



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

El principio de Seguridad Jurídica en su vertiente de Interdicción de la Arbitrariedad en el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Tesis que para obtener el grado de

Maestra en Derecho Fiscal

Presenta la

Lic. Ana Karen Aguiñaga Vázquez

Director de Tesis

Raúl Bolaños Vital

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. ANTECEDENTES DE LA EJECUTORIA DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017.....	4
3. REGLAS Y PRINCIPIOS DESPRENDIDOS DE LA EJECUTORIA.....	8
La colisión entre reglas, según Alexy:.....	9
La colisión entre principios, según Alexy:	9
4. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS Y REGLAS.....	11
4.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	11
4.2. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA	14
4.3. PRINCIPIO DE AUDIENCIA PREVIA	16
4.4. PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD.....	18
4.5. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ..	21
5. ANÁLISIS Y CRÍTICA DE LA EJECUTORIA DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017.....	22
5.1. Primera interrogante ¿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?.....	22
a. Amparo directo en revisión 3858/2014	23
b. Amparo directo en revisión 1622/2016	25
5.2. Segunda Interrogante ¿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?	30
5.3. Crítica a la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017	32
5.4. Crítica a la jurisprudencia derivada de la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017	42
6. CONCLUSIONES.....	44
7. BIBLIOGRAFÍA.....	47

1. INTRODUCCIÓN

En términos de lo señalado en los artículos 107, fracción XIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el diverso 226, fracción II de la Ley de Amparo, corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, -en pleno o en salas-, resolver sobre las contradicciones de tesis que puedan sustentarse entre los Plenos de Circuito de distintos circuitos, 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 -como en el caso que nos ocupa-, a fin de otorgar seguridad jurídica a los gobernados, y cuyo objeto último es unificar criterios y fijar la tesis que prevalecerá como jurisprudencia.

Así, el 13 de junio de 2017, un Magistrado Integrante de Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, denunció una posible contradicción de criterios entre el sustentado por dicho Tribunal, y uno sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito

En ese contexto, a través de sesión pública de fecha 18 de octubre de 2017, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la contradicción de tesis **232/2017**, suscitada entre los Tribunales de Circuito señalados en el párrafo que antecede, con el objeto de analizar dichas discrepancias, y, por tanto, fijar un criterio jurisprudencial.

Así las cosas, el estudio que se abordó en dicha sesión, giró en torno a la discrepancia en la aplicación e interpretación respecto al cumplimiento del requisito formal contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigentes en 2008 y 2012, respectivamente.

En consecuencia, y para dar un debido entendimiento de la problemática entre los criterios discrepantes, la Segunda Sala anteriormente citada, realizó el siguiente planteamiento:

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, ¿cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?
2. ¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?

Por tanto, el análisis y estudio de dichas interrogantes, -abordado por la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal-, en la contradicción de tesis **232/2017**, tuvo como resultado, la emisión del criterio jurisprudencial 2a./J. 161/2017 (10ª.), publicado el 12 de enero de 2018 en el Semanario Judicial de la Federación, cuyo rubro a la letra dispone **“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.”

Por todo lo anterior, el objeto del presente trabajo es realizar un análisis y crítica jurídica a lo resuelto por la Segunda Sala en la contradicción de tesis **232/2017**, y determinar si dicha resolución se apegó al principio de seguridad jurídica, y en específico, a su vertiente de interdicción a la arbitrariedad.

Así, primeramente, se realizará una breve descripción de los antecedentes que dieron origen a la contradicción de tesis **232/2017**, y posteriormente, una disección de las reglas y principios que se desprenden de la ejecutoria en comento, con una breve explicación del contenido de cada uno de ellos, y, por último, el análisis y crítica a la ejecutoria de la contradicción de tesis **232/2017**, así como al criterio jurisprudencial fijado por la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal.

2. ANTECEDENTES DE LA EJECUTORIA DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017

Tal y como se advirtió en el capítulo introductorio, el objeto del presente trabajo es realizar un análisis a la ejecutoria emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Nación relativa a la contradicción de tesis **232/2017**, sustentada entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

Dicha contradicción de tesis fue estudiada y resuelta por la ponencia del Ministro Alberto Pérez Dayán, y la cual, dio origen a la jurisprudencia, cuyo rubro 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.”**

Por tanto, y anterior a avocarnos al análisis de la resolución de la contradicción de tesis **232/2017**, se estudiarán los antecedentes que dieron origen a los criterios discrepantes suscitados por los Tribunales Colegiados, tal y como se expone a continuación:

En primer término, cabe destacar que los criterios contradictorios se sustentaron en el análisis de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigentes en 2008 y 2012. Para mayor entendimiento, se transcribe lo conducente:

Vigente en 2008	Vigente en 2012
<p>“Artículo 29-A. Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:</p> <p>(...)</p> <p><u>V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.”</u></p>	<p>“Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:</p> <p>(...)</p> <p><u>V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.”</u></p>

Como se podrá observar de lo anteriormente transcrito, dichas porciones normativas, establecían el que los comprobantes fiscales cumplieran con el requisito de la “descripción del servicio que amparen” (2008), y la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen” (2012).

Ahora bien, los Tribunales Colegiados, realizaron un análisis a la misma hipótesis jurídica, y discreparon respecto a si el cumplimiento de la “descripción del servicio”, previsto en el artículo 29-A del citado Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, únicamente debía constar en el comprobante fiscal o dicho requisito era susceptible de detallarse en documento distinto.

Derivado de los criterios discrepantes, es que uno de los Magistrados integrantes del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, denunció la posible contradicción, materia del presente trabajo.

Ahora bien, la interpretación realizada por los Tribunales Colegiados, que dio origen a los 2 criterios contradictorios, giró en torno al planteamiento de las siguientes cuestiones jurídicas:

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, ¿cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?
2. ¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?

A continuación, una breve reseña de lo que resolvió cada uno de los Tribunales Colegiados, en relación a la misma hipótesis jurídica:

Contradicción de criterios

a) El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver las Revisiones Fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016 sostuvo, a grandes rasgos, que:

Los comprobantes fiscales debían ser analizados en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaban, por lo que, no existía justificación legal para que la autoridad fiscal hubiera rechazado las deducciones solicitadas, y que del contenido de dichas facturas se advertía el concepto que amparaban.

Que a través de los comprobantes fiscales se consignaba el monto que se permitía deducir -Impuesto sobre la Renta- o acreditar -Impuesto al Valor Agregado-, para que de esa forma quien realizó la erogación correspondiente tribute conforme a su real capacidad contributiva, en términos del artículo 31, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008.

Por lo que, en términos de lo anterior, la “descripción del servicio” a que se refiere el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, debía ser lo suficiente clara que permitiera establecer si la erogación realizada era estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

Concluyendo que era inconcusa la relación existente entre las facturas y el contrato de prestación de servicios proporcionados por la parte quejosa.

b) Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito

Por su parte, el criterio del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, dio origen a la tesis aislada IV. 2o.A. 132 A (10a)¹, por lo siguiente:

Sostuvo que la descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos a favor de la quejosa resultaba genérica y, por ende, insuficientes para comprobar que se refieren a servicios.

Asimismo, dicho Segundo Tribunal, adujo que la descripción de los servicios prestados debía realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto,

¹ Tesis aislada IV.2o.A.132 A (10a.) de rubro “**COMPROBANTES FISCALES. LA "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON Estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción**”, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Registro: 2013750, Tribunales Colegiados de Circuito, Febrero de 2017, Tomo III, Tesis Aislada (Administrativa). Superada por contradicción.

como lo sería el contrato de prestación de servicios celebrado entre la quejosa y un tercero.

Así, con base en la tesis aislada **1a CLXXX/2013 (10a)**², el Tribunal Colegiado consideró que el criterio interpretativo sustentado en ella, era plenamente aplicable al caso, ya que si bien se interpretó el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, lo relevante era que, por una parte, constreñía a los interesados a deducir o acreditar con base en comprobantes fiscales, a comprobar la autenticidad de éstos, consultando en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, si el folio que amparaba dicho comprobante fue autorizado al emisor, y si al momento de la emisión del mismo, el certificado que amparaba el sello digital se encontraba vigente y, por otra, el numeral 29-A del Código anteriormente citado, mantenía su redacción esencialmente en los mismos términos.

De igual manera, expuso dicho Tribunal Colegiado que con base en las definiciones contenidas en el diccionario de la Real Academia Española (así como el requisito formal establecido por el legislador), se afirmaba que no era suficiente que los comprobantes fiscales contuvieran la idea general, pues el vocablo “*descripción*” conllevaba a la explicación detallada del servicio prestado, representando algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias.

Que, el comprobante fiscal acreditaba la posible realización de un gasto o erogación, empero, ello era insuficiente para que tuviera efectos fiscales (aisladamente), ya que dependería del tipo de contribuyente de quien se tratara, y en particular, de cada gasto que se pudiera deducir o acreditar, en razón de que no todos los gastos o erogaciones eran deducibles o acreditables para todos, aun y cuando tuviera los documentos que lo acreditaran, sino que sólo serían aquellos que cumplieran con las demás disposiciones tributarias que pudieran tener el efecto deseado, es decir, su deducción o acreditamiento.

Por lo que, no bastaba con la tenencia del documento para que produjera todo tipo de efectos fiscales, pues simplemente es el documento que permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y en qué términos; pero simultáneamente debía existir el soporte de gasto en sí mismo.

Así, la locución empleada por el legislador consistente en “*descripción del servicio o del uso o goce que ampare*”, refiere a los datos suficientes que informen claramente el servicio prestado, por lo que, el señalamiento no podría ser ambiguo, ya que de ello no se podría desprender que el gasto fuera estrictamente indispensable.

Que, en el caso en concreto, la descripción del servicio en los comprobantes que exhibió la quejosa, resultaba genérica, puesto que no permiten saber cuál fue el

² Jurisprudencia **2a./J. 103/2018 (10a.)** de rubro “**COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES**”, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Registro: 2018050, Segunda Sala Libro 59, octubre de 2018, Tomo I, Pág. 847, Jurisprudencia (Constitucional).

concepto que justificó su emisión, a fin de constatar si tal servicio realmente era indispensable para la actividad comercial de la quejosa, relacionada con su objeto social.

De todo lo anteriormente narrado podemos observar que, los Tribunales Colegiados discreparon respecto: **i)** si la “descripción del servicio o bien que amparen” puede o no contenerse sólo en el comprobante fiscal o es susceptible de contenerse en un documento distinto; **ii)** la manera en que se cumple con tal requisito.

Dichos criterios dieron como resultado la contradicción de tesis **232/2017**, misma que, en el presente trabajo se analizará, por lo que, a continuación, se señalarán los principios y reglas que se desprenden de dicha ejecutoria.

