ayudar a dilucidar sobre la indispensabilidad del servicio y así sobre la procedencia de la deducibilidad o acreditabilidad, según sea el caso, de las cantidades ahí amparadas.

De lo anterior se debe entender que los requisitos establecidos por el numeral 29-A, del Código Fiscal de la Federación, deben estar contenidos en el comprobante

fiscal que es el vehículo idóneo para ello creado por el legislador, así pues, que la Segunda Sala haya permitido que el contribuyente se pueda allegar de más documentación a manera de respaldar y soportar la indispensabilidad de un servicio para su actividad, ésto no implica que pueda dejar de cumplir con la normatividad que establece el artículo 29-A del Código en materia de comprobantes fiscales.

Tenemos así que el hecho de que el contribuyente pueda allegarse de documentación distinta al comprobante fiscal para respaldar la indispensabilidad del servicio, no lo libera de las obligaciones establecidas en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, ya que, invariablemente y sin pretexto alguno, la descripción del servicio donde se delimitan sus partes y/o propiedades, siempre deberá estar contenida en el comprobante fiscal.

En consecuencia, el contribuyente al estar frente a un precepto ambiguo y del cual no tiene la certeza de cómo cumplirlo cabalmente, debe, en medida de sus posibilidades tanto económicas como intelectuales, allegarse de la mayor documentación que le sea posible con la finalidad de así poder respaldar la indispensabilidad de los servicios de los que haga uso, ya que al no existir un criterio dilucidatorio respecto a cómo realizar la descripción de un servicio, el gobernado debe procurar que su capacidad contributiva no se vea afectada por actos arbitrarios de la autoridad fiscal.

Asimismo, a pesar de que la postura que aborda la segunda cuestionante se considera correcta, estimamos que no habría necesidad de buscar un apoyo secundario al comprobante fiscal si se hubiera llegado a un criterio jurisprudencial que velara por la seguridad jurídica de los contribuyentes al establecer de manera clara y concisa cuales son las partes y/o propiedades elementales de la descripción de un servicio.

Lo anterior, en virtud de que tal parece que el comprobante fiscal que ampara un servicio necesita de documentación alterna para brindar seguridad jurídica en torno a las deducciones que pretende realizar el contribuyente; cuando en ninguna parte de la ley se establece que el contribuyente que quiera hacer deducibles comprobantes fiscales que amparen servicios deba allegarse de más documentación para así justificar la indispensabilidad del servicio para su actividad. Así, consideramos que, no obstante que al contribuyente se le permite adminicular documentación adicional al comprobante fiscal del cual se pretende hacer la deducción o acreditabilidad del servicio, dicha postura aumenta la carga de obligaciones del contribuyente para dar respaldo a erogaciones que son estrictamente indispensables para su actividad.

A manera de engrose del párrafo anterior, también debemos tener en cuenta que muchas veces por el tipo de servicio es imposible que el contribuyente se pueda allegar de documentos reativos al servicio, tal y como lo podría ser un contrato de prestación de servicios.

Y es que no solo el tipo de servicio puede dar pie o no a que existan más soportes documentales aparte del comprobante fiscal, sino que también existen otros factores como el desarrollo económico del contribuyente, ya que en ciertas ocasiones se requiere de la mano de expertos para poder redactar documentación auxiliar, y es ahí donde no todos los gobernados tienen el mismo desarrollo económico como para estar en posibilidad de pagar a un experto que ayude en la realización de documentos o pruebas auxiliares.

Entonces, tenemos que la resolución dictada por la Segunda Sala, presenta una serie de claroscuros, consecuencia de que nuestro Máximo Tribunal perdió la brújula del tema que estaba provocando la incertidumbre jurídica que involucraba tanto a gobernados, autoridades y órganos jurisdiccionales. Y es que del estudio que hizo de antecedentes que dieron pie a la controversia de criterios contendientes, era fácilmente apreciable y detectable que la raíz de la problemática tenía su nacimiento en dilucidar cuáles eran las partes y/o propiedades elementales de un servicio, y no así, qué es lo que se debía entender gramaticalmente por las palabras “*descripción*” y “*describir*”; pues como fue señalado en reiteradas ocasiones por la Corte y por los mismos gobernados, dicho vocablo es una acepción de uso común y fácil entendimiento, por lo que no existía la imperiosa necesidad de que nuestro Máximo Tribunal se enfocara al estudio de algo que no lo requería.

