



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

COMPROBANTES FISCALES. ANÁLISIS DEL REQUISITO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta

Lic. Thania López Flores

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

Índice

I.	Introducción.....	2
II.	Primera Sección. Antecedentes de la Jurisprudencia 2a./J. 161/2017.....	4
	a. Hechos.....	4
	b. Principios y Reglas involucrados en la ejecutoria	12
	1. Principios	14
	2. Reglas	15
III.	Segunda sección. Análisis doctrinal.....	18
	a. Principios constitucionales aplicables	18
	1. Principio de legalidad tributaria	20
	2. Principio de proporcionalidad tributaria.....	23
	3. Principio de equidad tributaria	26
	4. Principio de destino al gasto público.....	28
	5. Principio de seguridad jurídica.....	30
	b. Obligación fiscal	32
	1. Objeto de la obligación fiscal	32
	2. Elementos esenciales de la obligación fiscal.....	33
	3. Obligación fiscal elementos complementarios	37
	4. Comprobante fiscal digital.....	42
IV.	Tercera sección. Análisis crítico de la sentencia	44
V.	Conclusiones.	64
VI.	Bibliografía.....	64

I. Introducción.

El 20 de diciembre de 1991, el Legislador Federal introdujo en el Código Fiscal de la Federación el artículo 29-A el cual, según la exposición de motivos, tuvo por objeto regular de forma expresa los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales que expidan los contribuyentes por sus operaciones que no sean al público en general, entre otros, se señaló en la fracción V de dicho numeral, que los comprobantes fiscales debían señalar la cantidad y clase de mercancías o *descripción del servicio que amparen*. El requisito en cuestión fue motivo de impugnación por parte de algunos contribuyentes, lo que resultó en una contradicción de tesis, que fue resuelta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la que derivó el criterio que debe prevalecer con el carácter de jurisprudencia.

En el presente trabajo, se realiza el análisis tanto de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) de rubro "*COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.*", como de la ejecutoria que le diera origen, contenida en la contradicción de tesis 232/2017, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el pasado quince de noviembre de dos mil diecisiete.

Lo anterior, con el objeto fundamental de llevar a cabo el análisis doctrinal de los Principios y Reglas involucradas en la ejecutoria, entre otros, los principios legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad en relación con la regla de *estricta indispensabilidad*, a partir de los cuales se expresarán diversos argumentos en relación con la adecuación o no de la jurisprudencia resultante.

La tesis que se sustenta, se centra en la comprobación de que en la realidad social en que vivimos, aquellos llamados a la aplicación de las disposiciones fiscales, analizan y resuelven las cuestiones planteadas por los gobernados con estricto apego a las ideas y fines que responden a la particular valoración de los intereses subjetivos del gobierno en turno.

Es por ello que la justicia de los preceptos normativos a que deberán someterse los gobernados dependerá precisamente de esos intereses subjetivos, pues los gobernados no pueden hacer otra cosa más que someterse al imperio de la ley y aquellos que detentan la *autoridad* serán quienes juzguen si la actuación de los particulares en la aplicación de las disposiciones fiscales, resulta adecuada o no.

Así, no obstante que el ideal del sistema tributario en México encuentre sustento en las directrices constitucionales contenidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cierto es que, en la realidad fáctica, la aplicación de las disposiciones legales se sujeta a la

interpretación del funcionario y/o juez, magistrado o ministro, que esté verificando la aplicación de la norma de que se trate, llegándose al absurdo de que un simple requisito de forma anule por completo el derecho del contribuyente para aplicar una deducción o llevar a cabo el acreditamiento.

Es de reconocerse el esfuerzo que el Estado Mexicano realiza para tratar de contrarrestar dicha situación, mediante el establecimiento de procedimientos en los que se privilegie el análisis del fondo sobre la forma, sin embargo, en la experiencia de esta sustentante, dichos procedimientos resultarán infructuosos al aplicarse por aquellos que difícilmente cambiarán su postura para reconocer el verdadero derecho que asiste al contribuyente.

El tópico que aquí se analiza es del interés de los contribuyentes obligados al pago de impuestos en territorio nacional, puesto que la falta de cumplimiento de elementos de forma, en relación con los comprobantes fiscales, desencadena en una afectación en el cálculo de la utilidad y resultado fiscal al que deberá aplicarse la tasa de impuesto que corresponda.

En la primera sección de este trabajo se llevará a cabo el estudio de los antecedentes de la jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, desentrañando las razones que la llevaron a concluir que la descripción del servicio, debe estar contenida en el comprobante fiscal, 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.

En la segunda sección se analizarán las obligaciones de los contribuyentes en relación con los requisitos constitucionales que regulan la relación jurídica tributaria, para determinar la naturaleza y alcance de la exigencia contenida en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior aunado al análisis crítico sobre los puntos abordados en la ejecutoria que diera origen a la jurisprudencia.

Finalmente, en la tercera sección se expresarán las conclusiones en relación con los razonamientos empleados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la sentencia.

II. Primera Sección. Antecedentes de la Jurisprudencia 2a./J. 161/2017

Para una mejor comprensión de los argumentos que dieron origen a los criterios contendientes, a continuación, se presentan los hechos que se consideran más relevantes en torno a las cuestiones debatidas en por los tribunales colegiados contendientes.

a. Hechos

1. El 12 de enero de 2018, fue publicado en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación la jurisprudencia número 2a./J. 161/2017, la cual lleva por rubro *"COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN"*.

2. La jurisprudencia 2a./J. 161/2017, fue sustentada como resultado de la contradicción de tesis 232/2017, cuyo estudio y resolución estuvo a cargo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual a través de su sesión pública de 18 de octubre de 2017, delimitó el criterio que debía prevalecer en relación con el análisis y contenido del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

3. Del estudio a la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017, se advierte que los criterios analizados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resultaron de la divergencia entre los razonamientos empleados por los tribunales colegiados al momento de resolver una misma situación jurídica.

4. Los criterios contendientes fueron los siguientes:

- Tesis IV.2o.A.132 A (10a.), de rubro: *"COMPROBANTES FISCALES. LA 'DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO' A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN."*¹, aprobada por unanimidad de votos de los Magistrados integrantes del Segundo Tribunal Colegiado en Materia

¹ Tesis I.1o.A.180 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. IV, enero de 2018, p. 2167.

Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el amparo directo 475/2015, promovido por la quejosa Promáquina, S.A. de C.V., y

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

5. En ese sentido, en primer lugar, se abordan los hechos que se consideran más relevantes en relación con el criterio sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el amparo directo 475/2015.

6. Dicho amparo directo tiene como antecedente la sentencia de 02 de Octubre del 2015, dictada por la Segunda Sala Regional del Noreste del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

7. En la sentencia de referencia, la Segunda Sala Regional del Noreste del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resolvió el Juicio Contencioso Administrativo 1881/15-06-02-1, determinando que la actora en el juicio contencioso administrativo (Promáquina, S.A. de C.V.), había acreditado parcialmente los extremos de su acción, y en consecuencia declaró la nulidad de la resolución impugnada.

8. La resolución impugnada en dicho juicio contencioso administrativo, fue la contenida en el oficio de fecha 07 de enero del 2015, emitido por la entonces Administración Local de Auditoría Fiscal de Guadalupe, con sede en Nuevo León, perteneciente a la Administración General de Recaudación, del Servicio de Administración Tributaria, a través de la cual se resolvió autorizar parcialmente la solicitud de devolución del impuesto al valor agregado por el mes de octubre del 2012, controlada bajo el folio 3114040969.

9. De la sentencia de fecha 22 de septiembre de 2016, pronunciada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, resulta indispensable tener en cuenta los puntos que en adelante se citan.

- En el juicio de amparo directo 475/2015, la contribuyente quejosa (Promáquina, S.A. de C.V.) impugnó la sentencia de fecha 02 de octubre de 2015, a través de la cual la Segunda Sala Regional del Noreste del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declaró la nulidad de la resolución impugnada.

Lo anterior, al estimar que el considerando cuarto de la sentencia dictada por la Segunda Sala Regional del Noreste del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, afectaba sus derechos.

La afectación en cuestión, derivó de la determinación efectuada por la Administración Local de Auditoría Fiscal de Guadalupe, con sede en Nuevo

León, perteneciente a la Administración General de Recaudación, del Servicio de Administración Tributaria, en la cual se señaló que no resultaba acreditable el impuesto al valor agregado consignado en los comprobantes fiscales con los que se pretendió acreditar la deducibilidad de los gastos de *mano de obra* relacionada con la fabricación de estructuras metálicas.

Situación que fue confirmada por la Segunda Sala Regional del Noreste del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al señalar en su sentencia que dichos comprobantes no le permitieron establecer que las erogaciones en ellos amparadas correspondieran a gastos estrictamente indispensables para la actividad de la contribuyente, pues amparaban gastos con una descripción genérica del servicio, a saber, *mano de obra/mano de obra calidad*.

- El argumento de la contribuyente en el amparo, se encaminó a demostrar la falta de análisis a sus agravios en el juicio contencioso administrativo en los que en esencia había expuesto que además de los comprobantes fiscales había aportado diversa información y documentación comprobatoria cuyo análisis conjunto arrojaba elementos objetivos suficientes que daban una idea más clara de los servicios que amparaban los comprobantes fiscales tildados de genéricos.
- Así, la contribuyente quejosa en el juicio de amparo, insistió en que de haberse llevado a cabo el análisis conjunto de los elementos de prueba aportados, se habría estado en posibilidad de determinar que los gastos amparados en los comprobantes fiscales resultaban estrictamente indispensables, pues amparaban gastos directamente vinculados con la consecución de su objeto social.
- En relación con lo anterior, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el amparo directo 475/2015, concretamente en el considerando *Octavo*, en la parte que interesa, señaló lo siguiente:
 - Que los argumentos de la contribuyente quejosa en el amparo, resultaban infundados e inoperantes, pues la descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos a su favor era genérica y por ende insuficientes para comprobar que se referían a servicios estrictamente indispensables para actividad comercial de dicha contribuyente.
 - Que del estudio y análisis al término genérico “mano de obra”, contenido en los comprobantes fiscales aportados en el juicio, no podía desprenderse con claridad, cuál fue el servicio realmente prestado a la contribuyente quejosa, dado que dentro de dicho concepto existen tanto la *mano de obra directa* (relacionada con las áreas de producción o algún servicio), como la *mano de obra indirecta*

(relacionada en área administrativas de una empresa), de gestión (relacionada a personal directivo o ejecutivo de una corporación), comercial (generada por el área comercial y constructora de una empresa), entre otros.

- Asimismo, enfatizó que la descripción de los servicios prestados debe contenerse en el comprobante fiscal y no en un documento distinto como lo sería el contrato de prestación de servicios celebrado entre la contribuyente quejosa y un tercero.
- Por otra parte, sostuvo que la descripción de los servicios prestados otorga certeza de la existencia del hecho u acto querido, por lo que siempre debe constar en los comprobantes fiscales y no en documento distinto, pues su impresión en alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado; finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.
- Consecuentemente, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, concluyó su estudio señalando que no era jurídicamente factible verificar y satisfacer el requisito del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, a través de un documento distinto a un comprobante fiscal, como podía ser a través de diversos documentos relacionados con intención de complementar la referida indispensabilidad de los gastos cuenten con un comprobante fiscal que contenga la descripción del servicio prestado.

10. Por su parte, de lo sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016, resulta indispensable tener en cuenta los puntos que en adelante se citan.

- En las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, interpuso recurso de revisión fiscal para combatir el criterio sustentado por la Primera Sala Regional de Oriente del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través de la cual se declaró la nulidad tanto de la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo, como de la originalmente recurrida a través del recurso de revisión fiscal.

Lo anterior, al estimar que la orden de visita domiciliaria que antecedió a la resolución liquidatoria, no cumplía con los requisitos de motivación y fundamentación exigidos por los artículos 16 de la Constitución Política de

los Estados Unidos Mexicanos, así como los contenidos en el 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Así mismo, la Sala regional sostuvo que la resolución liquidatoria carecía de los requisitos de fundamentación y motivación, en razón de que para rechazar las deducciones, por concepto de gastos de venta para efectos del impuesto empresarial a tasa única y los acreditamientos para efectos del impuesto al valor agregado, la autoridad fiscalizadora había considerado que los comprobantes exhibidos por la actora no describían el servicio, ni precisaban el lugar y tiempo en el que este se proporcionó.

Con base en tales consideraciones la autoridad fiscalizadora emitió su oficio de liquidación, precisando que los gastos no podían considerarse relacionados con la actividad de la contribuyente y que fueran necesarios para alcanzar los fines de su actividad, situación que no justifica el rechazo de las deducciones.

Ello tras considerar que el hecho de que los comprobantes que amparan las deducciones, no precisaron el lugar y tiempo en los que se proporcionó el servicio y a qué títulos valor corresponden, son requisitos que no estaban previstos en la propia ley, aunado al hecho de que la autoridad fiscal ni siquiera invocó el precepto legal que así lo estableciera.

Finalmente, en relación a la falta de *descripción* del servicio, tal determinación de la autoridad fiscalizadora, fue se desvirtuada con la propia digitalización de diversos folios del acta final de visita.

En la digitalización de referencia, se hizo constar la reproducción de las facturas que obraban en de autos, cuyo análisis llevó a la Primera Sala Regional de Oriente del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a concluir que, de su sola lectura, se advertía que el concepto que amparaban cada una, a saber, esto es, "*servicio de almacenaje correspondiente al mes de enero 2008*" (y así hasta llegar al mes de diciembre).