3. REGLAS Y PRINCIPIOS DESPRENDIDOS DE LA EJECUTORIA

A efecto de detectar las reglas y principios que se desprenden de la ejecutoria en análisis, es importante recordar que se entiende por “regla” y que se entiende por “principio”, para lo cual, se menciona lo siguiente:

Robert Alexi, en su libro “*Teoría de los Derechos Fundamentales*”, considera que la distinción entre reglas y principios es la base de la Teoría de la fundamentación iusfundamental y es la clave para la solución de problemas centrales de la dogmática de los derechos fundamentales. Sin ella, no puede existir una teoría adecuada de los límites de los derechos fundamentales, ni una teoría satisfactoria de la colisión de los derechos fundamentales y tampoco una teoría suficiente acerca del papel que juegan estos derechos en el sistema jurídico; es un elemento básico no sólo de la dogmática de los derechos de libertad e igualdad, sino de los derechos de protección, los derechos de organización y procedimiento y prestaciones en sentido estricto.³

Así, Robert Alexy, expone que la distinción entre reglas y principios constituye, además, el marco de una teoría normativo-material de los derechos fundamentales y, con ello, un punto de partida para responder a la pregunta acerca de la posibilidad y los límites de la racionalidad en el ámbito de los derechos fundamentales⁴.

Por lo todo lo anterior, Alexy concluye que la distinción de reglas y principios es la siguiente⁵:

³ Alexy Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales* (Segunda edición, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2017) 63-81.

⁴ *Ibidem*.

⁵ Alexy Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales* (Segunda edición, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2017) 63-81.

Los **principios** son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes, por lo tanto, los principios son **mandatos de optimización**, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas se determina por los principios y reglas opuestas.

Las **reglas** son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces debe hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio.

La colisión entre reglas, según Alexy:

En lo que se refiere a la colisión de reglas, Robert Alexy considera que una norma es válida jurídicamente o no lo es. Que una regla sea válida y sea aplicable a un caso, significa que su consecuencia jurídica también es válida, es decir, debe excluirse la posibilidad de que sean válidos 2 juicios concretos de deber ser, contradictorios entre sí. Si se constata la aplicabilidad de dos reglas con consecuencias recíprocamente contradictorias en el caso en concreto y esta contradicción no puede eliminarse mediante la introducción de una cláusula de excepción debe entonces declararse inválida, por lo menos, una de las reglas.

La colisión entre principios, según Alexy⁶:

Por su parte, en la colisión de los principios, uno de los principios tiene que ceder ante el otro, sin embargo, lo anterior no significa que el principio desplazado sea inválido o que introduzca una cláusula de exclusión, sino que de acuerdo a las circunstancias uno de los principios precede al otro (relación de procedencia condicionada).

La colisión de las normas se resuelve a través de un ámbito de validez, y entre los principios en un ámbito de peso, es decir, realizando una ponderación.

Robert Alexy, de igual manera, en su libro anteriormente citado, realiza una diferencia de carácter *prima facie* de las reglas y los principios, cuyas diferencias se sustentan como a continuación se describirán.

Los principios al tener en cuenta las posibilidades fácticas y jurídicas, no son mandatos definitivos, sino *prima facie*, puesto que un principio valga para determinada situación no significa que dicho principio tenga validez como resultado definitivo, ya que los principios carecen de contenido de determinación con respecto

⁶ Ibídem.

a otros contenidos contrapuestos y, como se advirtió las posibilidades fácticas. En cambio, las reglas exigen que se haga exactamente lo dispuesto en ellas, es decir, contienen una determinación en el ámbito de sus posibilidades jurídicas y fácticas, lo que puede conducir a su invalidez o validez. Por ello, los principios tienen un mismo carácter *prima facie* y las reglas un contenido definitivo.⁷

De todo lo anterior podemos observar que, un principio es un mandato de optimización que puede cumplirse en diferente grado, mientras que las reglas son normas que pueden ser cumplidas o no, por lo que de determinarse como válida una regla, debe de hacerse exactamente lo que se prevé en ella.

En ese contexto, y derivado de lo antes expuesto, tenemos que los principios y reglas que se desprenden del análisis realizado a la ejecutoria que nos ocupa, son los siguientes:

1. Principio: Legalidad.

Regla: Ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada⁸. (Artículos 14 y 16 Constitucionales).

2. Principio: Seguridad Jurídica.

Regla: Nadie será molestado en forma alguna en su persona, posesiones o derechos. (Artículo 16 Constitucional).

3. Principio: Audiencia.

Regla: Los actos administrativos requieren estar precedidos por una serie de formalidades esenciales que dan certeza a los gobernados que la resolución final se emitió conforme a derecho, de tal manera, que se tiene la certeza de que dicho acto administrativo no se dictó de manera arbitraria o caprichosa. (Artículo 14 Constitucional).

4. Principio: Interdicción de la Arbitrariedad.

Regla: Prohibición de la arbitrariedad en la aplicación de la ley a través de conductas excesivas, caprichosas y arbitrarias, sin sustento o fundamento

⁷ Alexy Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales* (2ª edición, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2017) 63-81.

⁸ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, (1ª edición, Porrúa, México 2007) 99.

legal. (vertiente del principio de seguridad jurídica contenido en los artículos 14 y 16 Constitucionales).

5. Principio: Proporcionalidad y Equidad Tributaria.

Regla: Obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la federación, estados y municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. (Artículo 31, fracción IV Constitucional).

4. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS Y REGLAS

Tal y como se advirtió en capítulos que preceden, a continuación, se explicarán y definirán, -según diversos autores-, cada uno de los principios y reglas que se desprendieron de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia que nos ocupa.

4.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Contenido en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual, implica que todas las autoridades de nuestro país deben actuar como expresamente les facultan las leyes. Todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado⁹, en materia, competencia, grado y territorio, otorgándole certeza al gobernado de que quien lo emitió se encuentra habilitado para ello, pues de lo contrario, dicho acto resultaría ilegal y, por tanto, contrario a lo previsto en nuestra Constitución.

En ese sentido, el principio de legalidad se descompone en una serie de derechos como son el derecho a la competencia, el derecho a la forma, el derecho al motivo, el derecho al objeto y el derecho al fin prescrito en la ley.¹⁰

Asimismo, el principio de legalidad se entiende en dos sentidos, a saber, el material y el formal.

El sentido material, en cuyo caso su alcance es que la norma en la que se funde cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e

⁹ La Suprema Corte de Justicia, en su libro "Seguridad Jurídica", expone que la fundamentación debe entenderse como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, y la motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar. Presupuestos que debe coexistir y se suponen mutuamente, pues no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones. Esta correlación entre los fundamentos jurídicos y los motivos de hecho supone necesariamente un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los hechos de que se trate, lo que en realidad implica la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

¹⁰ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, (1ª edición, Porrúa, México 2007) 435.

impersonal; y el formal, significándose entonces que además de ser una ley desde el punto de vista material, la norma bajo la cual se realice el acto individual debe tener los caracteres de una ley desde el sentido de vista formal, es decir, que debe ser una disposición expedida por el poder que conforme al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de las leyes.¹¹

Dicha actuación de las autoridades, en principio, tienen un carácter absoluto, cuya excepción, es la facultad discrecional.

Gabino Fraga, en su libro “Derecho Administrativo”¹², menciona lo siguiente, en relación a la facultad discrecional:

“Hay poder discrecional para la Administración, dice Bonnard, cuando la ley o el reglamento, previendo para la Administración cierta competencia en ocasión de una relación de derecho con un particular, dejan a la Administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, en qué momento debe obrar, cómo debe obrar y que contenido debe dar su actuación. El poder discrecional consiste, pues, en la libre apreciación dejada a la Administración para decidir lo que es oportuno hacer o no hacer...”

Así concluye Gabino Fraga, que la discrecionalidad de las autoridades constituye la esfera libre de la actuación de una autoridad, tiene un origen legítimo, como lo es la autorización legislativa y un límite que en caso extremo en que no esté señalado en la misma ley o implícito en el sistema que ésta adopta, existe siempre el interés general que constituye la única finalidad que pueden perseguir las autoridades administrativas.¹³

En virtud de lo anterior, y en estricto sentido, la discrecionalidad, es aquella facultad de las autoridades fiscales, de actuar o no actuar en cierto sentido, dependiendo de las circunstancias de cada caso en concreto, como sucede en el caso de competencias técnicas.

Sin embargo, la discrecionalidad no puede tener competencia en aquellos derechos tutelados por nuestra constitución, pues de lo contrario, se estaría violando el principio de la **“reserva de ley”**, pues el legislativo es el único que tiene competencia para regular sobre ciertas materias generales¹⁴.

No obstante, el principio de reserva de ley, el legislativo ha otorgado al ejecutivo ciertas atribuciones “extraordinarias” a la administración pública para “legislar” en ciertas situaciones especializadas, a través de las “cláusulas habilitantes”.

¹¹ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, (1ª edición, Porrúa, México 2007) 99.

¹² *Ibidem*.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ *Ibidem*.

Según el Pleno de nuestro máximo Tribunal¹⁵, las cláusulas habilitantes son actos formalmente legislativos, a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado principalmente a la administración pública, para regular en materia concreta y específica, precisándole las bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presenta, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez.

De todo lo anteriormente expuesto, tenemos que el principio de legalidad comprende que todo acto de autoridad debe ajustarse a lo contenido en las leyes, cuya única excepción podría encontrarse en su facultad discrecional para resolver situaciones concretas. No obstante, -tal y como se advirtió-, tal facultad no es absoluta pues su límite no puede sobrepasar aquellos derechos tutelados en nuestra Constitución, pues para ello, el único órgano facultado es el poder legislativo (reserva de ley).

De esta manera, el hecho de que alguna autoridad emita un acto administrativo sobrepasando sus facultades establecidas en las leyes, resultaría contrario al principio de legalidad, así como lo contenido en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

No obstante, a todo lo anterior, el principio de legalidad está intrínsecamente ligado al principio de seguridad jurídica, en virtud de que, la legalidad ampara a la seguridad jurídica.

César García Novoa, en su libro *“El principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”*, expone que la legalidad es un tipo de normatividad destinada a servir de límite al ejercicio al poder público, cuyo fundamento se encuentra en la idea liberal de separación entre el Estado y la sociedad, y en la necesidad de un orden jurídico protector de éste frente a aquél. En la seguridad jurídica, es la legalidad entendida como juricidad de la actuación del poder público o, lo que es lo mismo, como sujeción de todos los poderes públicos al derecho, en el sentido de que éste sea límite y cause del ejercicio del poder.¹⁶

Así tenemos que el principio de legalidad garantiza que las actuaciones del poder público se harán conforme a derecho, asegurando a los gobernados el efectivo respeto de sus derechos.

¹⁵ Tesis aislada P. XXI/2003 de rubro: **CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS**, Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, 182710, 18 de 18, Pleno, Tomo XVIII, diciembre de 2003, Pág. 9, Tesis Aislada (Constitucional).

¹⁶ García Nova César, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria* (1ª edición, Marcial Pons, Madrid 2000) 26-27.

En materia tributaria, el principio de legalidad, puede enunciarse como “*nullum tributum sine lege*”, y se encuentra inmerso en el artículo 31, fracción IV de nuestra constitución, toda vez que, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, por tanto, esto quiere decir que la carga impositiva de los contribuyentes debe estar perfectamente establecida en las leyes, de tal manera que los elementos esenciales de todas las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), tengan su contenido en las distintas leyes que al efecto imponga el legislativo para contribuir al gasto público.