Lo que en realidad se esperaba por nuestro Máximo Tribunal era una postura que ayudara a dar claridad suficiente en cuanto a cómo se debía hacer la descripción de un servicio en los comprobantes fiscales, puesto que al ser éstos los medios idóneos, creados por el legislador, para respaldar hechos que hayan generado una carga impositiva, deben contener una serie de requisitos establecidos por el artículo 29-A; así pues, el legislador tuvo la intención de que los comprobantes fueran un documento perfecto que respaldara de forma fehaciente todos aquellos hechos que generaran una contribución; sin embargo, derivado de una técnica legislativa deficiente dicho propósito no se llegó a cumplir en lo que respecta a aquellos que amparen un servicio, vulnerando así la seguridad jurídica del gobernado.

Concluyendo, la Segunda Sala estaba en la obligación de subsanar los errores o falta de claridad de los ordenamientos normativos creados por el legislador, ya que una de las obligaciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es precisamente la de tomar en cuenta el contenido de los imperativos constitucionales y así procurar porque el criterio jurisprudencial fijado sea lo más apegado a los postulados constitucionales.

Así, resultaba necesario que, nuestro Máximo Tribunal, dilucidara sobre la ambigüedad que surge de la descripción del servicio y, con ello, se eliminara cualquier postura subjetiva que pudiese afectar la esfera jurídica del contribuyente; ya que bastaba con que la Corte hiciera expresión de cuáles eran los parámetros mínimos, directrices o características que se debían mencionar de un servicio como parte o núcleo esencial de éste.

Para finalizar, se concluye que la mayoría de las veces, sino es que en todas, en que un contribuyente quiera efectuar la deducibilidad o acreditabilidad de las cantidades amparadas en comprobantes fiscales que contengan la descripción de un servicio, éste se verá en la necesidad de adminicular documentación de distinto tipo y ajena al comprobante fiscal, ya que dicho comprobante fiscal, a pesar de que el legislador lo considera como el medio idóneo para respaldar que existió un hecho o acto gravado, no genera la suficiente seguridad jurídica para que el contribuyente pueda tener la certeza de que sus deducciones serán procedentes frente a la autoridad fiscal.

CAPÍTULO VI

CONCLUSIONES SOBRE EL ESTUDIO REALIZADO POR LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, RESPECTO DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

- Se considera que el rubro del criterio jurisprudencial es confuso, ya que de la mera lectura de éste y a primera instancia se entiende que los pormenores del servicio **no** se pueden detallar en otros documentos; sin embargo, de la lectura armoniosa del contenido se desprende que **sí** es factible apoyarse en otros documentos para detallar los pormenores.
- Del criterio jurisprudencial fijado, se advierte que la inseguridad jurídica que causaba la normatividad establecida en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, subsiste a la fecha, no obstante del estudio y resolución que dio la Corte a los criterios contendientes.
- Lo anterior, en virtud de que el estudio realizado fue deficiente en resolver el fondo del asunto, toda vez que la problemática no era dilucidar el significado gramatical de las palabras “*descripción*” y/o “*describir*”, sino que el tema en cuestión era fijar parámetros para que la descripción del servicio se hiciera conforme a ley al tener una serie de directrices y/o parámetros mínimos que indicaran cuáles son las partes y/o propiedades esenciales de un servicio, así como su núcleo esencial.
- Si el legislador encontró razón o motivo para ahondar más en cómo se debe hacer la descripción de bienes o mercancías, los cuales son tangibles, debió, por mayoría de razón, establecer un conjunto de parámetros que dieran luz al contribuyente para hacer la descripción de un servicio, ya que dicho término a la luz de los hechos es intangible y, por ende, más ambiguo; a diferencia de los bienes o mercancías que por contar con características propias y bien definidas son fácilmente identificables.
- Se considera erróneo que la indispensabilidad de un servicio se vea cuestionada por algo tan superficial como lo es la mera descripción de un servicio.
- En suma a lo anterior, también se considera injusto que la capacidad contributiva del gobernado se pueda ver severamente afectada por el no cumplimiento de una obligación que recae en manos de un tercero, y en donde el gobernado no tiene ningún tipo de facultad para obligar al tercero ajeno a que haga la descripción del servicio como el “cree” conveniente.
- Asimismo, la descripción “deficiente” de un servicio no implica que la culpa sea directamente responsabilidad del tercero ajeno, puesto que éste