Siendo así que, en la sentencia de primera instancia, se concedió la razón a la contribuyente, pues con la sola lectura de las facturas ofrecidas y exhibidas en el juicio contencioso administrativo, se lograba identificar plenamente el servicio recibido por la contribuyente, concluyéndose que los comprobantes de referencia se habían ajustado al contenido del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

- Los argumentos de la autoridad recurrente en el recurso de revisión fiscal, se encaminaron a demostrar por una parte que la Primera Sala Regional de Oriente del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, había efectuado una inadecuada valoración de la orden de visita, pues la misma sí cumplía con los requisitos de fundamentación y motivación exigidos

por las disposiciones legales aplicables a los actos de autoridad dirigidos al particular.

- Asimismo, la autoridad recurrente expuso diversos argumentos para demostrar que los contratos de prestación de servicios de los que derivaron los servicios amparados con las facturas exhibidas por la contribuyente, eran contenían más servicios de los descritos en los comprobantes fiscales, por lo que dichos comprobantes fiscales resultaban insuficientes para demostrar los servicios amparados con los contratos ofrecidos y exhibidos por la contribuyente.
- En relación con lo expuesto por la autoridad fiscalizadora, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016, en la parte que interesa, señaló lo siguiente:
 - Que los las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaron.
 - Que resultó correcta la actuación de la Primera Sala Regional de Oriente del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al concluir que no existe justificación legal para que la autoridad hubiera rechazado las deducciones por esas facturas y que del contenido de dichos comprobantes fiscales se advertía el concepto que amparaban.
- De lo anterior, se advierte que el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016 de referencia concluyó que los comprobantes fiscales que sean expedidos para amparar las operaciones de los contribuyentes deben analizarse de manera adminiculada con la totalidad de la información y documentación soporte de los gastos en ellos amparados.

Lo anterior, tras considerar que dicha información forma parte integrante de las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales, cuyo análisis concatenado da una idea más clara de la transacción que se pretende soportar con éstos.

6. Del análisis a los antecedentes relacionados con los criterios sustentados por los tribunales contendientes, se advierte que dichos órganos jurisdiccionales, analizaron una misma hipótesis jurídica y finalmente discrepan sobre si el cumplimiento de la *descripción del servicio* previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto.

7. En relación con dicho tópico, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante sesión pública de 18 de octubre de 2017, resolvió la contradicción de tesis 232/2017, entre otras cuestiones, en la parte que interesa sostuvo lo siguiente:

- Que los ejercicios interpretativos realizados por los tribunales contendientes giran en torno a la cuestión jurídica consistente en saber:
 - ¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?
 - ¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?

• En relación con dichos cuestionamientos, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, precisó que por regla general debía entenderse que los comprobantes fiscales digitales respectivos cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en los ejercicios fiscales de 2008 y 2012, cuando en ellos se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara delimitando sus partes o propiedades.

• Lo anterior, toda vez que con base tanto en el *derecho de audiencia*, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento, el cual es también aplicable a los procedimientos comprobación o gestión fiscal, así como el *derecho a la seguridad jurídica*, se podía concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales digitales en los cuales.

• No obstante, la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reconoce que el concepto *descripción del servicio o uso de que se trate*, en la práctica resulta difícil de delimitar, ello derivado de lo omnicomprendido que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien.

En relación con lo anterior, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que, *excepcionalmente*, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal.

Tal determinación tuvo sustento en el hecho de que, los documentos complementarios a los comprobantes fiscales digitales que se expidan por

los contribuyentes, tienen por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce.

Así, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reconoció en la ejecutoria que los documentos complementarios resultan relevantes para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante el comprobante fiscal correspondiente se solicite.

- En consecuencia, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concluyó que debía prevalecer con carácter de jurisprudencia, el siguiente criterio:

"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."*²

² Tesis 2a./J. 161/2017, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, libro 50, enero de 2018, p. 355.

b. Principios y Reglas involucrados en la ejecutoria

En el presente apartado se abordarán los Principios y Reglas involucrados tanto en la tesis 2a./J. 161/2017 como en su ejecutoria.

Al respecto, se considera importante iniciar el estudio definiendo lo que se debe entender por *Principio*, así como lo que se debe entender por *Regla*.

Lo anterior, toda vez que la distinción entre uno y otro concepto se encuentra directamente relacionado con la determinación del impacto que pueden tener al momento en que el juzgador decide el criterio que resultará aplicable a un determinado caso que le es planteado.

En relación con lo anterior, es importante tener en cuenta que son muy variados los criterios que se han sugerido para distinguir a los principios de las reglas.

No obstante, para lograr el objetivo planteado de entender la distinción entre principios y reglas, se presenta a continuación un ejemplo, para lo cual se citan dos normas que forman parte del articulado de la Convención Americana de Derechos Humanos:

- **Primera norma:** Toda persona tiene derecho a que se respete su integridad física, psíquica y moral.³
- **Segunda norma:** Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: a) derecho del inculcado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal.⁴

En el ejemplo de referencia, la primera norma es un *Principio*, la segunda norma es una *Regla*.

Ahora bien, de conformidad con lo sostenido por la mayoría de los autores las diferencias estructurales entre un Principio y una Regla se advierten, básicamente desde dos niveles de análisis distintos, los cuales serán abordados a continuación:

- a) En primer lugar, las normas transcritas son distintas en cuanto a su fuerza deóntica⁵.

³ Artículo 5.1. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

⁴ Artículo 8. 2. a) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

⁵ "Deóntico" se deriva del vocablo griego *déor*, principio neutro del impersonal, *dei*, que significa lo obligatorio, lo justo, lo adecuado. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, t. D-H, julio 2011, pp. 1071-1072.

En efecto, por su propia índole, la prescripción de la norma que señala "*el respeto de la integridad física, psíquica y moral*" puede admitir distintos niveles de cumplimiento (o de incumplimiento), por lo que deberá entenderse que lo que la norma ordena es que sea observada en la mayor medida posible.

En cambio, la segunda norma ordena un algo que *no admite distintos niveles de cumplimiento*, es decir, puede ser observado o no: no hay puntos intermedios, o el inculpaado tiene la asistencia de un intérprete o no la tiene.

Esta diferencia es causa de que la interpretación de los *principios* sea con frecuencia más complicada que la de las *reglas*.

- b) Es importante tener en cuenta que cuando mejor se percibe la diferencia entre reglas y principios es en el momento de su aplicación. Más concretamente, en el momento de su colisión o conflicto con otras normas.⁶

Teniendo en cuenta lo anterior, la forma de proceder en los casos de *conflictos entre reglas/normas*, será precisamente decidir la primacía que debe de existir de una u otra, y esa decisión conllevará la anulación de la regla cuya prevalencia sea desechada.

Un conflicto de reglas, en efecto, "*sólo puede ser solucionado o bien introduciendo en una de las reglas una cláusula de excepción que elimina el conflicto o declarando inválida, por lo menos, una de las reglas*".⁷

Por ejemplo, en el caso de oposición entre reglas, el conflicto normativo podría ser resuelto de dos modos:

- a. Introduciendo una excepción, o bien,
- b. Declarando una de las dos reglas inválida, lo cual puede tener lugar, entre otros, cuando se acude, al criterio o principio de competencia y al diverso principio de jerarquía, respectivamente.

Al respecto, es importante tener en cuenta que el criterio o principio de *jerarquía* involucra, un análisis del lugar que ocupan las reglas en relación con la pirámide normativa, aunque tal análisis resultará insuficiente en caso de equivalencia.

⁶ Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, 1a ed, trad. de Ernesto Garzón Valdés, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1993, p. 86.

⁷ *Ibidem*, p. 87

De actualizarse esta última situación, esto es, la equivalencia, podrá ser resuelta acudiendo a reglas como *lex posterior derogat legi priori* y o el criterio de la *lex specialis*."

En los casos de colisiones de principios el juez, magistrado o ministro, no sólo no juzga sobre la validez, sino que no puede, en cierto sentido, dejar de aplicar ninguno de los dos. Decidirá, luego de una ponderación, la primacía de uno sobre otro, pero sin anular al que no se ha preferido.

Es decir, aplicará un principio, en el sentido de preferirlo, y no otro, dejando claro que su juicio de preferencia se vincula con las particulares circunstancias de la causa, de modo que, en otro caso posterior, frente a otras circunstancias, aplicaría el principio que ahora resulta postergado, lo que no significa declarar inválido al principio que quedó sin aplicar en un caso concreto.

Expuesto lo anterior, en los apartados subsecuentes, se hace referencia a aquellos Principios y Reglas que fueron aplicados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tanto en la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 como en su ejecutoria.

1. Principios

Del análisis a la interpretación realizada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que el estudio efectuado en la ejecutoria que diera origen a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 se centró en la interpretación que debe dar a lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, así como a su constitucionalidad desde la perspectiva de los siguientes principios:

- a. Legalidad, y
- b. Seguridad jurídica (en su vertiente de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso).

Conforme a dichos principios, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sometió a estudio el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, con lo cual estuvo en posibilidad de determinar si tal precepto señalaba claramente el requisito que debe contener el comprobante fiscal y la forma de cómo se debe cumplir el mismo, o bien, si se dejaba en estado de incertidumbre e inseguridad jurídica al contribuyente al no saber cuáles son los datos suficientes e idóneos para que en el caso de presentación de servicios se entienda cumplido dicho requisito.

No debe perderse de vista que, como ya se expuso, los Principios ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida de lo posible.

Lo anterior, implica que los Principios deben ser entendidos como las normas jurídicas cuyas condiciones de aplicación están configuradas de modo abierto y pueden verse cumplidas en diferentes grados según las circunstancias fácticas o jurídicas que concurren en cada caso y, no así, que simplemente pueden ser cumplidas o no.

Al respecto, en la parte que interesa de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017, se citó como referencia el estudio llevado a cabo por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, en sesiones de 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016, bajo la ponencia de los señores Ministros Franco González Salas y Luna Ramos, respectivamente.

En las sentencias de referencia, se efectuó el pronunciamiento respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de 2008 y 2013, así como a su constitucionalidad desde la perspectiva de los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió su fallo señalando que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de 2008 y 2013 no es violatorio de los principios de legalidad, seguridad jurídica este último en su vertiente de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

Lo anterior, al considerar que el término utilizado por el legislador en relación al requisito exigido, consistente en "*describir*" el servicio prestado, no es ambiguo y, por tanto, no genera incertidumbre jurídica al contribuyente respecto a la forma en que debe cumplirse.

Asimismo, precisó que el contenido de dicha norma impide cualquier actuación arbitraria o caprichosa de la autoridad administrativa que pudiera generar incertidumbre al gobernado, pues es claro a qué se refiere el contenido del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, cuando emplea el vocablo "*describir*".

2. Reglas

Teniendo en cuenta lo expuesto en párrafos precedentes, a partir del análisis efectuado a la ejecutoria correspondiente a la sesión de 18 de octubre de 2017 en la cual se sustentó la jurisprudencia 2a./J.161/2017, se desprende que las reglas involucradas y analizadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fueron las contenidas en el texto de los artículos 29 y 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente tanto en el año de 2008, como en el año de 2012.

En el artículo 29 del referido Código Fiscal de la Federación, vigente en los años de 2008 y 2012, se establece la obligación a cargo de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales que amparen los actos o actividades que realicen o bien, por los ingresos que perciban.

Dichos comprobantes fiscales, son conocidos como *comprobantes fiscales digitales* o "CFDI's", los cuales se deben expedir mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria o a través de los medios que al efecto dicha autoridad administrativa autorizara mediante reglas de carácter general.

De igual forma, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación señala que los contribuyentes que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban los servicios prestados, deberán solicitar la expedición del comprobante fiscal digital respectivo.

Adicionalmente, dicho numeral 29, prevé que los contribuyentes obligados a la expedición de los referidos comprobantes fiscales digitales deberán cumplir con una serie de requisitos que de igual forma se encuentran señalados en dicho precepto.

Entre otros requisitos se debe cumplir con el contenido en la fracción III, consistente en cumplir con los requisitos establecidos en el diverso artículo 29-A del mismo Código Fiscal de la Federación.

En el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación se establece que los comprobantes fiscales digitales por internet, deberán contener, entre otros, los siguientes requisitos:

- I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un establecimiento deberán señalar el domicilio donde se expidan los comprobantes fiscales.
- II. El número de folio y el sello digital del SAT, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.
- III. El lugar y fecha de expedición.
- IV. La clave del registro federal de contribuyentes a favor de quien se expida. Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes, se señalará la clave genérica.
- V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o *descripción* del servicio del uso o goce que amparen.

VI. El valor unitario consignado en número.

VII. El importe total consignado en número o letra, etc.

En relación con lo anterior, debe tenerse en cuenta que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, vigente tanto en el año de 2008, como en el año de 2013, establecía que para efectos de cumplir con la obligación prevista en el diverso numeral 29 del mismo ordenamiento, los comprobantes fiscales digitales debían contener:

- a) La cantidad,
- b) La unidad de medida y,
- c) La clase de los bienes o mercancías o,
- d) La *descripción* del servicio o del uso o goce que ampararan, entre otros.

Por otra parte, el numeral 29-A de referencia, establece una consecuencia que incide de manera preponderante sobre el núcleo del tributo, esto es, sobre el pago, la cual resultaría aplicable en los siguientes casos:

1. Cuando los comprobantes fiscales no reunieran alguno de los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, o bien,
2. Cuando los datos contenidos en los comprobantes fiscales se plasmen en forma distinta a la estrictamente exigida por las disposiciones fiscales.

Dicha consecuencia, es de tal trascendencia que, en caso de faltar alguno de los requisitos formales de los comprobantes fiscales, las cantidades que amparan no podrán ser utilizadas para aplicar la deducción de que se trate.

En adición a lo anterior, también se prevé como consecuencia que los importes amparados por los comprobantes fiscales no puedan ser aplicados para llevar a cabo el acreditamiento respectivo por parte del contribuyente receptor del comprobante.