El principio de legalidad tributaria, significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones.¹⁷

Lo contrario, a este principio sería la arbitrariedad en la imposición de cargas tributarias que no tengan sustento legal alguno, fuere cual fuere el pretexto que se les pretenda dar, pues dichas cargas deben preverse expresamente en las leyes.

4.2. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Contenido en los artículos 14 y 16 Constitucionales, el principio de seguridad jurídica implica que los gobernados, -con pleno conocimiento de las leyes-, tengan la certeza de que las autoridades actuarán conforme a derecho, es decir, que no inferirán en nuestra persona, posesiones y derechos, con el fin de vulnerar la esfera jurídica de los particulares, y no se encuentre en un estado de indefensión jurídica, “saber a qué atenerse”.

Diversos autores, definen a la seguridad jurídica como “la certeza del estado de derecho”, o desde una vertiente objetiva como “confianza o expectativa”, o desde la óptica subjetiva como “certeza del ordenamiento”. En ese sentido, expondremos la definición realizada por diversos autores:

Linares Quintana la define como el conjunto de las condiciones que posibilitan la inviolabilidad del ser humano; Soler sostenía que, la seguridad jurídica es saber anticipado y anticipatorio. El hombre siempre está dispuesto a desplegar esfuerzos, pero necesita saber cuáles.¹⁸

Zarini, como el conjunto de condiciones sociales, de medios y procedimientos jurídicos eficaces que posibilitan al hombre desarrollar su personalidad ejerciendo sus derechos libre de miedos, incertidumbre, amenaza, amenaza, daño o riesgo.

¹⁷ De la garza Sergio Francisco, “Derecho Financiero Mexicano (Vigésima octava edición, Porrúa, México 2012) 267-268.

¹⁸ L. Manili Pablo, “*La Seguridad Jurídica, una deuda pendiente*” (1ra edición, Hammurabi, Buenos Aires 2011) 49-50.

Ello crea un clima de previsibilidad sobre el comportamiento propio y el ajeno, una protección frente a la arbitrariedad y a la violación del orden jurídico, provengan éstas del estado, de particulares o de grupo privados.

Podríamos continuar observando las posiciones referentes al concepto de seguridad jurídica de diversos autores, y concluir que, la seguridad jurídica es la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad, pero si ésta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Leyes secundarias¹⁹.

En ese contexto, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, se ha pronunciado respecto a los alcances de la garantía de seguridad jurídica, y sostiene que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.²⁰

Por otro lado, es importante mencionar que el principio de seguridad jurídica se compone de varios “principios” cuya observancia representa la efectiva tutela de dicho principio (interdicción de la arbitrariedad, audiencia previa, irretroactividad de la ley).

Así, en materia tributaria, las violaciones a la seguridad jurídica se presentan a través de actos administrativos, a través del cual se aplican las normas, que pudieran calificarse como inseguras o seguras, incluso cuando la inseguridad radique en la propia forma de aplicar la norma, como sería el caso de aquellas potestades atribuidas por la ley que por su carácter genérico pudieran hacer pensar que se está legitimando una actuación administrativa no lo suficientemente sometida al orden jurídico.²¹

En ese sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado respecto qué debe entenderse por seguridad jurídica en materia tributaria, y sostiene que las manifestaciones a dicho principio se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición en exceso. La certeza de derecho, a su vez en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios

¹⁹ Las garantías de la Seguridad Jurídica, (1ª edición, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2003) 9.

²⁰ Jurisprudencia **2a.JJ. 144/2006** de rubro “**GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.**”, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 174094, 1 de 1, Segunda Sala, Tomo XXIV, octubre de 2006, Pág. 351, Jurisprudencia (Constitucional).

²¹ García Nova César, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria* (1ª edición, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000) 45.

jurídicos a disposición del contribuyente; y la interdicción de la arbitrariedad a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa²².

4.3. PRINCIPIO DE AUDIENCIA PREVIA

Contenido en el artículo 14 Constitucional, el principio de Audiencia Previa puede definirse como el derecho de los gobernados de que, -previo al dictado de una resolución-, se cumplan ciertas formalidades esenciales establecidas en la ley, que permita su efectiva defensa, y con ello, evitar el actuar caprichoso y arbitrario por parte de las autoridades, en otras palabras, nadie puede ser oído y vencido en juicio sin antes haberse seguido las formalidades esenciales del procedimiento.

Lo anterior, tal y como lo establece el primer párrafo del artículo 14 de nuestra Constitución, pues nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, sus posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante Tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De lo anterior, tenemos que las autoridades deben, -no sólo respetar el principio de Audiencia Previa-, sino también el de legalidad, pues se deben respetar las formalidades esenciales del procedimiento, conforme a las leyes expedidas con anterioridad.

Al respecto, los Tribunales Colegiados de Circuito, se han pronunciado en relación a la manera en que se integra la Garantía de Audiencia, los cuales, -a grandes rasgos-, exponen lo siguiente:

La garantía de audiencia impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades, para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidad esenciales, necesarias para oír en defensa a los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se une, además las relativas a la garantía de legalidad se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario o anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que las rige.²³

Así, con arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber,

²² Jurisprudencia **1a./J. 139/2012 (10a.)** de rubro “**SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.**”, visible en el Semanario Judicial de la Federación, 2002649, Primera Sala, Jurisprudencia, Libro XVI, enero de 2013, Tomo 1, Constitucional, Administrativa, Página: 437.

²³ Jurisprudencia **1.7o.A. J/41**, de rubro “**AUDIENCIA, CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA.**”, visible en la gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 169143, Jurisprudencia, Común, Novena Época, Tomo XXVIII, agosto de 2008, página 799.

que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se le dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.²⁴

Gabino Fraga, en su libro *“Derecho Administrativo”*, expone que según “Bassols²⁵”, el juicio dentro del sentido de Audiencia Previa contenida en el artículo 14 Constitucional, reunirá en su desarrollo las formas esenciales del procedimiento, si las leyes que lo organicen reúnen los siguientes requisitos fundamentales: **1)** que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada y que se le dé oportunidad de presentar sus defensas; **2)** que se organice un sistema de comprobación en forma tal que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien sostenga la contraía pueda también comprobar su veracidad; **3)** que cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad a los interesados de presentar alegaciones; y **4)** por último, que el procedimiento concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, fije la firma de cumplirse.²⁶

De todo lo anterior, concluimos que la Audiencia Previa, implica que, las autoridades, -previo al dictado de una resolución-, deben respetar las formalidades esenciales de los procedimientos previstos en las leyes, con el objeto de que los gobernados tenga certeza de que dichos actos administrativos no fueron emitidos de forma caprichosa o arbitraria, pues en todo momento fueron respetados las etapas que componen la Audiencia Previa.

Cabe precisar que, originalmente, el principio de audiencia previa sólo imperaba para cuestiones vinculadas con las autoridades judiciales, no obstante, se hizo extensiva a las autoridades administrativas.

En materia tributaria la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la administración para esa determinación; en el procedimiento oficioso y contencioso que establece el Código Fiscal de la Federación, -así como la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo-, y en algunas leyes particulares que concedan recursos o instancias

²⁴ *Ibíd.*

²⁵ Exprofesor de la Clase de Garantías y Amparo en la Escuela Nacional de Jurisprudencia de la Universidad Nacional.

²⁶ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, (1ª edición, Porrúa, México 2007) 262.

administrativas a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por autoridades fiscales²⁷.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado en el sentido de que, en relación a los impuestos, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la Audiencia Previa que se otorga en ese sentido será siempre posterior a la aplicación del impuesto, y basta que la ley otorgue el derecho de combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado.²⁸

En el caso que nos ocupa, el principio de Audiencia Previa, es relevante, pues los comprobantes fiscales se encuentran sujetos a comprobación por parte de las autoridades fiscales, es decir, el posible rechazo de los mismos por no contener los requisitos formales, puede tener como consecuencia la determinación de un crédito fiscal, por lo que, el contribuyente tendrá oportunidad de refutar las posibles omisiones encontradas dentro de revisión, y posteriormente, en su caso, interponer los medios de defensa que considere pertinentes en contra de la determinación.

Por tanto, en materia tributaria el principio de Audiencia Previa se cumple dando oportunidad al contribuyente de recurrir el acto administrativo que contiene la posible determinación de un crédito fiscal.

4.4. PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD

Una de las vertientes del principio de seguridad jurídica, -entre otros-, es la interdicción de la arbitrariedad de las autoridades administrativas, misma que implica que ninguna autoridad puede imponer su voluntad, -aun cuando, manifieste que se encuentra ejerciendo sus facultades discrecionales, pues, dichas facultades encuentran su límite en lo que expresamente le otorgan las leyes.

El principio de interdicción de la arbitrariedad es relevante para la aplicación de nuestro derecho, pues resguarda la relación que tienen los gobernados con la administración pública, de forma tal, que su observancia evita la aplicación de las normas de manera arbitraria, rebasando los límites de la discrecionalidad.

En ese contexto, podemos entender por arbitrariedad, como la representación de la voluntad personal del titular de un órgano administrativo que obra impulsando sus pasiones, sus caprichos o preferencias.²⁹

²⁷ De la garza Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano (Vigésima octava edición, Porrúa, México 2012) 306.

²⁸ Jurisprudencia de registro 233084, de rubro "**AUDIENCIA, GARANTIA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.**", visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 1 de 1, Pleno, Volumen 66, Primera Parte, Pág. 77, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa).

²⁹ Fraga Gabino, Derecho Administrativo, (1ª edición, Porrúa, México 2007) 99.

César García Novoa, en su obra *“El principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”*, expone que la esencial manifestación en la seguridad jurídica puede darse en la fase de la aplicación de la norma³⁰, por lo que cita a Sainz de Bujanda, y dicho autor sostiene que el principio de interdicción de la arbitrariedad puede entenderse en dos sentidos, los cuales a continuación, se transcriben³¹:

“Desde el punto de vista formal, la interdicción de la arbitrariedad significa subordinación a la ley en la aplicación del Derecho, es decir, evitar la <<arbitrariedad por infracción de las conexiones formales de las normas dentro del ordenamiento>>, y será especialmente referible a aquellos sectores del ordenamiento donde, por el juego del principio constitucional de reserva de ley, la delimitación de los elementos de la norma haya de hacerse a través de disposiciones con rango de ley. A través del encumbramiento de la ley y de su condición de norma abstracta de aplicación universal se consigue conjurar un tipo de inseguridad provocada por un concepto de arbitrariedad que, tal y como se ha estudiado en la doctrina alemana, entronca con el derecho a la igualdad y a la exigencia de una coherencia formal en los tratamientos diferenciados. A ello hay que sumar la evidencia de que la ausencia de plenitud de la norma legal tolera la existencia de potestades discrecionales, en cuyo caso la norma habilitante no solo debe incluir las exigencias de justificación y motivación de las actuaciones de la Administración sino también, como señala Fernández y por imperativo del principio de interdicción de la arbitrariedad; (...), se hace preciso <<evitar se traspasen los límites racionales de la discrecionalidad y se convierta ésta en causa de decisiones provistas de justificación fáctica alguna>>, en lo que el papel de los jueces y tribunales será determinante.