también está describiendo el servicio con base a lo que él considera como partes o propiedades esenciales de un servicio, al no tener una normativa que le establezca los parámetros mínimos que ayudan a describir un servicio para que éste no se vea cuestionado en cuanto a su indispensabilidad.

- Debió existir una postura clara y concisa en cuanto a los parámetros que deben ser considerados para la descripción de un servicio, puesto que los elementos o propiedades que puedan señalar tanto el gobernado, como el tercero encargado de la expedición de los comprobantes, siempre tendrán el carácter de subjetivos y más si estos son calificados por la autoridad fiscal, la cual siempre tenderá a calificar como ambigua la descripción realizada por el gobernado, toda vez que ésta tiene una naturaleza fiscalizadora.
- Una propuesta para establecer parámetros mínimos o directrices en la descripción de un servicio, podría ser que en el comprobante fiscal se contengan datos como los siguientes: lugar y fecha en el que se presta el servicio, tipo de personal que se utiliza en el servicio, modo en el que se presta el servicio, objetivo del servicio y actividad preponderante del contribuyente a quien se le expide el comprobante fiscal.
- Pese a que se califica como acertada la postura de la Segunda Sala al permitir al contribuyente adminicular documentos distintos al comprobante fiscal, donde se detalle el servicio descrito en el comprobante; consideramos que dicha postura de cierta manera confirma que la normatividad está siendo omisa y deficiente en lo referente a la descripción del servicio, ya que si existieran parámetros y/o directrices mínimas para saber cuáles son las partes y/o propiedades esenciales del servicio, el comprobante fiscal bastaría como prueba irrefutable de la indispensabilidad del servicio sin la necesidad de auxiliarse de más documentos.

BIBLIOGRAFÍA.

- Delgadillo, Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, 5ª edición, México, Limusa, 2010.
- Rodríguez Lobato, Raúl, “Derecho Fiscal”, 2ª edición, México, Oxford, 2010.
- Buenrostro Ceballos, Alfredo Félix, “Estudios de derecho comparado en materia tributaria internacional”, Universidad Autónoma de Baja California Mexicali, Selección Anual para el Libro Universitario 2005-2006.
- Burgoa, Ignacio, “Derecho Constitucional Mexicano”, Decimoctava edición, México, Porrúa, 2006.
- Burgoa Orihuela, Ignacio, “Las garantías individuales”, Trigésima Cuarta edición, México, Porrúa, 2002.
- García Novoa, César, “El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”, Madrid, Marcial Pons, 2000.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, y Lucero Espinosa, Manuel, “Compendio Derecho Administrativo”, Quinta edición actualizada, México, Porrúa, 2002.
- Zagrebelsky, Gustavo, “El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia”, Tercera edición, Madrid, Trotta, 1999.
- Dworkin, Ronald, “Los derecho en serio”, Barcelona, Planeta-Agostini, 1993.
- Pérez de Ayala, José Luis, y González, Eusebio, “Curso de Derecho Tributario”, Quinta edición, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1989.
- García Máynez, Eduardo, “Introducción al Estudio del Derecho”, Quincuagésima edición, México, Porrúa, 1999.
- García Máynez, Eduardo, “Filosofía del Derecho”, Décima Quinta edición, México, Porrúa, 2005.
- Real Academia Española, “Diccionario de la lengua española”, Vigésima segunda edición, Madrid, Espasa Calpe, 2001.
- Torruco Salcedo, Sitali, “El Principio de Legalidad en el Ordenamiento Jurídico Mexicano”, consulta en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/4.pdf>