Evidentemente, las consecuencias apuntadas en los anteriores párrafos, afecta principalmente a aquellos contribuyentes/sujetos pasivos que darán efectos fiscales a los comprobantes fiscales digitales.

La afectación se materializará al momento en que pretendan llevar a cabo la deducción, o bien, al momento en que apliquen el acreditamiento de las cantidades amparadas en dichos comprobantes.

III. Segunda sección. Análisis doctrinal.

a. Principios constitucionales aplicables

El cumplimiento de las obligaciones que las leyes que forman parte integrante del ordenamiento jurídico tributario aplicable a los contribuyentes en México, resulta ser una tarea compleja situación que obstaculiza la determinación y entero de los impuestos.

De conformidad con el ordenamiento fiscal vigente, los sujetos pasivos de la relación tributaria, es decir, los contribuyentes, tienen a su cargo la obligación de deben cumplir con los requerimientos previstos por cada uno de los impuestos federales.

Entre los más importantes, encontramos al impuesto sobre la renta y al impuesto al valor agregado.

Las dificultades de los obligados se presentan desde que llevan a cabo el trámite de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, en el cual se debe optar por la incorporación a un determinado régimen fiscal, así como la identificación de las obligaciones tributarias que serán asumidas por los contribuyentes, conforme a las cuales se deberá llevar a cabo la determinación y entero de las contribuciones a su cargo.

Además, el cumplimiento de las obligaciones tributarias adecuada y oportunamente, demanda la instrumentación de una contabilidad que cumpla con los requisitos fiscales previstos en las diversas disposiciones.

Asimismo, los contribuyentes deben cumplir con requisitos adicionales para hacer efectivas las deducciones, dichos requisitos son precisamente la materia sobre la que versa el presente estudio.

La principal obligación de los contribuyentes en México, deriva de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece que todas las personas están obligadas a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

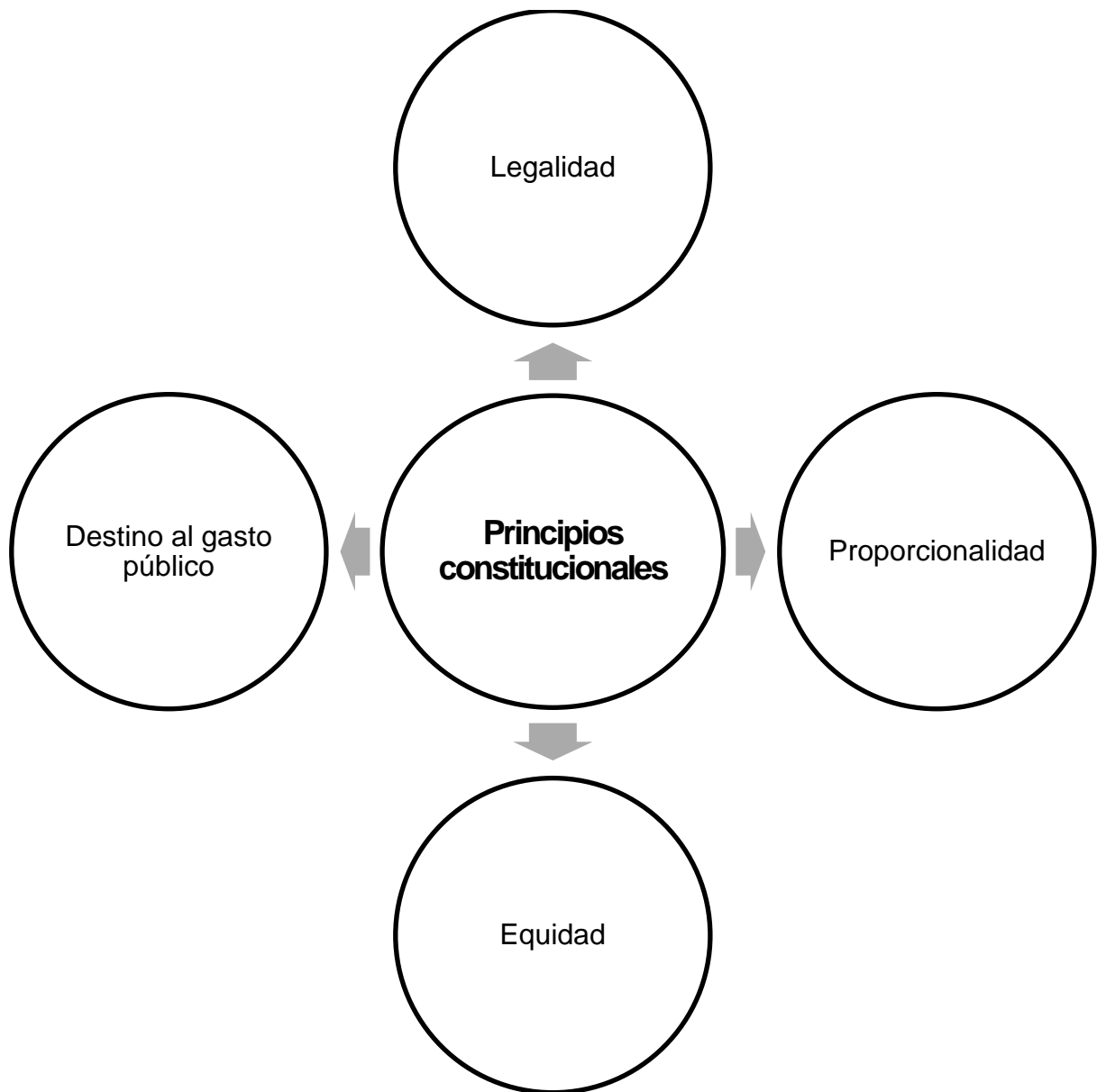
De dicho precepto constitucional surgen los principios que deben regir en materia tributaria.

Los principios en cuestión tendrán la función de servir como los lineamientos supremos a los que se deben someter la totalidad de las normas fiscales, y en caso de que dichas normas sean contrarias a esos principios, la consecuencia es que carezcan de validez.

En ese sentido, por mandato constitucional, las normas que se expidan en materia fiscal deberán:

1. Prever los tributos en la ley, de manera proporcional y equitativa; y
2. El producto de la recaudación debe servir únicamente para pagar erogaciones que sirvan a los ciudadanos.

De lo anterior se desprende que los de los principios constitucionales que tienen aplicación en materia de contribuciones son:



En relación con dichos principios en los siguientes apartados se desarrolla su contenido y alcances.

1. Principio de legalidad tributaria

El principio de legalidad en general, se debe deducir de la interpretación conjunta del segundo párrafo del artículo 14 y del primer párrafo del artículo 16, ambos de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales a la letra señalan lo siguiente:

"Artículo 14. *A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

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

[...]"

"Artículo 16. *Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*

[...]"

Por su parte, la reserva de ley, es una regla que aplica sobre la actividad de producción de las normas, por lo que dicho principio debe ser entendido como aquel principio formal que está directamente relacionado con las fuentes del derecho.

Así, su principal función se avoca en delimitar las materias que deberán ser objeto exclusivo de la ley.

En el ámbito tributario, la totalidad de los elementos referentes al tributo deben estar regulados por la Ley.

En nuestra legislación doméstica, el principio de legalidad tributaria, se encuentra establecido en la fracción IV del artículo 31, de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual a la letra establece textualmente lo siguiente:

"Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

En relación con la disposición constitucional en cita, se tiene que el principio de reserva de ley además de consistir en el deber del órgano legislativo de no delegar su potestad de dictar las normas en materia tributaria, también significa una restricción a la administración pública de emitir disposiciones referentes a las materias reservadas al órgano legislativo.

En relación con lo anterior, resulta trascendental saber cuáles son los elementos esenciales de las contribuciones que la Constitución reserva exclusivamente a la Ley.

Al respecto, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que:

"Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside."⁸

Del criterio en cita se advierte que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha considerado que los elementos esenciales de las contribuciones que la Constitución reserva exclusivamente a la Ley son el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago.

En recientes sentencias la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reafirmado que el principio de legalidad tributaria, además de significar que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que conforme a la Constitución Federal esté encargado de la función legislativa, también implica que los elementos esenciales de los tributos, así como la forma, el contenido y los

⁸ Tesis sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volumen 91-96, Primera Parte, p. 172.

alcances de la obligación tributaria, deben estar consignados expresamente en la ley, de modo tal que no quede margen para la arbitrariedad en el despliegue de actuaciones de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular.⁹

Es de explorado derecho que el principio de legalidad tributaria comprende un doble aspecto, esto es, tanto el de legalidad administrativa, como el de reserva de ley.

Conforme al primer aspecto (legalidad administrativa), cualquier actuación que despliegue la administración pública debe realizarse conforme a lo que expresamente señala la ley.

Así, la legalidad administrativa encuentra sustento y origen en el contenido de lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su parte, el segundo aspecto, es decir, el de *reserva de ley*, se encuentra referido al hecho de que la norma cumplirá con el requisito de ser constitucional siempre que en ella se comprendan la totalidad de los elementos esenciales del tributo, esto es, el sujeto, el objeto, la base, tasa o tarifa, así como su respectiva época de pago.

Motivo por el cual la reserva de ley tendrá lugar únicamente cuando los elementos esenciales que definen e integran al tributo, se hallen contenidos en una ley.

Ahora bien, a continuación, se explica cómo influye el principio de reserva de ley en los elementos esenciales del tributo.

a) Hecho imponible

Dicho elemento esencial debe ser establecido por ley, pues el que define las situaciones jurídicas o de hecho que darán lugar al nacimiento de la obligación jurídico-tributaria.

b) Sujetos

Conforme al principio de reserva de ley, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, únicamente la Federación, las entidades federativas, la Ciudad de México y los municipios, podrán ser los sujetos activos del crédito tributario¹⁰.

⁹ Ejecutoria del Amparo en revisión 180/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIX, junio de 2004, p. 265.

¹⁰ Para el caso de aportaciones de seguridad social, se ha otorgado la calidad de sujeto activo al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Por su parte, el sujeto pasivo será la persona física o moral que, al actualizar la hipótesis contenida en la Ley, se ve obligada al pago del tributo.

c) Base

Para respetar el principio de reserva de ley, se debe fijar en las disposiciones normativas los elementos necesarios para determinar la base del impuesto de que se trate.

d) Tasa

Toda vez que la tasa es uno de los elementos esenciales del tributo, conforme al principio de reserva de ley, queda a cargo del legislador el establecimiento de los procedimientos a seguir para su obtención.

2. Principio de proporcionalidad tributaria

De conformidad con la doctrina en materia tributaria, el principio de proporcionalidad tributaria, esencialmente se refiere, a que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

Lo, anterior, quiere decir que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria deberán cumplir con la obligación de contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva.

Esto, en otras palabras, significa que los sujetos pasivos de los tributos deben aportar al Estado una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza que obtengan por la realización de sus actividades.

Lo anterior, es así puesto que será precisamente la "manifestación de riqueza" la que de conformidad con el marco legal de que se trate, se considerará gravada.

Ahora bien, en el lado de la doctrina, encontramos que para Sergio Francisco de la Garza, el principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos del tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica.¹¹

Dicho doctrinario además sostiene que el establecimiento de tarifas progresivas es un medio para lograr que quienes obtengan más ingresos tributen en mayor medida que aquellos de medianos o reducidos recursos.¹²

¹¹ De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 17a. ed., México, Ed. Porrúa, 1992, p. 275.

¹² *Idem*

En ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos, de la Federación, estado y municipio en que residan en función de su respectiva *capacidad contributiva*.¹³

Por su importancia se cita el criterio de referencia, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. *Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.*

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes:

¹³ Tesis P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve."

La postura adoptada por nuestro más Alto Tribunal, significa que para que un gravamen cumpla con el requisito de ser proporcional, se requiere lo siguiente:

1. Que el hecho imponible del tributo establecido por el poder legislativo del Estado, refleje una *auténtica manifestación de capacidad económica* del sujeto pasivo al que se encuentra dirigido,
2. Que la capacidad económica refleje una potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.¹⁴

De lo anterior, se desprende que, tanto del lado de la doctrina, como del contenido de la jurisprudencia, se ha coincidido en que la característica más importante del principio de proporcionalidad, en lo que a la materia tributaria se refiere, se centra en la "*capacidad contributiva*", concepto que deberá ser entendido como aquella potencialidad económica real de contribuir al gasto público.

Por otra parte, en relación con los impuestos indirectos, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que el principio de proporcionalidad tributaria será respetado en la medida en que dichos impuestos tengan una tasa impositiva coherente con la naturaleza del tributo, en concordancia con los límites constitucionales permitidos.

¹⁴ *Idem.*

3. Principio de equidad tributaria

En relación con el principio de equidad tributaria, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la nación, ha sostenido que dicho principio se encuentra referido a la igualdad jurídica.

Es decir, al derecho de todos y cada uno de los gobernados de recibir el mismo trato que aquellos sujetos que se ubican en una similar situación de hecho (hecho imponible), esto debido a que la igualdad a que hace referencia el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica tanto una igualdad ante la ley, como una igualdad ante la aplicación de la ley¹⁵.

El criterio de referencia se encuentra contenido en la jurisprudencia del rubro y texto siguiente:

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. *El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.*

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis.

¹⁵ Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete."

De lo anterior, se desprende que el principio de equidad en materia tributaria se debe entender como aquel que se encuentra referido a la igualdad jurídica ante la ley de los sujetos destinatarios de la norma.

Asimismo, la equidad en materia tributaria, debe entenderse como la igualdad en lo que se refiere al contenido de la Ley.