En su sentido material, la interdicción de la arbitrariedad significa que debe rechazarse aquellas situaciones que, sin infringir el orden jerárquico de las normas, menoscaban el derecho del ciudadano a un conocimiento lo más rápido posible y lo más acorde con sus racionales previsiones de la incidencia, que en su esfera particular pueda tener la aplicación de la norma jurídica. Aunque resulta imposible agotar en una descripción todas las situaciones que podrían incluirse aquí, esta arbitrariedad puede aparecer en cualquier fase del proceso aplicativo anteriormente expuesto, de manera que cabe afirmar que puede ser arbitraria la labor integradora que lleve a situaciones en las cuales resulte difícil prever por parte del ciudadano cual va a ser la norma a

³⁰ García Nova César, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria* (1ª edición, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000) 81.

³¹ García Nova César, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria* (1ª edición, Marcial Pons, Madrid 2000) 81.

aplicar respecto a su comportamiento. Ahora bien, una absoluta seguridad en la previsión sólo se daría si existiese una invariabilidad en la interpretación, esto es, si la interpretación resultase fijada de una vez por todas, lo cual, resulta inconcebible. Como ha señalado FRIAUF, <<en la competencia para interpretar la ley va necesariamente implícita también la competencia para autocorregirse y para modificar la propia interpretación>>, siempre que la nueva interpretación se base en lo que este autor denomina <<dignidad metodológica y métodos de interpretación admitidos>>.”

De lo anteriormente transcrito, podemos desprender que el principio de interdicción de la arbitrariedad, puede entenderse en dos sentidos, a saber:

En un sentido formal, que significa la subordinación y debida aplicación de la ley, en la que exista una delimitación de las facultades expresamente previstas en las normas, y en las que no existan traspasos a sus límites so pretexto del principio de discrecionalidad; y un sentido material, que debe entenderse como el rechazo de aquellas situaciones en las que resulte obscuro o difícil para el gobernado el saber que norma correspondería aplicar respecto a su comportamiento, o que le resulte impreciso conocer la aplicación de la norma cuando existieran diversas interpretaciones a un mismo precepto, de manera tal que se debe evitar que el gobernado no tenga certeza de la interpretación que pretenda aplicarse.

No obstante todo lo anteriormente citado, tenemos presente que no todo lo actuado por la autoridad pudiere catalogarse como arbitrario, y tampoco lo podemos invocar como pretexto para no dar cumplimiento a obligaciones fiscales, pues tal y como lo advirtió Luis Mariano Argüello Rojas, en su artículo “El principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad”: “...ya lo estimó el profesor Español de la Universidad de Alcalá de Henares cuando indica que la interdicción de la arbitrariedad no puede ser utilizado como una fórmula multiuso para con una sola invocación o sobre la base de pruebas no concluyentes, justificar cualquier imputación de falta de lógica externa o de coherencia interna.”

Asimismo, Luis Mariano Argüello Rojas en su artículo anteriormente citado, expone que, la interdicción de la arbitrariedad es un principio constitucional que proscribiera toda manifestación caprichosa, subjetiva o antojadiza por parte de los poderes públicos, sin que su ámbito de cobertura se limite a lo meramente administrativo.

Con base en todo lo anterior, tenemos que, el principio de interdicción de la arbitrariedad consiste en no permitir el exceso en la aplicación de las normas por parte de las autoridades con sustento en caprichos, pues éstas sólo pueden actuar de la manera en que se expresamente le facultan las leyes, pero tampoco podemos, -como gobernados-, catalogar todo como arbitrario.

4.5. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS

Contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los principios de proporcionalidad y equidad tributaria implican: **a)** que los mexicanos debemos contribuir de conformidad con nuestra real capacidad contributiva; y **b)** que las normas tributarias deben tratar igual a los iguales, y desigual a los desiguales; esto último quiere decir el trato igualitario a las personas que se encuentran en el mismo supuesto de hecho, y, por lo tanto, deben traer aparejadas las mismas consecuencias jurídicas.

Fritz Neumark define el principio de proporcionalidad como el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes, que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económica-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativo.³²

Por su parte, el principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.

Sergio Francisco de la Garza en su obra titulada “*Derecho Financiero Mexicano*” sostiene que, la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.³³

Derivado de lo anterior, tenemos que los principios de proporcionalidad y equidad tributarias se encuentran vinculados con la justicia distributiva, y que tiene por objeto repartir la carga tributaria tratando por igual a los iguales, y por desigual a los desiguales, y respetando su capacidad económica.

³² Humberto Delgadillo Luis, *Principios de Derecho Tributario* (5ª edición, Limusa, México 2012). 70.

³³ De la garza Sergio Francisco, “*Derecho Financiero Mexicano* (Vigésima octava edición, Porrúa, México 2012) 272.

En virtud de todo lo anterior, y teniendo precisados los principios constitucionales desprendidos de la ejecutoria que nos ocupa, así como el contenido y alcance de cada uno de ellos, a continuación, se realizará el siguiente:

5. ANÁLISIS Y CRÍTICA DE LA EJECUTORIA DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 232/2017

En el presente apartado se realizará un análisis y posterior crítica a la resolución de la contradicción de tesis **232/2017**, en la que se dilucidará si la ejecutoria y posterior criterio jurisprudencial se emitieron en concordancia con el principio de seguridad jurídica, y en específico, en su vertiente de interdicción a la arbitrariedad.

Tal y como se advirtió en líneas que anteceden, la contradicción de tesis anteriormente señalada versó en la resolución de las siguientes interrogantes:

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, ¿cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?
2. ¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?

Por tanto, primeramente, se realizará una breve descripción de los antecedentes que dio origen a la resolución de la primera interrogante.

5.1. Primera interrogante ¿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?

Respecto a la primera interrogante, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expuso que la respuesta ya había sido proporcionada al haber resuelto, los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, (en las sesiones de fecha 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016, bajo la ponencia de los 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 de 2008 y 2013, asimismo, realizó un análisis de su constitucionalidad desde la perspectiva de los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

Aun y cuando la respuesta a la primera interrogante ya había sido proporcionada por dicha Segunda Sala, de igual manera, y con el objeto de realizar un correcto estudio a la ejecutoria que nos ocupa, es importante recordar los supuestos de hecho que llevaron a la Segunda Sala a tal conclusión, y a partir de ello, determinar

si dicha postura fue emitida en concordancia con el principio de seguridad jurídica en su vertiente de interdicción a la arbitrariedad.

En tal virtud, a continuación, los antecedentes, razonamientos y conclusiones de la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal en los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016:

a. Amparo directo en revisión 3858/2014

En el presente caso, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal resolvió negar el amparo y protección de la justicia a la empresa quejosa, en el sentido de que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 no resultaba inconstitucional, ni violatorio al principio de legalidad.

Para mayor entendimiento, a continuación, analizaremos los antecedentes del presente caso:

El asunto deriva del ejercicio de facultades de comprobación, -en específico de una visita domiciliaria-, cuyo objeto fue el de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, como sujeto directo del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, así como, sujeto retenedor del Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio fiscal 2008.

Seguido el procedimiento de fiscalización, la entonces Administración Local de Auditoría Fiscal de Villahermosa, le determinó un crédito fiscal a la contribuyente, y en contra de dicha liquidación presentó una demanda de nulidad ante la entonces Sala Regional Chiapas-Tabasco del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La Sala Fiscal resolvió declarar la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que se emitiera una nueva. En consecuencia, -e inconforme con tal resolución-, la entonces parte actora presentó una demanda de garantías, misma que fue radicada en el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito.

En dicha demanda de amparo, la entonces quejosa planteó la indebida interpretación e inconstitucionalidad del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 por parte de la Sala Responsable, toda vez que, ésta estimó correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara las deducciones que la entonces quejosa había realizado en el ejercicio fiscal 2008, en virtud de que, las facturas exhibidas durante la fiscalización para tal efecto no cumplían con los requisitos establecidos en el precepto anteriormente citado (descripción de los servicios).

Consecuentemente, el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito resolvió no otorgar el amparo y protección de la justicia a la entonces quejosa, toda vez que

consideró que, el hecho de que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 no especificara el alcance del verbo “describir”, no resultaba inconstitucional, pues nuestra constitución no preveía algún requisito para que el legislador estableciera para cada uno de los ordenamientos secundarios un catálogo que definiera los vocablos o locuciones utilizadas (diversos métodos de interpretación, y labor del Poder Judicial de la Federación).

Posteriormente, del concepto de violación hecho valer por la entonces quejosa en el sentido de que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, resultaba violatorio del artículo 31, fracción IV, a la luz del principio de legalidad y seguridad jurídica, el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito resolvió que dicho argumento no se encontraba sujeto con la necesidad de que algún tributo se encuentre debidamente contemplado y regulado por la ley, sino que lo controvertido por la parte quejosa se encontraba relacionado con los requisitos formales que deben satisfacer los comprobantes fiscales, lo cual, no se encuentra vinculado con el principio de legalidad tributaria.

Inconforme con tal determinación, la empresa quejosa interpuso recurso de revisión, a través del cual hizo valer los siguientes agravios:

- a.** La indebida fundamentación y motivación de la sentencia del Tribunal Colegiado, toda vez que declaró infundados los conceptos de violación hechos valer en contra de la determinación de la Sala Fiscal al interpretar de manera indebida el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, en el sentido de que el carácter de estrictamente indispensable de una deducción por concepto de servicios prestados, depende o se encuentra supeditada al grado de detalle que contenga el comprobante fiscal que lo ampara.
- b.** Que el Tribunal Colegiado no logró comprender que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, exigía que la descripción del servicio contenga una descripción general de los servicios, y no así un detalle de todas y cada una de las características del servicio prestado.
- c.** Que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, resultaba claro pues la “descripción” del servicio no implicaba que esa información fuera detallada señalando las características, elementos y circunstancias en que se prestó aquel, tal y como erróneamente lo resolvió el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito.
- d.** Que por la forma y el tamaño de los comprobantes fiscales no podía exigirse un grado de detalle, sino una “descripción”. Dicho concepto conforme al diccionario de la Real Academia Española significa definir imperfectamente algo no por sus predicados esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades.

- e. Que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, sí resulta inconstitucional pues trasciende a la obligación tributaria porque la procedencia de una deducción en términos del artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dependerá del grado de detalle que contenga el comprobante fiscal sobre el servicio prestado, asimismo, viola el principio de legalidad pues no define el alcance del verbo “describir”.

Derivado de las consideraciones anteriores y planteadas por la entonces quejosa, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió lo siguiente:

- a. Que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 no provoca inseguridad jurídica, pues por descripción del servicio se entiende como la delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal.
- b. Que tampoco vulnera el principio de legalidad, pues dicho principio se vincula con los aspectos esenciales de las contribuciones, por lo que, aunque a través de comprobante fiscal se pretenda acreditar una operación que sea susceptible de ser considerada a efectos de deducción en términos del Impuesto sobre la Renta, de ello no se sigue que el cumplimiento formal contenido en el documento se vincule de forma directa con la base del tributo, pues la tenencia del aquél se encuentra sujeto a comprobación de que aquella operación se haya realizado efectivamente.

De todo lo anteriormente narrado, podemos observar que tanto el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito, como la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, resolvieron no amparar a la entonces quejosa, puesto que, a su consideración, el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 no resultaba inconstitucional, pues el verbo “describir”, es de uso común y, por lo tanto, dicho requisito se cumplirá realizando una delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal, asimismo, dichas autoridades del Poder Judicial resolvieron que dicho precepto no resultaba violatorio de la garantía de legalidad, pues no se encontraba vinculada con los elementos esenciales de las contribuciones.

Posteriormente, la ponencia de la Ministra Beatriz Luna Ramos, realizó un análisis respecto al cumplimiento del requisito del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, desde una óptica a los principios de legalidad, seguridad jurídica, interdicción a la arbitrariedad, así como, los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

b. Amparo directo en revisión 1622/2016

De igual manera, -para mayor entendimiento de la primera interrogante-, resulta importante recordar lo resuelto por la Segunda Sala en el amparo directo en revisión 1622/2016, en el cual, confirmó la sentencia emitida por el Primer Tribunal

Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito, y no concedió el amparo y protección de la justicia a la entonces quejosa.

Los antecedentes de dicho recurso se resumen a continuación:

En el presente caso, el asunto deriva igualmente del ejercicio de facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, a una persona física dedicada a la operación de una discoteca, y que celebraba diversos contratos con sus prestadores de servicios, y en específico con aquellos que le prestaban servicios de marketing, administrativos y contables, seguridad privada, entre otros.

En ese contexto, la autoridad fiscal le determinó un crédito fiscal por concepto de diferencias en el Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio fiscal 2013.

Cabe precisar que, del presente asunto, destaca el rechazo del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de que, la autoridad fiscalizadora rechazó deducciones que amparaban comprobantes fiscales que no cumplían con los requisitos formales establecidos en las disposiciones fiscales.

Inconforme con la liquidación, el contribuyente interpuso un juicio de nulidad ante la Sala Regional del Golfo del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual, resolvió como válida la determinación de la autoridad fiscalizadora en el sentido de que ciertas facturas no cumplían con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, y por tanto, no resultaban deducibles en términos del artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y, en consecuencia, no acreditables, en términos del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que los servicios que amparaban al contener una descripción impedían vincular los servicios con las actividades del contribuyente.

Inconforme con dicha sentencia, la entonces quejosa interpuso una demanda de garantías, de la cual tuvo conocimiento el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito, el cual, circunstanciado el amparo resolvió negar el amparo y protección de la justicia.

A grandes rasgos la entonces quejosa, planteó en su demanda de garantías los siguientes conceptos de violación:

- a) Que existía un conflicto normativo, ya que la interpretación que realizó la tercera interesada al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación resultaba contraria a lo establecido en el artículos 5 y 31 fracción IV Constitucionales, puesto que tal interpretación impidió que la quejosa realizara actividades necesarias para la consecución de su objeto social, por lo que era necesario que la Sala Fiscal ejerciera un control de la convencionalidad o difuso de la constitucionalidad, debiéndose aplicar una interpretación *pro homine*.

- b)** Que su intención no era que declarar inconstitucional dicho precepto normativo, sino que se ejerciera el control de convencionalidad ex officio y se aplicara el principio *pro homine* a su favor, por tanto, requirió que, se realizara una interpretación conforme, a fin de que el requisito de “descripción del servicio”, al que se refiere el 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación sea interpretado de acuerdo con 2 principios: el de seguridad jurídica y el de proporcionalidad.
- c)** Que solicitó el ejercicio del control de la convencionalidad ex officio, en virtud de que la tercera interesada y la Sala Responsable, realizaron interpretaciones distintas a un mismo precepto normativo.
- d)** Que no combatía la inconstitucionalidad del 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, es decir, del establecimiento de los requisitos formales, sino que lo que impugnaba era la falta de lineamientos para tener por satisfecho el requisito relativo a la descripción del servicio.
- e)** Que el precepto normativo reclamado resultaba contrario a los principios de seguridad jurídica, así como, el de la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, al de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria.

En ese sentido, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito, resolvió no otorgar el amparo y protección de la justicia a la quejosa, por lo que, en consecuencia, interpuso un recurso de revisión del que tuvo conocimiento la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, misma que resolvió lo siguiente:

- a.** Que la porción normativa citada no resultaba violatoria a los derechos fundamentales de seguridad jurídica, de legalidad, de proporcionalidad y equidad tributaria y del principio de interdicción de la arbitrariedad.
- b.** Que en lo que se refiere a los argumentos relativos a que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación resultaba violatorio a los principios de legalidad y seguridad jurídica, ya habían sido resueltos en el amparo directo en revisión 3858/2014, -precisado en el inciso a) anterior-, y que de forma semejante en el presente caso, de sus antecedentes se advierte que la Sala Responsable estimó correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara las deducciones que la quejosa realizó en determinado ejercicio, puesto que los comprobantes exhibidos para tal efecto no cumplían con los requisitos establecidos en dicho precepto normativo, es decir, de la “descripción” de los servicios.
- c.** Que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación resulta apegado a los principios de legalidad y seguridad jurídica, puesto que dicha Segunda Sala sostuvo que la citada porción normativa no generaba incertidumbre jurídica, toda vez que el término “describir” no resulta ambiguo,

pues es de uso común y de fácil comprensión, pues de las 3 acepciones que reconoce el diccionario de la Real Academia Española, existe el elemento esencial de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades.

- d.** Asimismo, que no vulneraba el principio de legalidad tributaria, pues éste se vincula con los elementos esenciales del tributo, aunque a través del comprobante fiscal se pretenda acreditar o deducir cierta operación, lo cierto es que, no se sigue que el cumplimiento formal contenido en el documento se vincule de forma directa con la base del tributo, pues la tenencia de aquel se encuentra sujeta a la comprobación de aquella operación.
- e.** Que dicha disposición no afecta el derecho que tiene el contribuyente para deducir determinada operación, sino que únicamente establece una condición para comprobar que éste se realizó y, en su caso, el ejercicio del derecho a la deducción o acreditamiento.
- f.** Que lo asentado en el comprobante fiscal no restringía las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes fiscales exhibidos no amparan la transacción realizada, pueden requerir toda la información atendiendo a dicha transacción en particular, y en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente atendiendo a las situaciones fácticas de cada asunto.
- g.** Por lo tanto, compete a la autoridad hacendaria determinar la procedencia de la transacción que se pretende y la eficacia del documento comprobatorio, en el entendido de que éste podrá ser rechazado si existiera diverso motivo para ello, en tanto que el comprobante fiscal solamente demuestra la posible realización de un gasto o erogación.
- h.** No resulta contrario al principio de proporcionalidad, dado que, aunque a través del comprobante fiscal se pretenda acreditar una operación que sea susceptible de ser considerada para efectos de su deducción o acreditamiento, de ello no se sigue que el cumplimiento formal contenido en el documento se vincule con la base del tributo, ya que la tenencia del comprobante se encuentra sujeta a comprobación.
- i.** Que no era contrario al principio de equidad tributaria, en virtud de que el precepto combatido prevé el cumplimiento de una obligación de carácter formal y en ese sentido tal disposición tiene como fin que la autoridad hacendaria pueda comprobar la autenticidad en las operaciones que se reflejan en los comprobantes fiscales y de ello no se sigue el cumplimiento formal contenido en el documento se vincule con la base del tributo, ya que la tenencia de aquél se encuentra sujeto a la comprobación de que aquella operación se ha realizado efectivamente de modo que no rige dicho principio, en virtud de que no se vincula con los elementos de la contribución.

- j. Que dicha porción normativa no vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad, por no ser arbitrario o excesivo, en tanto que responde al control que debe tener la autoridad hacendaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, de tal manera que, pueda servir para saber cómo se vincula el comprobante fiscal con el servicio que ampara.

De todo lo anteriormente narrado, podemos observar que, tanto el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito, como la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, resolvieron no amparar a la entonces quejosa, puesto que, a su consideración el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación no resultaba contrario a los principios de seguridad jurídica, de legalidad, de proporcionalidad y equidad tributaria, así como, del principio de interdicción de la arbitrariedad, a grandes rasgos por lo siguiente:

Que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, en específico en su locución “descripción”, no resultaba ambiguo, en virtud de que es una palabra de uso común, y de conformidad con el diccionario de la Real Academia Española se debe entender como la delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal.

No resultaba contrario al principio de legalidad, en virtud de que el cumplimiento de ese requisito formal no incide en los elementos esenciales del tributo de conformidad con el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Asimismo, no resulta contrario al principio de proporcionalidad y equidad tributaria, en tanto que el cumplimiento de dicho requisito formal no incide en la base tributaria de los contribuyentes, máxime que dicho comprobante fiscal se encuentra sujeto a comprobación de las autoridades fiscales, a efecto de dilucidar si los servicios se llevaron a cabo o no.

En esa línea tenemos que la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal determinó que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación no es contrario a los principios fundamentales de seguridad jurídica, de legalidad, de proporcionalidad y equidad tributaria y del principio de interdicción de la arbitrariedad, por lo que **el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, se cumple realizando una delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal.**

Ahora bien, y teniendo en cuenta los antecedentes de los asuntos que llevaron a la Segunda Sala a tal determinación, a continuación, se realizará una breve reseña de lo resuelto por dicha Sala en la contradicción de tesis 232/2017, en lo que se refiere a la segunda interrogante:

5.2. Segunda Interrogante ¿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?

Derivado de los pronunciamientos anteriormente descritos por parte de la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, es que ésta tuvo por satisfecha la primera interrogante respecto a cómo se cumple con el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, por lo tanto, dicho criterio igualmente aplicaba para el caso de la contradicción de tesis que nos ocupa.

Por lo que, la descripción de la idea general del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, implica que sea de manera general, pues dada la multicitado de servicios que son susceptibles de prestarse entre privado, por lo que, lo importante es que se dé a conocer en que consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

A continuación, para realizar el análisis a la segunda interrogante -relativa si el cumplimiento del requisito únicamente debe contar el comprobante fiscal o es susceptible de detallarse en documento distinto-, la Segunda Sala sostuvo lo siguiente:

- i. Que, -al resolver los amparos en revisión 51/2015, 302/2015, 354/2015, 361/2015, 972/2015 y 1015/2016-, ya había precisado que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditaban el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.
- ii. Que, los comprobantes fiscales digitales 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 y verificables de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto.
- iii. Los comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios, no obstante, no todos los comprobantes fiscales puede ser medios de convicción, si no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación o en general con las leyes fiscales.
- iv. Que en la jurisprudencia 2a./J. 160/2005³⁴, esa Segunda Sala ya señalado que el adquirente de bienes o usuario de servicios tenía la obligación de

³⁴ Tesis: 2a./J. 160/2005 de rubro “**COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN**”, visible en la gaceta del

verificar que el comprobantes fiscal respectivo cumpliera con los requisitos formales exigidos, en específico los contenido en la fracción I del artículo 29-A, pues de ello dependerá la procedencia de la deducción, o en su caso, del acreditamiento del tributo y que dicho cercioramiento sólo vinculaba al contribuyente a favor de quien se expide el documento.