En ese sentido, bajo el significado y lineamientos que se encuentran contenidos en el principio de equidad tributaria, aquellos sujetos destinatarios de la norma, que se ubiquen en una similar situación de hecho, tienen el derecho a recibir el mismo trato.

Por lo tanto, no debe perderse de vista que en relación con la materia fiscal, la equidad tributaria es un principio que rige no sólo en la obligación sustantiva del tributo, sino que además rige en las obligaciones formales que derivan del tributo de que se trate.

En efecto, el principio de equidad tributaria deberá observarse y respetarse en relación con las obligaciones formales del tributo, en la medida en que dichas obligaciones incidan de manera preponderante sobre el núcleo del tributo, esto es, siempre que tengan alguna repercusión relacionada con el pago que deba enterarse al Estado.

4. Principio de destino al gasto público

La palabra destino proviene del destinar (latín *destinare*) y entre sus principales acepciones está la de consignar, señalar o aplicar una cosa o un lugar para un fin determinado.¹⁶

Por su parte el concepto de "gasto público", ha sido conceptualizado como la cantidad que se gasta o se ha gastado por las administraciones públicas.¹⁷

En relación con el principio de destino al gasto público, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al realizar el estudio de su contenido y significado, ha indicado que este concepto tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo.¹⁸

El criterio de referencia es del tenor literal siguiente:

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada*

¹⁶ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22a. ed., Madrid, Ed. Espasa Calpe, 2001, p. 1846.

¹⁷ *Idem*

¹⁸ Jurisprudencia, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volumen 187-192, Primera parte, p. 113.

contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez."

El concepto apuntado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha derivado del contexto en que se emplean los tributos. Esto es así dado que por mandato contenido en nuestra Constitución, el importe total que el Estado recauda con motivo de las contribuciones se justifica principalmente por ser destinado para lograr la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o bien, a los servicios públicos.¹⁹

Así, luego de un análisis jurídico y doctrinal exhaustivo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que con dicho principio se busca evitar que los recursos que se recauden por el Estado, sean utilizados en cosas ajenas al gasto público.

¹⁹ *Idem*

Situación que guarda congruencia con el mandato constitucional, ya que el destino al gasto público, es lo que justifica el desprendimiento patrimonial de los contribuyentes para dar sostén al cumplimiento de los deberes del Estado, y lograr la distribución de la riqueza.

5. Principio de seguridad jurídica

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, también consagra el derecho a la seguridad jurídica, el cual debe ser observado por las autoridades legislativas, a efecto de que las disposiciones de observancia general que crean como producto de su actividad legislativa, generen certidumbre en los destinatarios de dichas normas.

Así, la certidumbre jurídica es el objetivo que se debe buscar cumplir en la redacción de las disposiciones legales.

En ese sentido, se entenderá que las disposiciones normativas emanadas del poder legislativo cumplen con el principio de seguridad jurídica, siempre que la redacción de las normas dirigidas a los gobernados, sea tal que informe a dichos destinatarios sobre las consecuencias jurídicas que el Estado impondrá sobre su conducta.

De manera adicional, es importante resaltar que el principio de seguridad jurídica, no solo debe observarse en la redacción de las disposiciones legales dirigidas a los particulares, sino que también resulta igualmente aplicable a aquellas normas cuyo texto haya sido diseñado para conferir alguna facultad que deba ser ejercida por una autoridad.

Así, dicho principio se entenderá respetado cuando la disposición legal de que se trate, acota y limita en forma tal la actuación de la autoridad que le impiden conducirse de manera arbitraria o caprichosa, en atención a las normas a las que debe sujetarse.

Por lo tanto, el derecho a la seguridad jurídica, particularmente en materia tributaria, radica en *saber a qué atenerse* respecto a la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad fiscal, teniendo en cuenta que la seguridad jurídica presupone siempre una prohibición del exceso en las actividades de la autoridad.²⁰

Lo anterior, se encuentra desarrollado en la tesis sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la nación cuyo rubro y texto son los siguientes:

²⁰ Tesis 1a./J. 139/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, libro XVI, enero de 2013, p. 437.

"SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

Amparo en revisión 820/2011. Estación de Servicios Los Álamos, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 251/2012. Maquilas y Detallistas, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 686/2012. Incomer, S.A. de C.V. 25 de abril de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 1073/2012. Gold Medal Construction, S.A. de C.V. 27 de junio de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 416/2012. Teléfonos de México, S.A.B. de C.V. 8 de agosto de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

Tesis de jurisprudencia 139/2012 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintiuno de noviembre de dos mil doce."

Teniendo en cuenta, el contenido y alcance las directrices que rigen en materia tributaria, podemos concluir que los principios analizados en los párrafos que anteceden, esto es, el principio de legalidad tributaria, el principio de proporcionalidad tributaria, el principio de equidad tributaria, el principio de destino al gasto público y el principio de seguridad jurídica, este último en su vertiente de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, juegan un papel trascendental, pues los mismos deben ser tomados en cuenta al momento de llevar a cabo cualquier análisis jurídico en materia de tributaria a efecto de determinar si han sido observados o no.

Lo anterior, es así puesto que el análisis de los principios en comento es necesario en el estudio de cualquier tema relacionado con la materia tributaria, pues los elementos que se consideren contrarios a los derechos de los contribuyentes, deben necesariamente contrariar alguno de esos principios, pues de lo contrario, no podrá considerarse que se está sufriendo alguna afectación a los derechos de los contribuyentes.

b. Obligación fiscal

1. Objeto de la obligación fiscal

La obligación fiscal, como cualquiera otra, puede tener como objeto dar, hacer o no hacer. la principal característica de dicha obligación, es el de dar, o entregar al acreedor (el Estado) parte de la manifestación de riqueza, cuya cantidad se obtiene de la aplicación de la mecánica de cálculo que la ley prevé para cada contribución.

Ahora bien, es importante precisar que si bien el entero de contribuciones al fisco, por concepto de pago de la obligación fiscal que corre a cargo del contribuyente, constituye el más frecuente objeto de la obligación fiscal, también se debe tener en cuenta lo que en este estudio denominaremos *objetos paralelos* de la obligación fiscal.

Lo anterior, toda vez que aparejada con la responsabilidad de cubrir el importe al que ascienda la obligación fiscal de que se trate, adicionalmente, existen conductas que pueden calificarse de activas o pasivas y que también correrán a cargo de los sujetos pasivos de la obligación fiscal, es decir, a cargo del contribuyente.

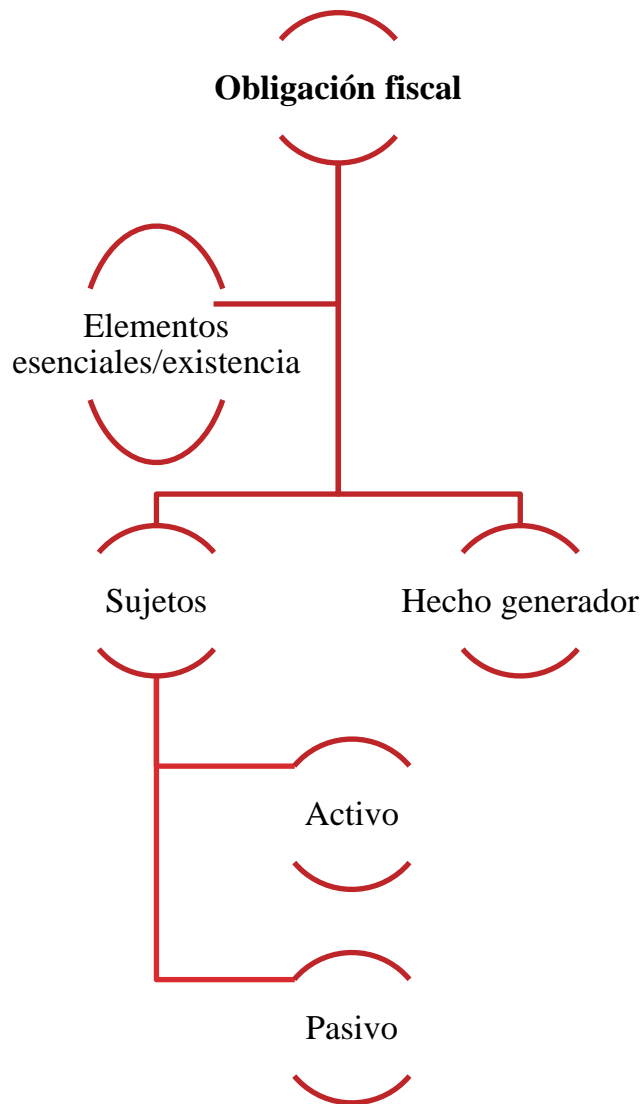
2. Elementos esenciales de la obligación fiscal

i. Sujetos

Es de explorado derecho que cualquier obligación requiere de elementos, sin los cuales la obligación de que se trate no existe.

En la materia fiscal los elementos esenciales (entendidos como de existencia) de la obligación tributaria lo son el *sujeto* y el *objeto*.

En relación con dichos elementos a continuación se presenta un esquema en el que se coloca de manera gráfica para un mejor entendimiento los elementos de existencia de la obligación tributaria:



En relación con el esquema anterior, y de manera concreta respecto al *sujeto* tenemos que en materia tributaria deben tener participación las siguientes categorías:

- Sujeto activo, o acreedor, y
- Sujeto pasivo o deudor.

En la materia fiscal, la obligación debe tener su origen en la ley, ello en salvaguarda de los principios que rigen en esta materia y que hemos abordado en apartados precedentes.

Es así que sólo a través de la ley el Estado puede obligar a quien actualiza el hecho generador del crédito fiscal a cubrir el importe de la contribución de que se trate.

Por lo tanto, es por ley que nace el derecho del Estado de cobrar la contribución derivada de la actualización del hecho imponible. Esto significa que tanto el deudor como el acreedor de la obligación tributaria adquieren tales calificativos porque así lo ordena la ley.

En relación con lo indicado, es importante mencionar que, para el sujeto activo de las contribuciones, es derecho y obligación cobrarlas.

Al respecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 28²¹, indica que no se puede exentar del pago de impuestos. Del contenido de dicho precepto constitucional se tiene que, para el Estado el cobro de las contribuciones constituye ineludible obligación estatal.

En congruencia con el precepto constitucional citado, la legislación ordinaria señala que en ningún caso las autoridades fiscales pueden liberar del pago de los créditos fiscales, salvo las excepciones previamente establecidas en la ley.

Ahora bien, por principio de cuentas es la propia Constitución la que define quienes serán los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Tal situación se puede corroborar del texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, numeral el que de primera instancia se menciona que son obligaciones de los *mexicanos* contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que residan.

²¹ Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la (sic DOF 03-02-1983) prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a ls (sic DOF 03-02-1983) prohibiciones a título de protección a la industria. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>

Conviene aclarar que la palabra *mexicano*, empleada en el texto de la fracción IV del artículo 31 constitucional no sólo hace referencia a personas cuya nacionalidad sea la mexicana, sino que se refiere a toda aquella persona que reciba, o pueda recibir los beneficios que el Estado Mexicano otorga a través de los servicios públicos.

Lo anterior, será aplicable ya sea que dichas personas se encuentren vinculadas con la obligación tributaria porque perciban ingresos con fuente de riqueza en territorio nacional, o bien, realicen las actividades previstas por las leyes por las que deban pagar contribuciones.

En relación con lo anterior, resulta suficiente que una persona se ubique en la circunstancia que la ley considera hecho generador del crédito fiscal, para que su calidad de sujeto pasivo surja.

El deber de contribuir a los gastos públicos, es tan importante que, si el obligado (sujeto pasivo) no lo hace espontáneamente, el Estado debe aplicar su facultad económico-coactiva para cobrar las contribuciones que se hubieran causado.

Es de explorado derecho que la aplicación de la facultad económico-coactiva del Estado, se materializa mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El incumplimiento de la obligación fiscal constituye una infracción con base en la cual el fisco tendrá la tarea de determinar el importe líquido de la obligación omitida y además sancionar al sujeto pasivo con una multa derivada de su incumplimiento.

Para el caso de que el incumplimiento resulte en la actualización de una hipótesis delictiva, el sujeto activo dispone de la potestad para pedir que se aplique la ley penal relativa para que el violador de la misma sea castigado por la autoridad judicial.

Ahora bien, conforme a lo hasta aquí expuesto la regla general es que el sujeto activo de la relación tributaria sea el Estado, sin embargo, de conformidad con la legislación fiscal el Estado también tiene la obligación de pagar contribuciones, y de cumplir otros deberes de carácter fiscal.

En efecto, el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación indica: "*La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente*".

En congruencia con dicho numeral, el artículo 3o. de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece:

"La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de

beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo primero y, en su caso, pagar el Impuesto al Valor Agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta ley.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen, que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos y sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones o el pagado en la importación que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago..."

Lo establecido en el artículo 3o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, resulta congruente con el diseño del sistema tributario, pues si el Estado no acepta el traslado de este impuesto, es altamente probable que los proveedores de bienes y servicios resultaran afectados por las operaciones llevadas a cabo con los órganos representantes del Estado.

ii. Hecho generador

Precisado lo anterior, es importante avocarnos al estudio del hecho generador del crédito fiscal, al cual se le suele denominar objeto del impuesto, también conocido como *hecho imponible*.

El hecho generador del crédito fiscal, debe entenderse como aquella circunstancia o hecho que, al realizarse por el sujeto pasivo de la relación tributaria hace que se genere la obligación de pago de la contribución y, consecuentemente, el crédito fiscal.

Conforme a la teoría de las contribuciones, el hecho generador del crédito fiscal es lo que se llama supuesto jurídico, hecho concreto o hipótesis, para que se aplique la ley²² es el hecho generador, circunstancia o situación que genera la obligación de pagar el impuesto, por ello se le llama hecho generador del crédito fiscal.