- v. Posteriormente esa Sala, -en la jurisprudencia 2a./J. 35/2008³⁵-, se pronunció en el sentido de que la obligación de verificar los datos de los comprobantes fiscales no vinculaba al contribuyente, -a favor de quien se expidió la factura-, a constatar el debido cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, entre los cuales, se encontraba el señalamiento relativo a si el pago de la contraprestación se hacía en una sola exhibición o en parcialidades.
- vi. Que una nueva reflexión, llevó a la Segunda Sala a apartarse de la jurisprudencia 2a./J. 161/2005, pues el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto al cambio de domicilio y no se encuentre localizable, no trae como consecuencia que sean nulos o carezcan de valor probatorio. (Jurisprudencia 2a./J. 87/2013³⁶).
- vii. Lo anterior, no impide las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes fiscales no amparan la transacción realizada, pueden requerir más información, y en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento.
- viii. En ese mismo contexto, en la jurisprudencia 2a./J. 113/2014³⁷, esa Segunda Sala precisó que tratándose de comprobantes fiscales, la obligación del contribuyente en términos del artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, se limita a verificar que: a) el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos; y b) contengan impreso el número de folio, el lugar y las

Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, 176363, Segunda Sala, Tomo XXIII, enero de 2006, Pág. 762, Jurisprudencia (Administrativa).

³⁵ Tesis: 2a./J. 35/2008 “**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.**”, visible en la gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, 170111, 5 de 5, Segunda Sala, Tomo XXVII, marzo de 2008, Pág. 150, Jurisprudencia. (Administrativa)

³⁶ Tesis: 2a./J. 87/2013 (10a.) de rubro “**COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)]**.”, visible en la gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, 2003939, 4 de 4, Segunda Sala Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, pág. 717, Jurisprudencia (Administrativa).

³⁷ Tesis: 2a./J. 113/2014 (10a.) de rubro “**COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.**”, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, 2008153, 1 de 1, Segunda Sala, Libro 13, diciembre de 2014, Tomo I, Pág. 339, Jurisprudencia (Administrativa).

fechas de impresión y de expedición, así como los datos del impresor autorizado.

- ix. Lo anterior, toda vez que el cercioramiento del cumplimiento material de la obligación de que aquéllos sean impresos por un establecimiento autorizado constituye una obligación a cargo del tercero que los expide que no puede trascender su esfera jurídica del contribuyente, pues su deber se reduce a verificar los datos contenidos en el comprobante.

Así, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, concluyó que, la respuesta a la segunda interrogante relativa a si el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, es susceptible de constar en un documento distinto al comprobante fiscal es:

Por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto al mismo, es decir, al servicio, uso o goce que ampare; pero **excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce.**

La descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general debe de cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitando en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente y, atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, **es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene la finalidad determinar que integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.**

Existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en un documento distinto al comprobante fiscal, el cual tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce y que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante el comprobante fiscal correspondiente se solicite.

5.3. Crítica a la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017

Ahora bien, tal y como se precisó al inicio del presente capítulo, a continuación, se realizará un análisis y crítica respecto a la ejecutoria de la Segunda Sala de nuestro

máximo Tribunal, respecto a las 2 respuestas a las interrogantes planteadas para resolver la contradicción de tesis **232/2017**, suscitada entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

Tal y como se podrá advertir de los capítulos anteriores del presente trabajo, el análisis de la ejecutoria que nos ocupa, se hará en función de lo siguiente:

Si las respuestas a las 2 interrogantes otorgadas por la Segunda Sala, respetan o respetarán, -cuando sea aplicada por las autoridades fiscales-, el principio de seguridad jurídica, pero es específico, de su vertiente de la interdicción de la arbitrariedad.

Si bien es cierto, los principios estudiados dentro del contenido del presente trabajo, también resultan relevantes, también lo es que, en la actualidad, las decisiones, tanto del Poder Judicial como de nuestras autoridades fiscales, han soslayado el principio de interdicción a la arbitrariedad, concentrándose, -por política fiscal-, en los contenidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

No obstante, considero que, el principio de interdicción de la arbitrariedad es el principio sobre el cual descansa nuestro derecho, -seguridad jurídica-, pues se traduce en la aplicación correcta de nuestro sistema jurídico por parte de nuestras autoridades, en el que no tienen cabida los caprichos o los razonamientos sin sustento legal, que, en ocasiones pudieren escudarse en las facultades discrecionales, lo cual, -como ya se ha advertido-, no deben confundirse, aún y cuando la línea pudiese ser muy delgada.

En ese sentido, el Poder Judicial, en su función de protector de los derechos fundamentales, debe cuidar para que la línea entre lo discrecional y lo arbitrario, no sea traspasada por las autoridades hacendarias, y tener presente que, nuestro sistema jurídico cambia, y con ello, las relaciones estado – gobernados.

En esa línea de argumentación, y en lo que corresponde a la **PRIMERA INTERROGANTE**, consideramos que, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, **debió haber realizado un nuevo estudio y análisis**, puesto que, las actuaciones, tanto de las autoridades fiscales como de los contribuyentes han evolucionado con el tiempo, y, por tanto, las nuevas interpretaciones realizadas por el Poder Judicial, tienen que avanzar y actualizarse. Asimismo, consideramos que la Sala realizó un estudio limitado en cuanto a los alcances del verbo “describir”, pues, dicha interpretación resulta imprecisa y contraria al principio de seguridad jurídica, tal y como se expone a continuación:

Tenemos que, la Segunda Sala, al realizar el análisis a la primera interrogante, resuelve que ésta ya se había pronunciado al respecto en los amparos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, -señalados anteriormente-, y mediante los cuales concluyó que el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación respecto a la locución “describir”, se cumplía realizando una delimitación

de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal.

No obstante, que en el amparo directo en revisión 1622/2016, dicha Sala realizó un análisis respecto a la inconstitucionalidad de dicho precepto normativo y concluyó que no resultaba contrario a los principios Legalidad, Seguridad Jurídica, Proporcionalidad y Equidad Tributaria; de igual manera, determinó que el cumplimiento del requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación se cumplía dando los elementos esenciales que dieran una idea general.

En esa tesitura, la Segunda Sala al enfocarse sólo en el análisis de la inconstitucionalidad de dicha porción normativa, realizó una labor de interpretación limitada respecto al alcance del verbo “describir”, puesto que, pudo haber ocupado los diversos métodos de interpretación, -sistemática, histórico, teológico, entre otros-, a efecto de entrañar el debido sentido de dicha locución para asegurar una interpretación exhaustiva y más apegada a derecho; sin embargo, dicha Segunda Sala, se basó solamente en la definición que otorga el diccionario de la Real Academia Española, lo cual, consideramos vulnera el principio de seguridad jurídica contenido en los artículos 14 y 16 de nuestra constitución.

Es decir, pudo realizar una debida labor de interpretación íntegra, tomando en consideración diversos aspectos, tales como el contexto, el fin que se logra con el comprobante fiscal, y, por supuesto, utilizar los diversos métodos de interpretación anteriormente mencionados, y de esta manera, pudo válidamente llegar a una conclusión más sólida y delimitada, fijando los lineamientos y alcances respecto al verbo “describir”, pues como se advirtió, el análisis realizado por la Segunda Sala, resulta igual de vago y general, tal y como en un inicio lo plantearon los contribuyentes en los diversos amparos directos en revisión.

De esta manera, se desprende del análisis a la ejecutoria de mérito que, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal sólo examinó el concepto que el diccionario de la Real Academia Española otorga para el verbo “describir”, es decir, sólo se centró en dicha concepción, y no realizó siquiera un examen, del porque su conclusión resultaba acertada para resolver la problemática en relación con cómo se satisfacía el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

No obstante que, la Segunda Sala adujo que el verbo “describir”, es una palabra de uso común, lo cierto es que, dicho órgano del Poder Judicial **no sólo debió haber analizado dicha locución a partir del concepto que le otorga el diccionario de la Real Academia Española**, puesto que resulta extenso y ambiguo, y debió realizar una interpretación en la que se definieran claramente los alcances y lineamientos, así como, un acotamiento de lo que pudiere considerarse dentro del verbo “describir”, y con ello evitar que, tanto las autoridades, como los contribuyentes concibieran una interpretación totalmente distinta a la efectuada por la citada Sala.

Se dice lo anterior, puesto que, puede suceder que para un contribuyente su comprobante fiscal cumple con el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, pues contiene la descripción de aquellos elementos esenciales que den la idea general del servicio que se prestó, mientras que, para las autoridades fiscales esa descripción pudiere resultar contraria a lo establecido por la Segunda Sala, pues a su consideración, no pudiere contener los elementos esenciales necesarios para dar por satisfecho dicho requisito.

Es por ello que, se insiste que la Segunda Sala debió realizar un nuevo análisis de la primera interrogante en la que **i)** hubiere realizado una interpretación completa y exhaustiva en cuanto a los alcances del verbo “describir”, utilizando los diversos métodos de interpretación que al efecto son permitidos, y no sólo atender al significado que prevé el diccionario de la Real Academia Española; y **ii)** debió haber delimitado y acotado aquello que se encuentra previsto dentro del verbo “describir” a efecto de conocer cómo se tiene por satisfecho el requisito contenido en la porción normativa anteriormente citada.

De igual manera, consideramos que un tema importante por el cual la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal debió de haber realizado un nuevo análisis a la primera interrogante, es el relacionado con el actuar de las autoridades fiscales en los últimos años.

En efecto, las actuaciones de las autoridades fiscales se han tornado excesivamente arbitrarias, por lo que una nueva interpretación del alcance del verbo “describir”, otorgaría seguridad y certeza jurídica a los gobernados, pues dicha interpretación se encontraría más ajustada a derecho, y por supuesto a la actualidad y a la realidad, evitando así la arbitrariedad.

Por lo tanto, estimamos que, la primera interrogante ya estudiada por la Segunda Sala **resulta limitada**, y no observa una exhaustividad en su labor de interpretación, pues dicho fallo, propicia la arbitrariedad, y comportamientos caprichosos por parte de las autoridades fiscales.

Se dice lo anterior, pues la resolución de la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, se limita a concluir que el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación se cumple haciendo una “delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal”, lo cual resulta extenso y vago, da entrada a la arbitrariedad, y lejos de otorgar una respuesta a una interrogante, lo torna oscuro e impreciso que da a lugar a diversas interpretaciones.

Por otro lado, estimamos que, -contrario a lo resuelto por la Sala-, el rechazo de una deducción (Impuesto sobre la Renta), o la improcedencia de un acreditamiento (Impuesto al Valor Agregado) por parte de las autoridades hacendarias, so pretexto de un supuesto incumplimiento al requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, efectivamente contraviene los principios de

seguridad jurídica, legalidad, así como los de proporcionalidad y equidad tributarias, pues como se explicó, el cumplimiento o incumplimiento de un requisito formal dependerá de la libre apreciación de las autoridades fiscales, amparándose en el pronunciamiento realizado por la Segunda Sala, lo que conlleva que dichas autoridades hacendarias actúen de manera amplia infringiendo el principio de interdicción de la arbitrariedad.