El artículo 6o. de nuestro Código Fiscal de la Federación establece en su primer párrafo que: "*Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren*".

En consecuencia, el hecho generador del crédito fiscal lo constituye el supuesto jurídico que debe actualizarse por el contribuyente para que nazca la

²² Villoro Toranzo, Miguel, *Introducción al estudio del derecho*, Porrúa, 1978, p. 318.

obligación de pagar el crédito fiscal, generado simultáneamente con la realización de aquél.

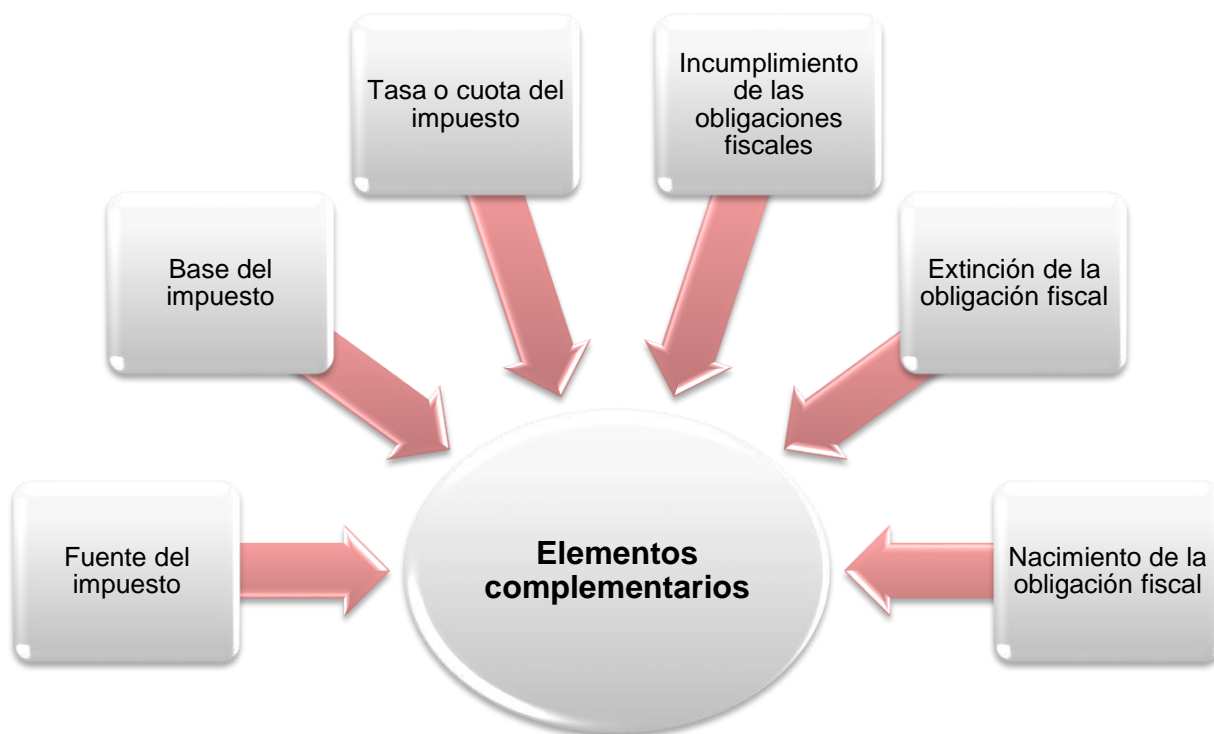
El hecho generador lo constituye cualquier circunstancia que produzca efectos jurídicos, entendidos tales efectos como el derecho del fisco de cobrar, y obligación del sujeto pasivo de pagar la contribución de que se trate.

3. Obligación fiscal elementos complementarios

De conformidad con lo expuesto en párrafos precedentes, a los sujetos y al hecho generador debemos entenderlos como los elementos de existencia de la obligación fiscal.

Ahora bien, en relación con dichos elementos de existencia, en materia tributaria es necesaria la actualización de diversos elementos complementarios que permitan hacer operativa la obligación fiscal, sin los cuales la misma se quedaría en simple fórmula jurídica, sin aplicación.

Dichos elementos se esquematizan a continuación:



Para explicar los elementos complementarios, señalados en el cuadro que antecede, tomaremos como ejemplo lo que sucede en el cálculo del impuesto sobre la renta, por ser éste gravamen el más común en las jurisdicciones de diversos Estados.

a) Fuente del impuesto.

La fuente del impuesto se integra de aquella manifestación de riqueza de donde se obtiene el importe económico necesario para el entero de las contribuciones.

b) Base del impuesto

De conformidad con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente), la base de dicho gravamen será el resultado fiscal.

El artículo 9 de esta ley indica que el resultado fiscal del ejercicio de determinará como sigue:

"I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios."

La mecánica en cuestión se puede expresar gráficamente como a continuación se muestra:

	Total de ingresos acumulables
(menos)	Total de deducciones autorizadas
(menos)	PTU pagada en el ejercicio
Igual a	Utilidad fiscal
(menos)	Pérdidas fiscales pendientes de disminuir
Igual a	Resultado fiscal
Multiplicado por	Tasa del 30%
Igual a	Impuesto a cargo

Cabe precisar que, de la aplicación de la fórmula para calcular el impuesto sobre la renta, puede actualizarse la situación en que el importe de las deducciones sea superior al total de ingresos.

En ese último caso, el contribuyente obtendría una pérdida en el ejercicio, lo que impediría el surgimiento tanto de la utilidad fiscal como del resultado fiscal, y por consiguiente no habría impuesto a cargo que reportar al fisco.

e) Tasa o cuota del impuesto

La tasa o cuota del impuesto es la cantidad en dinero que se cobra por cada unidad fiscal.

Un ejemplo de tasa o cuota es la que se ha establecido en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala la aplicación de un 30 por ciento sobre la base, sin interesar el importe de ésta.

Adicionalmente, la Ley del Impuesto sobre la Renta, también prevé un sistema de aplicación de "cuotas", la cual aumenta progresivamente, según aumente la base.

Ejemplo de este sistema de cuotas es el previsto en el artículo 152, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual prevé que para el cálculo del impuesto anual de las personas físicas, al cual se debe aplicar la siguiente tabla:

TARIFA ANUAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92%
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40%
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88%
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00%
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92%
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36%
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00%
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00%

Del análisis a la imagen anterior se advierte la progresividad de la cuota la cual aumenta en la medida en que la base supere los rangos señalados en dicha tabla.

Asimismo, en la fórmula contenida en la tabla de referencia se ha previsto la aplicación tanto una cuota como de una tasa, la cual consiste en el porcentaje señalado en la última columna.

f) Nacimiento de la obligación fiscal

Conforme a lo hasta aquí expuesto, tenemos que la ley es la única en la que se pueden contener las hipótesis jurídicas que de actualizarse darán lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

En congruencia con lo anterior, el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Así, el diseño normativo aplicable a los impuestos, prevé que el nacimiento de la obligación fiscal se dará al momento de que una situación jurídica o de hecho se ubique en la hipótesis jurídica, generándose así el crédito fiscal.

En este contexto, es viable concluir que el origen de toda contribución está condicionado a que se encuentre establecida en la ley, así como a que se realice el hecho generador.

g) Extinción de la obligación fiscal

Como cualquiera otra obligación, la fiscal se extingue por el cumplimiento del objeto de la misma (entero de las contribuciones), pero la fiscal, además, se puede extinguir por disposición legal.

La obligación fiscal se extinguirá de la siguiente forma:

- Pago
- Dación en pago
- Prescripción
- Confusión
- Condonación
- Compensación

- Porque se anule o quede sin efecto el hecho generador
- Por insolvencia o muerte del deudor, etcétera.

El *pago* debe entenderse como la satisfacción del objeto de la obligación, al respecto tanto la doctrina como la ley coinciden en que los objetos de las obligaciones son dar, hacer o no hacer. En ese sentido, el pago se llevará a cabo, dando o entregando lo que la norma fiscal ordena, haciendo lo que la misma señala, u omitiendo la conducta en ella prescrita.

La *dación en pago* es una forma de extinción de las obligaciones, que en materia fiscal resulta excepcional, pues consiste satisfacer el objeto de la obligación mediante la sustitución de dicho objeto por otro.

Un ejemplo de dación en pago la encontramos en el artículo 190 del Código Fiscal, en el que se establece que, en lugar de dinero, el cual no se obtuvo por no haberse llegado al remate de bienes embargados, el fisco podrá adjudicarse dichos bienes.

La *prescripción* es la manera de liberarse de una obligación, o de que la misma se extinga, por el mero transcurso del tiempo. Ejemplo de la prescripción lo encontramos en el 146 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

La *confusión* se da cuando las calidades de deudor y de acreedor de la obligación fiscal recaen en el mismo sujeto, ejemplo de ello sería aquellos casos en que el Estado se convierte en el dueño de bienes gravados fiscalmente. En este ejemplo no habría posibilidad de que el Estado cobre el impuesto, ya que asume el carácter de acreedor de sí mismo.

En relación con la *condonación* de las contribuciones, vale la pena mencionar la tendencia que se ha dado en los últimos cambios de gobierno (excepto en el actual), en los que vía Ley de Ingresos el Ejecutivo Federal ha diseñado un sistema de condonación de contribuciones adeudadas al fisco federal, situación que encuentra sustento en lo dispuesto por el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

Se entiende por *compensación* el fenómeno que se puede producir cuando deudor y acreedor lo son recíprocamente.

Un ejemplo que ilustra la compensación, es cuando el sujeto pasivo hace pagos provisionales cuya suma iguala o supera a la que arroja su cálculo del pago de contribuciones del ejercicio, el excedente constituye para él ese crédito que puede hacer efectivo (compensar) contra impuestos de ejercicios posteriores, o de otros créditos fiscales.

En los casos en que el hecho generador de la contribución ha sido anulado, ha de anularse la obligación que el mismo produjo. Esto pudiera darse por reforma al precepto legal o por declaratoria de inconstitucionalidad del mismo por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La *muerte* sin dejar bienes, o la insolvencia comprobada del deudor fiscal, también son causas de extinción de la obligación fiscal, ya que resultaría inútil, en estos casos, intentar hacerla efectiva.

h) Incumplimiento de las obligaciones fiscales

En este caso, por *obligaciones fiscales*, debe entenderse a las responsabilidades relacionadas tanto con el pago de las contribuciones como a otras de hacer o de no hacer que establece la ley.

El incumplimiento de una obligación fiscal será sancionado como infracción o delito, según sea el caso.

La infracción o el delito ameritan una pena para el responsable de los mismos. De igual forma, se prevé la aplicación de recargos cuando una contribución se paga de manera extemporánea, los cuales se enterarán por concepto de indemnización al fisco por falta de pago oportuno.

Es importante tener en cuenta que el pago recargos no elimina la posibilidad de que, además, haya de cubrirse una multa. Lo anterior, toda vez que el recargo y la multa tienen esencia diversa, pues el recargo es una indemnización y la multa es una pena.

4. Comprobante fiscal digital

De conformidad con lo establecido en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y morales están obligadas a emitir comprobantes fiscales por las operaciones que realicen.

El artículo de referencia, en la parte que interesa, señala textualmente lo siguiente:

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

Del artículo en cita se advierte que las situaciones que darán lugar a la expedición de comprobantes fiscales son las siguientes:

- Por los actos o actividades que realicen:
 - Enajenación de bienes
 - Prestación de servicios
 - Uso o goce temporal de bienes
- Por los ingresos que se perciban
- Por las retenciones de contribuciones que efectúen

En relación con lo anterior, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que los comprobantes fiscales digitales por internet, deberán contener, entre otros, los siguientes:

- I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un establecimiento deberán señalar el domicilio donde se expidan los comprobantes fiscales.
- II. El número de folio y el sello digital del SAT, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.
- III. El lugar y fecha de expedición.
- IV. La clave del registro federal de contribuyentes a favor de quien se expida. Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes, se señalará la clave genérica.
- V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o *descripción* del servicio del uso o goce que amparen.
- VI. El valor unitario consignado en número.
- VII. El importe total consignado en número o letra, etc.

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

IV. Tercera sección. Análisis crítico de la sentencia

Desde el punto de vista de esta sustentante, el criterio emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, obtenido como resultado de la contradicción de tesis 232/2017, la cual diera origen a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017, tiene diversos aspectos que resulta criticables, los cuales enlistamos a continuación:

1. El rubro de la jurisprudencia es incongruente con su texto.
2. Los argumentos expuestos por la Segunda Sala para concluir que no se genera inseguridad jurídica son insuficientes.
3. Causa confusión al momento de señalar que las autoridades "*pueden requerir toda la información relativa*" pues con ello da una idea de que aunque el comprobante fiscal no cumpliera con la *descripción* del servicio de que se trate, el contribuyente puede acceder a la deducción si con la información complementaria comprueba de qué servicio se trata.
4. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pasó desapercibido el hecho de que la operación/transacción amparada en un comprobante fiscal incide indirectamente en uno de los elementos del tributo que es la *base*.

Lo anterior, es así puesto que la base del tributo se ve afectada al alza o a la baja con motivo de la inclusión o no de la deducción o acreditamiento de que se trate.

En adición a lo anterior, es importante mencionar que la tendencia que se está desarrollando en torno a la resolución de los conflictos entre contribuyentes y autoridades fiscales buscar privilegiar la resolución en cuanto al *fondo* del asunto, a efecto de salvaguardar el principio de *mayor beneficio*, así como el derecho humano de *tutela judicial efectiva*.

Esto es, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar los criterios contendientes, debió reconocer en primer lugar que la controversia tenía origen en cuestiones meramente formales, situación que la hubiera llevado a sustentar una postura en relación con la solución real de la cuestión debatida.

En relación con lo anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) ha señalado, que el criterio del *fondo sobre la forma* consiste en que las consecuencias derivadas de la omisión o cumplimiento extemporáneo por parte de los contribuyentes, en relación con aquellas obligaciones formales o de procedimiento que tienen a su cargo, pueden dejar de aplicarse cuando la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente, resulta desproporcionado.

Es decir, en aquellos casos en los que el contribuyente tenga un derecho relacionado con los elementos esenciales del tributo (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), la inobservancia de los requisitos de carácter formal no debiera de prevalecer sobre dicho derecho.

En ese sentido, el criterio de fondo sobre forma adquiere especial relevancia para la impartición de justicia en materia fiscal, sin que ello signifique incentivar a los sujetos obligados al incumplimiento o cumplimiento defectuoso de las obligaciones formales que establecen las normas fiscales.

Al respecto, es conveniente reafirmar que los artículos 29 y 29-A, ambos del Código Fiscal de la Federación, entre otros aspectos, se encargan de regular lo relativo a la expedición de comprobantes fiscales.

Es así que los numerales de referencia, prevén la obligación para quienes presentan declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por las actividades que realicen, de solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y proporcionar información relacionada con su identidad y, en general, sobre su situación fiscal mediante los avisos correspondientes.

Conforme al análisis que se viene realizando, es importante tener en cuenta que el numeral 29-A del Código Fiscal de la Federación, establece diversos requisitos que deberán reunir los comprobantes fiscales, dentro de los cuales se encuentra el relativo a que en el comprobante fiscal digital se encuentren *descripción* del servicio que amparen.

De lo anterior, se advierte que los comprobantes fiscales digitales tienen un propósito específico cuyos alcances legales fueron estudiados por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener la tesis 1a. CLXXX/2013²³, la cual por su importancia y trascendencia en el presente estudio, se transcribe a continuación:

"COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES. *Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los*

²³ Tesis 1a. CLXXX/2013, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, libro XX, mayo de 2013, p. 524

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

Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

De la tesis que antecede, se advierte que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que los comprobantes fiscales son *medios de convicción* a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales.

Por lo que si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el cual se debe pagar una contribución, entonces, deberá emitir el correspondiente comprobante fiscal para efectos de determinar su situación en particular respecto del tributo que en concreto tenga que pagar.

De igual forma, quien haya solicitado la actividad o haya intervenido en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

Consideró, además, que los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación prevé para dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios.

En relación con dicha función de *deducción o acreditamiento*, en la tesis 1a. CLXXX/2013, transcrita en párrafos precedentes, la Suprema Corte de Justicia de la Nación enfatizó que no cualquier medio de convicción es susceptible de considerarse comprobante fiscal, sino, en principio, únicamente los que cumplan

con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y, además, en su caso, con los diversos requisitos establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

Conforme a lo hasta aquí expuesto tenemos que el requisito contenido en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, consistente en la *descripción* del servicio o uso de que se trate, es un concepto que en la práctica resulta difícil de delimitar, pues como lo sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017, dicho elemento es omnicomprensivo.

Por lo que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo en la jurisprudencia y ejecutoria objeto de estudio, que excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal.

Sin embargo, pasó por alto que el numeral 29-A del Código Fiscal de la Federación, establece una consecuencia que *incide de manera preponderante sobre el núcleo del tributo*, esto es, *sobre el pago*.

El pago, para el caso del impuesto sobre la renta, será el importe que resulte de calcular el resultado fiscal al que le será aplicable la tasa que disponga la ley, y para el impuesto al valor agregado, será el que resulte de la diferencia entre el impuesto a cargo del contribuyente y el que le hubieran trasladado o el que hubiera pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sea acreditable.

En ese sentido, si la consecuencia aplicable en los casos en que los comprobantes fiscales no reúnan alguno de los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, o bien, cuando los datos contenidos en los comprobantes fiscales se plasmen en forma distinta a la estrictamente exigida por las disposiciones fiscales es que no se permita efectuar la deducción o acreditamiento correspondiente a los bienes o servicios que amparan, entonces dicha consecuencia incide directamente sobre la base del tributo, lo que conlleva a que el contribuyente destine una parte inequitativa de su riqueza a los gastos públicos.

Dicha consecuencia, es de tal trascendencia que, en caso de faltar alguno de los requisitos formales de los comprobantes fiscales, las cantidades que amparan no podrán ser utilizadas para aplicar la deducción de que se trate, asimismo, tales importes no podrán ser aplicados para llevar a cabo el acreditamiento respectivo

Es así que el cumplimiento formal de los requisitos de los comprobantes fiscales se encuentra vinculado directamente con la base del impuesto, pues el importe al cual ascienda dicha base, se encuentra sujeto al escrutinio por parte de las autoridades fiscales, bajo el cual determinarán si a su parecer el comprobante

fiscal respectivo cumple con el elemento de *describir*, el bien o servicio de que se trate.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017, primeramente, se avocó en el estudio de cómo se cumple con el requisito relativo a la *descripción* del servicio en los comprobantes fiscales.

A efecto de resolver esta primera cuestión, la Segunda Sala señaló que la respuesta ya había sido proporcionada al resolver los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, en los cuales se pronunció respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2013, así como a su constitucionalidad desde la perspectiva de los principios de legalidad y seguridad jurídica, este último en su vertiente de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, previstos en el artículo 31, fracción IV, en relación con el 16, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, pues para resolver respecto de la inconstitucionalidad del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación alegada por los quejosos en dichos medios de defensa, resultó necesario que en primer lugar se fijara el contenido y alcance de dicha disposición, determinación que fue tomada en cuenta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 232/2017, que se estudia.

No obstante, se considera que el análisis para resolver sobre la inconstitucionalidad del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación debió ser realizado con mayor exhaustividad.

Lo anterior, es así pues se considera que la resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no resuelve el fondo del asunto y, por tanto, el criterio sentado por la Segunda Sala no otorga a los contribuyentes seguridad jurídica respecto al cumplimiento del requisito en cuestión.

En efecto, el debate sometido a consideración de la Segunda Sala en el amparo directo en revisión 3858/2014, se centraba en determinar si el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación resultaba violatorio de los principios tributarios de legalidad, seguridad jurídica, este último en su vertiente de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, toda vez que los argumentos expuestos por los quejosos señalaban que la no delimitación de lo que debe entenderse por *descripción*, daba lugar al despliegue de actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades fiscales, impidiéndose a los sujetos pasivos de la relación tributaria conocer las consecuencias jurídicas de sus actos, puesto que el concepto de referencia resultaba ambiguo e impreciso.

No obstante lo contundente de los argumentos de la parte quejosa, la Segunda Sala resolvió que las alegaciones eran infundadas en virtud de que el

término utilizado por el legislador en relación al requisito exigido, consistente en *describir* el servicio prestado, no es ambiguo y, por tanto, no genera incertidumbre jurídica al contribuyente respecto a la forma en que debe cumplirse, de manera que impide cualquier actuación arbitraria o caprichosa de la autoridad administrativa que pudiera generar incertidumbre al gobernado.

Como sustento de lo anterior, señaló que resultaba suficiente con remitirse a la definición gramatical del verbo *describir*, cuyas tres acepciones, daban indicio de que elemento esencial de dicha locución se centraba en el hecho de que se debe entender como *dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades*, por lo que el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación se refiere a señalar los elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal y, por tanto, dicho precepto no provoca incertidumbre jurídica al contribuyente.

De lo anterior se advierte que, la interpretación realizada por la Segunda Sala en relación a la definición gramatical del verbo “describir”, le permitió llegar a la conclusión que el precepto 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación resultaba constitucional.

En apoyo de su razonamiento, enfatizó que dicho vocablo es de uso común y fácil comprensión y, en consecuencia, concluyó que el requisito contemplado en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, *se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades*, situación que *implica que sea de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo importante es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial*.

No obstante, se considera que la Segunda Sala al desarrollar la sentencia de la contradicción de tesis 232/2017, dejó atender a la problemática que dio lugar a la contradicción de criterios.

Se afirma lo anterior, puesto que la cuestión a dilucidar no se centraba en desentrañar si la locución *describir* utilizada por el legislador era ambiguo, sino más bien, se centraba en determinar cómo es que se debía hacer dicha cuando se está frente a una prestación de servicios.

Lo anterior, es así ya que tal como fue señalado en apartados que anteceden, el principio de seguridad jurídica en materia tributaria implica, no sólo que las disposiciones de observancia general generen certidumbre jurídica a los destinatarios de las normas, para que éstos estén ciertos de a qué atenerse en sus relaciones con las autoridades y con los demás particulares, sino que además el respeto a dicho principio, tiene el objetivo de impedir a las autoridades fiscales desplegar una actuación que pudiera resultar de forma arbitraria, ello en su vertiente de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

En congruencia con lo anterior y, considerando que el artículo 215 de la Ley de Amparo señala que la contradicción de tesis es una de las formas en que se da lugar al establecimiento de la jurisprudencia, entendida ésta como una de las fuentes formales del Derecho, cuya observancia obligatoria aplica para todos los órganos jurisdiccionales jerárquicamente inferiores, a aquél que la emite, se considera que era trascendental que a través de jurisprudencia que se analiza, se estableciera de forma clara un criterio que permitiera delimitar los elementos que se deben tener en cuenta para dar cumplimiento a la obligación formal de *describir* en el comprobante fiscal el servicio de que se trate.

En esos sentidos, se considera que la tarea de la Segunda Sala debió resultar en el señalamiento de elementos específicos que los contribuyentes deben considerar para cumplir con el requisito exigido por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Situación que permitiría que en caso de una revisión por parte de las autoridades fiscales, se limitara dejar a su arbitrio el definir si se está cumpliendo o no con dicha obligación, pues se reitera, la aceptación o rechazo de la operación amparada con el comprobante fiscal, tiene consecuencias jurídicas respecto de la determinación de la situación fiscal del contribuyente, en relación con la deducción o acreditamiento respectivo.

No obstante la importancia de la tarea de la Sala, que en el presente caso no se abocó a la solución efectiva de la cuestión planteada, pues la jurisprudencia resultado de la resolución a la contradicción de tesis, no es un criterio que pueda ser tomado en cuenta por los contribuyentes para corregir o mejorar el cumplimiento de su obligación, pues se considera que se sigue en estado de inseguridad jurídica ya que al tiempo que se señala en el rubro que los pormenores del servicio no pueden constar en documento distinto del comprobante fiscal, en el cuerpo de la jurisprudencia se sostiene que la descripción de los pormenores pueden estar contenidos en un documento distinto.

Situación que trasciende a un problema práctico, pues en el día a día de la operación de un contribuyente, la cual en muchas ocasiones es voluminosa, resulta un tanto complejo que el comprobante que ampare la prestación de un servicio, contenga como parte de la *descripción* elementos que la mayoría de las ocasiones son desarrollados con detalle en el contrato de prestación de servicios.

Por ejemplo, en el ámbito de las compañías que se dedican a operaciones relacionadas con la industria de oil & gas, su actividad requiere de diversos servicios muy especializado que pueden involucrar desde el uso de maquinaria especializada hasta el desarrollo de actividades por personal que es capacitado en materia desarrolladas en el extranjero y que por lo tanto su descripción pudiera resultar en vocablos que no son comunes en México, esos casos, quedarían fuera de los resueltos por la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues pudiera ser que lo que el contribuyente considere como elementos

suficientes que dan una idea delimitada del servicio de que se trate, no sea considerado de igual forma por la autoridad fiscal.

Situación que permitirá a la autoridad fiscalizadora determinar, que a su juicio, el contribuyente incumplió con los requisitos que establece el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, y consecuentemente no podrá deducir o acreditar fiscalmente el monto amparado en dicho comprobante.

Lo que sin duda alguna trasciende en una inseguridad jurídica para el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Se afirma lo anterior, ya que si bien la Sala resolvió que el referido requisito se cumple al *delimitar aquellos elementos esenciales que den una idea del servicio prestado que ampara el comprobante fiscal*, omitió tener en cuenta que en los asuntos origen de la controversia, expuestos en el apartado de "hechos" de este documento, se alegó que el requisito de referencia daba lugar a la subjetividad en su cumplimiento, permitiendo a la autoridad hacendaria determinar la extensión o limitación de dicho requisito, dejando por consiguiente, en estado de incertidumbre e indefensión al contribuyente.

Sin que sea óbice a lo anterior, lo señalado por la Sala en el sentido de que *describir* es una palabra de uso común, por lo que la generalidad de las personas tiene una idea de lo que significa, ya que como se mencionó existen actividades tan especializadas que pueden ser prestadas a través de un servicio que los criterios sobre su descripción podrán ser tan variados como el número de individuos que pudieran revisar su descripción el comprobante fiscal.

Siendo claro que dicho concepto da paso a la subjetividad tanto del contribuyente que expide el comprobante, como de aquel que lo recibe y le da efectos fiscales, aunado al criterio que pudiera tomar la autoridad fiscal e, incluso, de los propios órganos jurisdiccionales, al dilucidar si el comprobante de que se trate cumple o no con el requisito exigido por el numeral 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Conforme a lo anterior, se concluye que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no resolvió el fondo de la cuestión que dio origen a la contradicción de tesis puesto que de ninguna forma resolvió las dudas que sobre los alcances del 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, en relación a cómo se debe describir un servicio.