Así, ese intento de labor interpretativa por parte de la Segunda Sala en la ejecutoria de la contradicción de tesis que nos ocupa, resultó la justificación de las autoridades fiscales para llevar a cabo diligencias caprichosas, pues tan imprecisa es la manera en que se puede dar cumplimiento al requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, que rechazan deducciones o la procedencia de acreditamientos de forma arbitraria, basándose en que el comprobante fiscal no contiene “aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal”.

Así, tal y como se advirtió, ni las autoridades fiscales, ni los contribuyentes tienen la idea concreta de cómo cubrir el citado requisito (aún y con el pronunciamiento de la Segunda Sala), por lo que, se le da entrada a la arbitrariedad, en el rechazo de deducciones, así como a la improcedencia de los acreditamientos, y en consecuencia, inciden totalmente en la capacidad contributiva de los gobernados, y en general en los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por otro lado, en lo que se refiere al principio de legalidad tributaria, la Segunda Sala concluyó que, el cumplimiento del requisito del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, no resultaba contrario al principio de legalidad tributaria, toda vez que, dicha porción normativa no tenía un impacto en los elementos esenciales de las contribuciones.

Lo anterior resulta impreciso, puesto que contrario a lo resuelto por la Segunda Sala, el cumplimiento formal contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, no prevé más allá que el realizar la “descripción” del servicio o bien que ampare el comprobante fiscal, y no de la manera en que lo interpreta la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues dicho requisito formal debe encontrarse expresamente previsto y delimitado en las leyes tributarias, máxime que se trata de un requisito que incide directamente en la capacidad contributiva del gobernado, por lo que es inconcuso que efectivamente contraviene el principio de legalidad (de ahí la importancia de realizar una labor de interpretación exhaustiva).

En otras palabras, el cumplimiento de obligaciones de carácter formal, sí impacta de forma directa a la base del tributo, como ocurre en el caso del Impuesto sobre la Renta, o en el caso, de la improcedencia del acreditamiento en lo que corresponde al Impuesto al Valor Agregado, por lo que, su cumplimiento debe encontrarse claramente y delimitado en las leyes fiscales, y con ello, evitar el exceso por parte de las autoridades hacendarias.

Por último, contrario a lo resuelto por la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, el que las autoridades fiscales rechacen una deducción derivado de que a su juicio y apreciación no se encuentra debidamente “descrito” el servicio o bien, sí vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, pues dicho rechazo de deducciones impacta directamente en la base gravable del contribuyente, obligándolo a tributar de una manera disconforme a su realidad económica.

En resumen, considero que, aún y con un pronunciamiento de la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, respecto que debe entenderse por el verbo “describir”, así como del alcance del mismo, las autoridades fiscales darán, -para cada auditoría en particular-, una “interpretación” distinta, pues como se advirtió, el pronunciamiento de la Segunda Sala sigue siendo impreciso y general, e introduce la arbitrariedad y exceso de las autoridades hacendarias.

No es óbice para concluir todo lo anterior, el hecho de que la “descripción” contenida dentro de los comprobantes fiscales, es una obligación imputable totalmente al emisor de la factura, por lo que, el hecho de que la autoridad hacendaria rechace una deducción o la improcedencia del acreditamiento, repercute totalmente en una obligación que no se encuentra a cargo del receptor, por lo que, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal debió tomar en cuenta tal circunstancia, y haberse pronunciado al respecto, y con ello, evitar arbitrariedades futuras por parte de las autoridades fiscales.

Se dice lo anterior, puesto que el adquirente de los servicios que pretende dar efectos fiscales a los comprobantes fiscales, no se encuentra obligado a verificar que el emisor de la factura realice una “descripción”, de acuerdo con criterio de la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, o de acuerdo con la apreciación que pudiere tener el fisco, por ello, el órgano del Poder Judicial anteriormente citado, debió haber realizado un nuevo análisis en el que hubiere tomado en cuenta diversas cuestiones, que en su momento no apreció.

Ahora bien, en lo que se refiere a la **segunda interrogante**, tenemos lo siguiente:

La Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, resolvió que el requisito establecido en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, puede detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce, y dicho documento resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite, **pronunciamiento, que de igual manera, consideramos impreciso e incompleto, además de que propicia la entrada a la arbitrariedad**, en virtud de lo siguiente:

Últimamente, se ha advertido que, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales se han extralimitado en sus facultades, pues no sólo el comprobante fiscal es insuficiente para poder demostrar que en realidad

se llevaron a cabo los servicios, o se realizaron las operaciones que se amparan en él, sino que además requieren documentación, -excesiva-, que soporte dicha operación.

En esa línea, y a efecto de que las autoridades fiscales puedan determinar el rechazo o procedencia de una deducción, (en el caso del Impuesto sobre la Renta), así como, determinar la procedencia del derecho de acreditamiento (Impuesto al Valor Agregado), éstas solicitan documentación que pueda amparar la efectiva realización de la operación, -distinta evidentemente a los comprobantes fiscales-, que no se encuentra en poder del contribuyente, pues la documentación con la que cuenta éste variará derivado de la naturaleza de cada operación, y cuya omisión en proporcionarla a las autoridades hacendarias podría conllevar al rechazo de los efectos fiscales que el contribuyente otorgó a esos comprobantes fiscales, lo cual resulta contrario al principio de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad.

Así las cosas, las autoridades hacendarias, -en aras de tener certeza de que la transacción realmente fue realizada-, solicitan documentación, -excesiva-, que compruebe la **“materialidad”** de los servicios llevado a cabo, o de la efectiva entrega del bien que ampara el comprobante fiscal.

Como sabemos, la materialidad consiste en demostrar la efectiva recepción de los servicios, o en general, de la operación, que den certeza a la autoridad fiscal que no se simularon operaciones que permitan al contribuyente erosionar su base gravable.

En ese contexto, las autoridades fiscales concluyen sus facultades de comprobación, rechazando deducciones que, evidentemente resultan necesarias para cumplir con el objeto social de cada contribuyente en particular, so pretexto de que éste no demostró la “materialidad” de las operaciones.

Por tanto, el que un contribuyente no llegue a demostrar la materialidad, implica la entrada a la arbitrariedad, pues las autoridades fiscales solicitan un cúmulo de información, que, en ocasiones, no se encuentra en poder del contribuyente, e incluso, solicita documentación que cumpla requisitos muy específicos que no se encuentran previstos en las leyes, *i.e.* que los contratos de servicios se encuentren protocolizados ante fedatario público.

Al respecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente –en el criterio sustantivo 44/2013/CTN/CS-SASEN³⁸-, se ha pronunciado, en el sentido de que, al momento de ejercer facultades de comprobación, las autoridades fiscales deben atender ciertos principios, entre los cuales, destaca el principio de proporcionalidad, el cual implica que la autoridad no debe formular requerimientos excesivos o

³⁸ Criterio sustantivo publicado en la página de internet de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuyo rubro a la letra dispone “FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS, LA AUTORIDAD DEBE ATENDER A DETERMINADOS PRINCIPIOS PARA LOGRAR LA TUTELA EFECTIVA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.”

innecesarios, como podrían ser aquéllos que no se relacionen con la revisión o de información de difícil obtención cuya necesidad no se justifique claramente.

En ese contexto, y advirtiendo que el actuar de las autoridades fiscales en los últimos años, ha sido arbitrario, pues solicitan información y documentación fuera del alcance del contribuyente, y el no proporcionarla implica que se rechacen los efectos fiscales que se pretendían dar a los comprobantes fiscales.

Dicho rechazo, es fundado, -equivocamente-, en el artículo 27, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues al no demostrarse la “materialidad” de la realización de los servicios, conlleva a que dicho gasto no se considere estrictamente indispensable para las actividades del contribuyente, aún y cuando sea inconcuso que las deducciones se encuentran íntimamente vinculadas para la consecución del objeto social del contribuyente.

Tal y como se advirtió en líneas que anteceden, el concepto de “materialidad” y el principio de “indispensabilidad”, son conceptos distintos, pues la materialidad implica la efectiva recepción o realización de los servicios cuya deducción realizan los contribuyentes en términos del artículo 27, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por su parte, -y como se ha pronunciado el Poder Judicial- el principio de indispensable, se encuentra estrechamente vinculada con la consecución del objeto social de la empresa.

Por lo que, el hecho de que un contribuyente no demuestre la “materialidad” de las operaciones, ello no implica que dicha erogación no sea un gasto “estrictamente indispensable”, pues como se ha mencionado se trata de conceptos totalmente distintos.

Ahora bien, en virtud de que la “materialidad” de las operaciones no se encuentra prevista en las leyes tributarias, (pues el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sólo ampara la inexistencia o simulación de operaciones), las autoridades hacendarias fundamentan erróneamente el rechazo de efectos fiscales que se le pretende dar a los comprobantes en el artículo 27, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues equivocadamente concluyen que los conceptos de “materialidad” y “estricta indispensable se encuentran vinculados, situación que debió ser observada por la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, pues tan actuar es contrario al principio de interdicción de la arbitrariedad.

Es por ello, que insistimos en el presente trabajo, que la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal en la ejecutoria de mérito debió acotar los documentos que pudieren contener el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, pues su pronunciamiento resultó general, en virtud de que no se tiene certeza de qué documentos se pueden considerar para tener por cumplimentado el requisito señalado anteriormente.

Con lo anterior, los contribuyentes hubieren tenido certeza de que las autoridades hacendarias no requerirán información excesiva y fuera de su alcance, pues

realizando un acotamiento de los documentos que éstas pueden solicitar se protegería el principio de seguridad jurídica en su vertiente de interdicción a la arbitrariedad, pues ello implicaría también que con dichos documentos demostrarían la efectiva realización de las operaciones.

Por tanto, consideramos que, **la determinación de la Sala resulta imprecisa e incompleta**, pues pudo válidamente haberse pronunciado de una forma exhaustiva que no diera pauta a las autoridades fiscales para actuar de manera arbitraria, delimitando que los documentos o el documento que puede contener la “descripción”, contenida en la porción normativa antes citada, puede reunir los requisitos esenciales que para tal efecto exigen las leyes, y ello no significa que las autoridades fiscales puedan requerir información excesiva, y que además, pidan que reúnan requisitos que ni las propias leyes prevén.

Asimismo, consideramos que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debió haber delimitado los documentos que debieren contener el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, es decir, haber señalado un margen o establecer un lineamiento que permita saber al contribuyente, el tipo de documentación que posiblemente pudiere ser requerido por las autoridades hacendarias, y con ello evitar la arbitrariedad por parte de éstas al momento de solicitar información en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Es por lo anterior, que la Segunda Sala, debió realizar un análisis en el que concluyera que, si bien es cierto que el requisito de “descripción” contenido en la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación es susceptible de contenerse en documento diverso, también lo es que, debe atenderse a la naturaleza de la transacción, y una vez analizada la operación, entonces solicitar la información pertinente a efecto de corroborar que efectivamente el servicio, o el bien que ampare se llevó a cabo, pues solicitar información que no sea acorde con la transacción o que no se encuentre en poder del contribuyente, es excesivo y viola a todas luces el principio de seguridad jurídica en su vertiente de interdicción a la arbitrariedad.