En efecto, contrario a lo resuelto por la Sala, se considera que para fijar los alcances del precepto analizado y por consiguiente, determinar cómo es que se debe dar cumplimiento con el requisito exigido, consistente en la descripción del servicio, no es suficiente que se remita al contribuyente a la regla que regula el uso del lenguaje, puesto que con tal proceder únicamente se obtiene el significado de la locución *describir*, sin que ello de una idea precisa de cómo es que los

contribuyentes deben cumplir con tal requisito para efectos fiscales, en conexión con la prestación de un servicio.

Por lo anterior, se sostiene que el estudio realizado por la Segunda Sala de ninguna forma resultó en algún provecho que pudiera materializarse en una aplicación clara del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, pues quedó sin aclararse la problemática que dicho precepto crea tanto para los contribuyentes como para las autoridades revisoras interesadas en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Ello aunado al hecho de que la Sala desvió la atención de la cuestión efectivamente planteada en la contradicción de tesis, para centrarse en una cuestión que nada tiene de relevante para el asunto, esto es, definir si la palabra empleada por el legislador es comprensible y del dominio general, sino que debió enfocarse en señalar los parámetros que harán que tratándose de un servicio, se pueda tener certeza de que el comprobante fiscal, cumple con el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Ya que al no existir algún parámetro mínimo que dé idea de cómo se debe hacer la representación o definición del servicio amparado o de los elementos que resultan suficientes para que el contribuyente se encuentre en posibilidad de dar efectos fiscales al comprobante fiscal, con la certeza de que al ser revisada la operación por la autoridad, no se permitirá que influya la subjetividad en relación con la descripción del servicio.

De lo contrario se deja al arbitrio de la autoridad fiscal los parámetros que ha de emplear para determinar si en el caso que se esté analizando se ha dado debido cumplimiento del requisito.

Por tales razones, se insiste que con remitirse a la definición gramatical no se resuelve la problemática de cómo se debe cumplir con la *descripción* del servicio, la cual necesariamente debe estar representada/contenida en el cuerpo del comprobante fiscal.

Teniendo en cuenta el contenido del criterio analizado, persiste la inseguridad jurídica alegada por los contribuyentes quejosos en los asuntos de origen, pues definir lo adecuado o no de la descripción del comprobante fiscal queda siempre a consideración de aquel que se encuentre analizando el contenido del comprobante fiscal.

Siendo dicho ente el que decidirá si el contribuyente logró o no cumplir con su obligación, mediante la representación o dando una idea general del servicio amparado con el comprobante.

Por tales motivos, se considera que en la materia fiscal y, en específico, tratándose del cumplimiento de obligaciones, resultaba trascendental que se

establecieran los parámetros mínimos para dar cumplimiento al requisito consistente en describir un servicio.

Esto es así, puesto que de conformidad con el contenido de los principios constitucionales que rigen en la materia tributaria, el cumplimiento de una obligación fiscal no puede depender de la apreciación subjetiva, sino que debe ser analizada/cuestionada únicamente con base en elementos objetivos, que resulten en cumplimiento o incumplimiento.

Sin que sea contrario a lo anterior, lo sostenido por la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien al emitir la jurisprudencia 2a./J. 144/200620, señaló que si bien la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, reconociendo 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.

Ello, toda vez que la Ley debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del particular y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades.

Adicionalmente, se debe considerar que los órganos jurisdiccionales contendientes en la contradicción de tesis 232/2017, precisamente llegaron a resultados discrepantes, con motivo de la subjetividad en el cumplimiento del requisito.

Por lo tanto, la existencia de subjetividad en torno al cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, sin lugar a dudas, dará paso a actuaciones por parte de las autoridades que resulten arbitrarias y, por consiguiente, la norma que regula la obligación o requisito dirigido a los gobernados, resultará violatoria del principio de seguridad jurídica, dado que el contribuyente destinatario de la misma estará incierto de a qué atenerse respecto de cómo dar cumplimiento a la norma en cuestión.

Es así, que se considera que el estudio efectuado por la Sala debió ser más exhaustivo, pues se insiste, la cuestión a dilucidar consistía en determinar cómo es que resultaría suficiente para efectos fiscales, la descripción del servicio amparados en los comprobantes fiscales.

Considerándose desafortunado el hecho de que haya limitado su estudio a señalar cuál es la definición gramatical de la palabra “describir” y que por tanto, haya concluido que será suficiente que en el comprobante fiscal se señale la idea del servicio delimitando sus partes o propiedades.

Pues, el estudio así llevado a cabo por parte de la Sala, conlleva a que únicamente se haya reemplazado la palabra *describir* con su definición gramatical para efecto de insertarla en el precepto legal a estudio.

Por otra parte, la Sala también llevó a cabo el estudio para determinar si el cumplimiento de la descripción del servicio previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación debe constar exclusivamente en el cuerpo del comprobante fiscal de que se trate, o bien, si tal requisito es susceptible de detallarse en documento distinto.

Con el objeto de resolver esta segunda cuestión, en primer lugar hizo referencia a que en la jurisprudencia 2a./J. 160/2005²⁴ se había establecido que si bien el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2001, en su tercer párrafo señalaba que los comprobantes fiscales debían ser impresos en los establecimientos que autorizara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, además, en su cuarto párrafo señalaba que para poder deducir o acreditar fiscalmente el monto erogado contenido en un comprobante, es el contribuyente a favor de quien se expide el comprobante de que se trate, el obligado a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos.

De igual forma, en dicha jurisprudencia, se señaló como obligación del contribuyente el verificar que el comprobante contenga los requisitos establecidos en el diverso artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, obligación que se apuntó se entenderá observada por parte del contribuyente cuando efectivamente éste se cerciora de que el comprobante fiscal que le fue expedido contiene los requisitos que debe cumplir, más no así respecto a aquél de ser impreso en un establecimiento autorizado.

Adicionalmente, señaló que en la jurisprudencia 2a./J. 35/2008²⁵ se había sostenido que la obligación del contribuyente a favor de quien se expide el comprobante fiscal no se extendía a constatar el cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor (entre los que se encuentra el señalamiento relativo a si el pago de la contraprestación se efectúa en una sola exhibición o bien, en parcialidades).

Aclarando, que a la luz de lo disponerlo por el tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, su obligación se limitaba a verificar que el comprobante fiscal que le fue expedido contuviera todos y cada uno de los requisitos enlistados en el diverso artículo 29-A del referido Código Fiscal de la Federación y

²⁴ Tesis 2a./J. 160/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, enero de 2006. p. 762.

²⁵ Tesis 2a./J. 35/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, marzo de 2008, p. 150.

que, respecto de aquellos contenidos en su fracción I, a corroborar que sean correctos.

Aunado a dichos razonamientos, la Sala mencionó que al establecer la jurisprudencia 2a./J. 87/2013²⁶ se apartó de lo que anteriormente había sostenido en la diversa jurisprudencia 2a./J. 161/2005²⁷, precisando que derivado de una nueva reflexión, había arribado a la conclusión de que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no necesariamente trae como consecuencia que tales comprobantes sean nulos o carezcan de valor probatorio.

Situación que fue considerada de esa forma al advertir la Sala que dicha omisión, considerada de forma aislada, no da lugar a tal sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, expuso que en la jurisprudencia 2a./J. 113/2014²⁸ se había sostenido que tratándose de comprobantes fiscales, la obligación del contribuyente en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se limita a verificar lo siguiente:

- a) Que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos, y
- b) Que contengan impreso el número de folio, el lugar y la fecha tanto de impresión como de expedición, así como los datos del impresor autorizado.

La conclusión a la que se arribó en la jurisprudencia de referencia, partió del hecho de que la comprobación del cumplimiento material de la obligación de que los comprobantes fiscales sean impresos por un establecimiento autorizado, constituye una obligación precisamente a cargo del tercero que los expide y por lo cual, la misma no puede trascender a la esfera jurídica del contribuyente que recibe el comprobante.

Concluyendo así, que el deber del receptor del comprobante se limita a verificar los datos contenidos en el comprobante, por lo que en esos casos el valor probatorio del comprobante fiscal quedaría sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, quien en todo caso estaría facultada para requerir mayor documentación e información para determinar que efectivamente se

²⁶ Tesis 2a./J. 87/2013, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, libro XXII, julio de 2013, p. 717.

²⁷ Tesis 2a./J. 161/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, enero de 2006, p. 1121.

²⁸ Tesis 2a./J. 113/2014, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, t. I, libro 13, diciembre de 2014, p. 339.

haya llevado a cabo la operación amparada con el comprobante fiscal que al efecto se hubiera emitido.

En esa tesitura, enderezó su análisis en el sentido de señalar que, toda vez que ha sido criterio reiterado por dicha Sala que el hecho de que el contribuyente cuente con comprobantes fiscales no limita el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Lo anterior, pues en el supuesto de que la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, considerara que los comprobantes fiscales con que cuenta la contribuyente revisada no amparan la transacción en ellos amparada, entonces puede solicitar a dicho contribuyente la exhibición de documentación adicional.

En esas consideraciones, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concluyó que para efectos de cumplir el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, esto es *describir* el servicio, por regla general tal descripción debe constar en el comprobante fiscal, ello a efecto de tener certeza respecto al servicio que con ellos se pretende amparar, no obstante, aclaró que excepcionalmente también es posible que los pormenores del servicio se encuentren detallados en documento distinto.

La conclusión alcanzada por la Sala derivó de la aplicación a *contrario sensu*, de la facultad de las autoridades fiscales de requerir al contribuyente mayor información o documentación relacionada con la operación objeto de sus facultades de comprobación.

Ello toda vez que en ocasiones no obstante que el contribuyente cuente con el comprobante fiscal respectivo, si las autoridades fiscales quieren contar con mayor certeza, cuentan con la posibilidad de requerir al contribuyente la exhibición de elementos documentales complementarios, lo que debe entenderse como la oportunidad para que el contribuyente pueda amparar con un soporte documental robusto la procedencia de una deducción o acreditamiento a través de la exhibición de documentación adicional al comprobante fiscal.

En congruencia con lo anterior, expuso que el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación consistente en *describir* el servicio prestado, se entenderá cumplimentado cuando en el comprobante fiscal se incluya una redacción que dé una idea clara del servicio que ampara, delimitándolo en sus partes o propiedades.

Al respecto, adicionó que dado lo omnicomprensivo que puede resultar la prestación de un servicio, se abría la posibilidad de que sus pormenores se encontraran detallados en documento distinto.

El documento en cuestión tendría como finalidad determinar los pormenores de lo que integra la prestación de dicho servicio de que se trate y, por consiguiente,

determinar la procedencia tanto de la deducción como del acreditamiento pretendida por el contribuyente.

Con base en las relatadas consideraciones la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concluyó que aquellos comprobantes fiscales que contengan la descripción del servicio de manera clara, esto es delimitado el servicio de que se trate en sus partes o propiedades, entonces se entenderá que tales medios de comprobación cumplen con el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Adicionó a tal conclusión, que en todo caso el contribuyente tiene la posibilidad de exhibir diversa documentación en la cual consten los pormenores del servicio amparado, y con ello demostrar fehacientemente la procedencia de la deducción o acreditamiento que realice, y en consecuencia la estricta indispensabilidad de su prestación.

En relación con todo lo anterior, a juicio de esta sustentante, se estima acertada la conclusión expuesta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que aduce que resulta permisible a los contribuyentes la exhibición de documentación complementaria en la que se encuentren detallados los pormenores del servicio prestado a efecto de determinar si la deducción o acreditamiento que mediante los comprobantes fiscales se solicite, es procedente o no.

Esto es así, pues como se expuso al inicio del este apartado, en la práctica existen muchos casos en los que, si bien son los comprobantes fiscales contienen la descripción del servicio que amparan y por lo tanto deben tomarse en cuenta como aquellos elementos que sirven para dejar constancia fehaciente de que existió el hecho o acto objeto de gravamen por la contribución de que se trate, lo razonablemente aceptable es que en caso de duda, la autoridad fiscalizadora se allegue/requiera al contribuyente aquella documentación complementaria con base en la cual se pueda determinar los pormenores del servicio amparado en los comprobantes.

Una vez analizada de manera conjunta la información adicional y los comprobantes fiscales, se estará en mejor posibilidad de determinar cuál será la situación fiscal en concreto del contribuyente, en relación con las transacciones amparadas en los comprobantes fiscales.

En consecuencia, si la realidad de la operación puede ser verificada a través de medios complementarios, esto da lugar a que sólo en caso de duda la autoridad fiscal recurra a la comprobación de las transacciones del contribuyente mediante el análisis de elementos documentales complementarios que deberán ser exhibidos previa solicitud de la autoridad fiscal que en uso de sus facultades de comprobación, está verificando el efectivo cumplimiento de las obligaciones del contribuyente auditado.

En ese contexto, se considera acertada la conclusión de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme a la cual aclaró que para efecto de determinar qué integra la prestación del servicio contenida en un comprobante fiscal y de esta forma, emitir un pronunciamiento sobre la procedencia o no de la deducción o acreditamiento del importe amparado en el comprobante, es posible y algunas veces necesario remitirse a lo estipulado en un diverso documento donde se contenga el detalle de los pormenores de dicho servicio.

Verificado lo anterior, se podrá emitir un pronunciamiento sobre la estricta indispensabilidad del servicio, en relación con la consecución del objeto del contribuyente, pues se coincide con el señalamiento de que en la prestación de servicios, resulta complejo que sus particularidades puedan hacerse constar de forma completa en un comprobante fiscal.

Ahora bien, no obstante que se comparte lo expuesto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que a fin de demostrarse que la erogación vinculada con un servicio resultó estrictamente indispensable para la actividad del contribuyente, éste pueda exhibir diversa documentación complementaria de la cual se desprendan sus pormenores, no obstante ello, con tal situación no deja de desconocerse que el rubro de la jurisprudencia da una idea equivocada de lo que se abordará en el cuerpo de la misma.