Es por ello que, consideramos que, en lo que se refiere a la segunda interrogante, la Sala **realizó un análisis parcial del caso en concreto**, pues, como acertadamente lo resolvió la Segunda Sala, el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, relativo a la “descripción” del servicio o bien que ampare, es susceptible de contenerse en documento adverso, también debió haberse pronunciado que, ello no implica que las autoridades fiscales al momento de ejercer sus facultades de comprobación, puedan requerir información y documentación de manera arbitraria, pues debe de atenderse la naturaleza de la operación en cuestión, y derivado de ello, solicitar la información que permita conocer que efectivamente fue llevada a cabo.

Asimismo, lo anterior, no significa que, las autoridades fiscales, puedan solicitar la información que a su apreciación deba tener en su poder el contribuyente, pues es inconcuso que, para ciertas operaciones, no se celebró contrato alguno, o se

desconocen ciertos datos que sólo se encuentran en poder del prestador de servicios, pues para ello, la Segunda Sala debió advertir o delimitar hasta qué punto las autoridades fiscales podrán solicitar información que cumpla con el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, respetando en todo momento el principio de interdicción de la arbitrariedad, y con ello, darle certeza al gobernado de que las autoridades fiscales no solicitarán información que pueda no encontrarse en su poder.

Es por lo anterior que, la Sala de igual manera debe garantizar a los contribuyentes que en todo momento será respetado el principio de seguridad jurídica, pues no tendrán cabida las conductas caprichosas por las autoridades, pues éstas en su intento de corroborar la “materialidad” de los servicios, requieren información y documentación excesiva, que resulta contrario al principio de interdicción de la arbitrariedad.

En ese sentido, consideramos que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, **no atendió debidamente a la problemática en los criterios sustentados** entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, en virtud de que:

1. En lo que se refiere a la **primera interrogante**, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, debió haber realizado un nuevo estudio y análisis, pues se desprende que, del proporcionado al resolver los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, sólo se advierte el análisis del verbo “describir” del concepto que otorga para tal efecto el diccionario de la Real Academia Española;

Asimismo, debió realizar una nueva labor interpretativa, ocupando los diversos métodos de interpretación con el fin de dar mayor alcance y fijar un lineamiento a seguir para dar por satisfecho el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

2. En lo que corresponde a la segunda interrogante, la Sala debió fijar que, si bien es cierto que el requisito contenido en la porción normativa anteriormente citada es susceptible de contenerse en documento diverso, también lo es que, debe atenderse a la naturaleza de la operación en particular, y delimitar que documentos pueden considerarse a efecto de poder demostrar la efectiva realización de la operación.

Asimismo, debió pronunciarse en el sentido de que, lo anterior no implica que las autoridades hacendarias puedan requerir documentación excesiva o fuera del alcance del contribuyente, ni que pidan que dicha documentación reúna ciertos requisitos que ni las propias leyes prevén.

En ese sentido, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal pudo válidamente proteger el principio de seguridad jurídica en su vertiente de interdicción de la

arbitrariedad, y con ello, otorgarle seguridad jurídica al gobernado, pues tendrá certeza del límite del requerimiento de información dentro del ejercicio de facultades de comprobación del fisco.

5.4. Crítica a la jurisprudencia derivada de la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017

Como se ha estudiado a lo largo del presente trabajo, y derivado del estudio realizado por la Segunda Sala en lo que se refiere a la contradicción de criterios sustentados entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, se emitió la tesis 2a./J. 161/2017 (10ª.), misma que debe prevalecer como jurisprudencia:

“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN. El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que

puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.”

Localización: Décima Época, 2015945, Segunda Sala, Jurisprudencia, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 50, enero de 2018, Tomo I, Materia(s): Administrativa, Página: 355.

Del anterior criterio jurisprudencial emitido por la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, podemos advertir que, el rubro y cuerpo resultan contradictorios entre sí, por lo siguiente:

Como se desprende, el rubro del criterio jurisprudencial antes citado, a la letra dispone: “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.**

Por su parte el cuerpo de la tesis dispone lo siguiente: “(...) **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.

En virtud de lo anterior, por una parte, el rubro del criterio jurisprudencial 2a./J. 161/2017 (10ª.), señala que la “descripción” del servicio no implica que sus pormenores puedan constar en documento distinto, mientras que, en el cuerpo se sostiene que sí es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto.

Por tanto, podremos observar que, la tesis jurisprudencial 2a./J. 161/2017 (10ª.), en su redacción produce inseguridad jurídica a los contribuyentes, pues por un lado sostiene que la descripción del servicio no se puede contener en documento distinto, y por otro lado, la posibilidad de que sus pormenores se encuentren en documento diverso.

No sólo podemos observar una falta de estudio por parte de la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal en lo que se refiere a las 2 problemáticas planteadas, sino además una falta en la redacción en la tesis jurisprudencial, lo que es contrario al

principio de seguridad jurídica, pues por una parte sostiene una imposibilidad, y por otra una permisión.

Por lo anterior, y en conclusión creemos que el análisis en general de la ejecutoria que nos ocupa por parte de la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, no resultó exhaustiva, pues la misma advierte un estudio incompleto que conllevó a conclusiones imprecisas.

Derivado de la falta de estudio señalada en el párrafo que antecede, es que, consecuentemente, la Sala en comento observó una falta de técnica jurídica para la redacción del criterio que prevalece como jurisprudencia, y que como fuente de derecho tendría además que proteger el principio de seguridad jurídica, pues la finalidad de establecer jurisprudencia es darle certeza al gobernado de que no le serán aplicados en su perjuicio criterios contradictorios.

6. CONCLUSIONES

1. Consideramos que en lo que se refiere a la respuesta a la primera interrogante, relativa a la interpretación y alcances de la locución “describir” contenida en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, la Segunda Sala de Nuestro máximo Tribunal debió haber realizado un nuevo estudio y análisis, pues nuestro sistema jurídico avanza y con ello las relaciones estado – gobernados.

Se dice lo anterior, ya que los pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, -en Pleno o en Salas-, deben otorgar seguridad jurídica a los gobernados, por lo que, dichos pronunciamientos deben encontrarse acorde a las situaciones jurídicas actuales.

2. En ese sentido, y en aras de otorgar seguridad jurídica a los gobernados, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debió realizar un nuevo pronunciamiento, en el que, no sólo se enfoque en la inconstitucionalidad o constitucionalidad de la porción normativa debatida, sino fijar los alcances, límites, y lineamientos, a través de los cuales se dará por cumplido el requisito contenido en el artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación, realizando una profunda labor interpretativa ocupando los diversos métodos de interpretación que para ese efecto puede allegarse.

Lo anterior, toda vez que, el pronunciamiento de la corte en relación al verbo “describir” contenido en el precepto normativo antes señalado, fue vago, impreciso y general, pues sólo se limitó a concluir que, de conformidad con el concepto que le otorga el diccionario de la Real Academia Española, tal requisito se cumple realizando una delimitación de aquellos elementos

esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal, lo cual, genera inseguridad jurídica y permite la arbitrariedad.

3. A nuestra consideración el pronunciamiento de la Sala, resulta contrario al principio de legalidad, pues el verbo “describir” contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, no establece expresamente que dicho requisito se cumple realizando una “descripción” de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal.
4. Como consecuencia de que la Sala realizó un pronunciamiento limitado, se permite se sostengan diversas interpretaciones en relación a cuáles son los elementos esenciales que den una idea general del servicio, puesto que, para un contribuyente, el comprobante fiscal da cumplimiento al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, y lo mismo pasa con la autoridad fiscal.
5. Asimismo, consideramos que, la mencionada Sala debió haber realizado un nuevo análisis y estudio del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, pues debe tomar en cuenta las actuaciones de las autoridades fiscales en los últimos años, pues dichos comportamientos se han tornado arbitrarios.
6. Por último, consideramos que el pronunciamiento no respeta el principio de exhaustividad que rige a las sentencias de los tribunales de nuestro país, pues el estudio de la Sala no comprende de manera completa el problema dilucidado, pues si bien es cierto que pretendió avocarse al estudio del alcance del verbo “describir”, lo cierto es que sólo se limitó a observar el significado que para tal locución contempla el diccionario de la Real Academia Española.
7. En lo que se refiere a la segunda interrogante, consideramos que, el mismo es igualmente limitado, pues éste da entrada a la arbitrariedad, en virtud de que, la Sala sólo se limita a considerar que el requisito contenido en el diverso 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, es susceptible de contenerse en documento distinto, -situación que consideramos acertada-, sin embargo, no delimita cuáles son los documentos que la autoridad hacendaria pudiere solicitar y que deberían de contener la descripción, y que se debe considerar la naturaleza de cada operación en particular.
8. Se dice lo anterior, toda vez que, las actuaciones de las autoridades fiscales se han tornado arbitrarias en los últimos años, en virtud de que, en el ejercicio de facultades de comprobación, solicitan documentación excesiva, y que no se encuentra en poder del contribuyente, y de no ser entregada por éstos, conlleva al rechazo de las deducciones o la improcedencia del acreditamiento.

- 9.** Por tanto, consideramos que en lo que se refiere a la segunda interrogante, el pronunciamiento de la Segunda Sala pudo haber sido más exhaustivo, en el sentido de que los documentos que puedan contener el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, debe de atender a la naturaleza de la operación, por lo que no es válido que las autoridades hacendarias soliciten información, que no estará en poder del contribuyente, puesto que **i)** no es necesario derivado de la transacción o servicio; **ii)** es documentación totalmente atribuible al proveedor.
- 10.** La Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal observa una falta de técnica jurídica en la redacción de la jurisprudencia, pues se advierte que en el rubro de ésta un impedimento, y en el cuerpo una posibilidad.
- 11.** Por último, consideramos que, la Segunda Sala de nuestro máximo tribunal no abordó la problemática de manera completa y exhaustiva, lo que implicó que sus pronunciamientos no fueran asertivos.

7. BIBLIOGRAFÍA

1. Alexy Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales* (Segunda edición, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2017).
2. Fraga Gabino, *Derecho Administrativo* (1ª edición, Porrúa, México 2007).
3. Garcia Nova César, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria* (1ª edición, Marcial Pons, Madrid 2000).
4. *Las garantías de la Seguridad Jurídica* (1ª edición, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2003).
5. Humberto Delgadillo Luis, *Principios de Derecho Tributario* (5ª edición, Limusa, México 2012).
6. De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano* (Vigésima octava edición, Porrúa, México 2012).
7. Argüello Rojas Luis Mariano, *El principio constitucional de Interdicción de la arbitrariedad* (Universidad de Costa Rica- Sede de Occidente, Revista Pensamiento Actual – Vol. 17 - No. 29, 2017).
8. R. Fernández Tomás, *De la arbitrariedad de la Administración* (3ra edición, Marcial Pons, Madrid 1999).
9. L. Manili Pablo, “La Seguridad Jurídica, una deuda pendiente” (1ra edición, Hammurabi, Buenos Aires 2011) 49-50.