Pues de primera impresión pareciera que es tajante la postura de la Segunda Sala al señalar en el rubro que los pormenores del servicio no pueden constar en documento distinto, situación que es atenuada tanto en el cuerpo de la jurisprudencia como en la ejecutoria que le diera origen.

Motivo por el cual se considera que resulta contradictorio el hecho de que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por un lado señale que de la interpretación al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, se desprende que basta con delimitar el servicio señalando sus partes o propiedades esenciales, dando una idea que permita conocer en qué consistió, pues como se ha mencionado anteriormente dependiendo de las circunstancias de cada caso en particular, se deberá permitir al contribuyente demostrar la estricta indispensabilidad del gasto de que se trate a través de la exhibición de elementos de prueba complementarios.

No debe perderse de vista, que una razón adicional para permitir que se recurra a diversos elementos de prueba complementarios de los comprobantes fiscales, es el hecho de que dichos comprobantes fiscales son emitidos por un tercero, sobre el cual el contribuyente no tiene control alguno, situación que ocasiona que en la mayoría de los casos los comprobantes puedan no contener datos que detallen con exactitud la forma y pormenores en que el servicio fue prestado.

Tal situación, no debería ser reprochable al contribuyente a favor de quien se expidió el comprobante fiscal por ser algo que escapa de su ámbito de control, por lo que no sería válido que el rechazo de una deducción o acreditamiento se formulara con base en la exigencia de requisitos no establecidos en Ley.

Circunstancia que se agravaría pues tales exigencias no son elementos que se contemplen expresamente en el texto del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, además de que se reitera no resultarían imputables al contribuyente.

Lo anterior, es así puesto que la evaluación sobre la procedencia de una deducción o acreditamiento, de ningún debe encontrarse supeditada a la observancia de requisitos no contenidos en la ley, ni mucho menos del cumplimiento de obligaciones a cargo de terceros, como en su caso podría ser la exigencia de que dichos terceros cumplan con la inclusión en el comprobante fiscal de alguna descripción precisa. Ello aunado al ahecho de se considera que todo caso se debe permitir al contribuyente la exhibición de diverso documento para conocer el detalle de los servicios amparados en el comprobante fiscal, de cuyo análisis se podrá conocer los términos y condiciones conforme a los cuales fue prestado dicho servicio.

Situación en contrario, debiera considerarse violatoria de los derechos del contribuyente, pues en todo caso se le estaría coercionando a contribuir a los gastos públicos de forma que no sería proporcional, pues se le estaría impedirle deducir o acreditar los gastos erogados para la consecución de sus fines, bajo exigencias atribuibles al tercero emisor del comprobante fiscal.

Lo anterior, derivaría en la imposición arbitraria de una obligación a cargo del contribuyente receptor del comprobante fiscal, de exigir (sin base legal alguna) al proveedor de servicios que detallará exhaustivamente el concepto amparado en el comprobante fiscal.

Esto, no obstante que por disposición expresa de Ley, la única obligación a cargo del receptor es la obtención el comprobante fiscal de cada uno de los gastos que erogue, situación que implica verificar que en dicho comprobante, el proveedor haya descrito el servicio.

Lo que no debe confundirse con la verificación de que la descripción cumpla con todas las características específicas y de forma exhaustiva pretendiera la autoridad; máxime que dicho contribuyente tampoco cuenta con las facultades ni los medios para exigirle a sus proveedores una actuación que no tenga sustento en la Ley.

Con base en todo lo anterior, se estima acertado lo expuesto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar que, con la finalidad de conocer el detalle de un servicio amparado en un comprobante fiscal, resultará perfectamente válido poder remitirse a un documento distinto y complementario con

base en el cual, se realice un análisis conjunto que permita emitir un pronunciamiento respecto a la procedencia o no de la deducción o acreditamiento pretendido por el contribuyente, derivado de la indispensabilidad del servicio que le fue prestado.

Así, resultará acertado que se permita al contribuyente llevar a cabo la exhibición de información y documentación complementaria que permita a la autoridad fiscal, o en su caso, al órgano jurisdiccional de que se trate, advertir de un estudio y análisis conjunto la procedencia de la deducción o bien, el acreditamiento respectivo, al haberse llegado a la convicción de que el servicio amparado en el comprobante fiscal, resultó estrictamente indispensable.

Lo anterior, es así pues la indispensabilidad de un servicio podrá comprobarse a partir de la efectiva realización de la transacción de que se trate, la cual puede documentarse de diversas formas, ya sea a través de un contrato de prestación de servicios, entregables derivados de los servicios, entre otros, documentos que en la mayoría de los casos denotan que efectivamente fue llevada a cabo la operación entre las partes.

Esta situación denota que la autoridad fiscal no debe esperar que los pormenores del servicio se encuentren contenidos/descritos de forma precisa en un único documento, como lo es el comprobante fiscal, sino que además existen diversas documentales que sirven de apoyo para comprender en su totalidad la prestación recibida por el contribuyente, documentos que, como atinadamente señala la Sala, se debe permitir su exhibición.

Tal exigencia, no debe quedarse al nivel de permitir su exhibición sino que además implica la obligación a cargo de la autoridad de otorgarles un valor probatorio.

Sin que sea óbice a lo anterior, el posible argumento de la autoridad de que el comprobante fiscal constituye una prueba directa, por ser éste el medio de convicción a partir del cual se puede llegar a conocer la verdad, pues tal argumentación resultaría intrascendente si se considera que la prestación de un servicio también puede acreditarse mediante otros elementos que podrían llegar a constituir una prueba indirecta o complementaria.

Situación, que su caso resultaría en del análisis adminisculado de todas y cada una de las probanzas que en su caso fueran ofrecidas y exhibidas por parte del contribuyente, pues dichos elementos complementarios también constituirían una prueba eficaz.

Se afirma lo anterior, puesto que, del análisis conjunto de los diversos elementos probatorios, sea que éstos consistan exclusivamente en documentales o de algún otro tipo de pruebas, la autoridad fiscal o el juzgador pueden llegar a concluir que se encuentra acreditada determinada circunstancia.

Esto, toda vez que podría ser que la transacción que se pretendiera acreditar analizada de manera aislada, resultaría en una determinación adversa al contribuyente que pudo haberse evitado de haber valorado la totalidad de elementos que disponía para tales efectos.

En tal caso, se estaría actuado en contra de los derechos del contribuyente, pues resultaría ilegal que la autoridad fiscal aislara cada elemento de convicción aportado por el contribuyente.

Actuación en ese sentido resultaría en un demérito a los elementos probatorios, pues se les estaría restando eficacia o contundencia.

Lo anterior, es así puesto que, de conformidad con las reglas aplicables en materia de valoración de pruebas, los elementos probatorios deben analizarse de manera conjunta o adminiculada, toda vez que cada medio de convicción puede resultar en la comprobación de diversos hechos, que entrelazados de manera natural y lógica, acercarán al sujeto de que se trate a la verdad buscada.

En efecto, se considera que la valoración de una pluralidad de elementos conlleva a la formación de una convicción plena sobre la veracidad del hecho sujeto a escrutinio.

En cualquier caso, será necesario el empleo de la lógica, considerada ésta como un aspecto medular en la valoración de los elementos probatorios, puesto que implica la aplicación de reglas o métodos para distinguir el razonamiento válido del inválido, evitando así falsas apreciaciones.

De igual forma, debe tenerse en cuenta que la experiencia general adquirida en la práctica de la materia fiscal, permitirá a la autoridad o al juzgador, contar con los conocimientos que se requieren en relación con la forma en que ocurren y se perciben los fenómenos y acontecimientos en torno a las operaciones que puedan ser objeto de comprobación.

Así, tales conocimientos, podrán resultar idóneos para llevar a cabo el estudio y valoración de los elementos documentales que se sometan a su escrutinio, lo que sin mayor dilación permitirá reconstruir la forma en que tuvieron lugar ciertos acontecimientos.

Esto, toda vez que, a partir del conocimiento de las partes o fragmentos de un hecho, que vinculado con diversos elementos probatorios, se podrá formar convicción respecto de una situación, ello a pesar de que no se cuente con la prueba directa, o teniéndose ésta se considere que no es idónea para demostrar los extremos pretendidos.

Este conjunto de elementos adicionales podría categorizarse en lo que se ha llamado *prueba indiciaria*, respecto de la cual los Tribunales Colegiados de Circuito han señalado, que debe entenderse como prueba indiciaria o circunstancial, a

aquella que se encuentra dirigida a demostrar la probabilidad de hechos denominados indicios, de los que, por medio de la lógica y las reglas de la experiencia se pueden inferir hechos. Por su importancia a continuación se cita el criterio de referencia:²⁹

"PRUEBA INDICIARIA. NATURALEZA Y OPERATIVIDAD. Esta figura que recibe ese nombre de la interpretación del artículo 286 del Código Federal de Procedimientos Penales, también identificada como "prueba presuncional", derivada de igual intelección del artículo 261 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, más que prueba por sí, constituye propiamente una vía de demostración indirecta, pues se parte de la base de que no hay prueba directa de un hecho que precisa ser acreditado -pues si la hubiera sería innecesario transitar por la indirecta-, pero sí los hay de otros hechos que entrelazados a través de un razonamiento inferencial, regido por la lógica del rompecabezas -conforme a la cual ninguna pieza por sí proporciona la imagen completa, pero sí resulta del debido acomodo de todas ellas- llevan a su demostración, de manera que su operatividad consiste en el método de la hipótesis que llega a ser acreditada, más que por la simple suma de varios indicios, por el producto que se extrae de la interrelación de todos ellos. De ahí que la indiciaria presupone: 1) que los hechos que se toman como indicios estén acreditados, pues no cabe construir certeza sobre la base de simples probabilidades; no que se trate de hechos de los que sólo se tiene un indicio, 2) que concurren una pluralidad y variedad de hechos demostrados, generadores de esos indicios, 3) que guarden relación con el hecho que se trata de demostrar y 4) que exista concordancia entre ellos. Y satisfechos esos presupuestos, la indiciaria se desarrolla mediante el enlace de esos hechos (verdad conocida), para extraer como producto la demostración de la hipótesis (verdad buscada), haciendo uso del método inductivo -no deductivo-, constatando que esta conclusión sea única, o bien, que de existir hipótesis alternativas se eliminen por ser inverosímiles o por carecer de respaldo probatorio, es decir, cerciorándose de que no existan indicios, de fuerza probatoria tal que, si bien no la destruyen totalmente, sí la debilitan a tal grado que impidan su operatividad.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 50/2008. 10 de marzo de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Juan José Olvera López. Secretario: Gabriel Alejandro Palomares Acosta.

Amparo directo 2/2009. 14 de mayo de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: José Luis Villa Jiménez. Secretario: Gerardo Flores Zavala.

²⁹ Tesis I.1o.P. J/19, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, septiembre de 2009, p. 2982.

Amparo directo 106/2009. 21 de mayo de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Pérez de la Fuente. Secretario: Jaime Arturo Cuayahuitl Orozco.

Amparo directo 143/2009. 4 de junio de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Juan José Olvera López. Secretario: Alejandro Alberto Díaz Cruz.

Amparo directo 193/2009. 2 de julio de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Juan José Olvera López. Secretario: Benito Eliseo García Zamudio."

Así, según el criterio del Tribunal Colegiado, dicha prueba consiste en un ejercicio de lógica, en el que a partir de hechos corroborados en diversos elementos de prueba, también resulta probado el hecho presunto, para lo cual se requiere satisfacer los requisitos siguientes:

- 1) Que los hechos que se toman como indicios estén acreditados,
- 2) Que concurra una pluralidad y variedad de hechos demostrados, generadores de esos indicios,
- 3) Que guarden relación con el hecho que se trata de demostrar y
- 4) Que exista concordancia entre ellos.

En ese contexto, resulta por demás acertado el hecho de que en la contradicción de tesis 232/2017, la Segunda Sala haya reconocido la posibilidad en favor del contribuyente de probar la realización de ciertos hechos a través de distintos elementos probatorios, ello con el objeto de que se llegue a la convicción de la indispensabilidad del servicio que ampara el comprobante fiscal, en relación con la obtención de ingresos.

Es así que, en el caso en estudio, únicamente cuando se permite al contribuyente la aportación de elementos de convicción adicionales se entenderán salvaguardados los derechos del contribuyente.

Consecuentemente, se respetarán los principios constitucionales que rigen en materia tributaria, al permitirse la aportación una pluralidad de información y documentación relacionada con el contenido del comprobante fiscal.

Esto con el objetivo de conseguir un mejor entendimiento de los pormenores del servicio amparado con el comprobante fiscal y, en consecuencia, dejando de lado cualquier duda en torno a la estricta indispensabilidad de su realización para la consecución de los fines del contribuyente, pues de esta forma, existirá certeza respecto de la procedencia o no de que la deducción o acreditamiento aplicada por el contribuyente.

Lo anterior, es así pues se considera que, con las pruebas adicionales allegadas por los contribuyentes, se permitirá demostrar las circunstancias de hecho y el contexto en que se desarrolló la prestación de los servicios.

Esto es, se podrá definir, bajo qué condiciones se llevaron a cabo los servicios, el lugar de su prestación, entre otros, situación que evidenciaría el objeto de tales servicios y, en consecuencia, si resultaron indispensables para la consecución de los fines del contribuyente, que generalmente es la obtención de ingresos.

Teniendo en cuenta lo hasta aquí expuesto, se externa que resulta de gran importancia que se permita a los contribuyentes, que en respeto de su derecho a probar se les permita la aportación de diversos elementos documentales, que permitan la comprobación de diversos hechos que, analizados de manera conjunta, proporcionen una idea más clara de las circunstancias especiales en que fue prestado el servicio, determinando así su estricta indispensabilidad, pues de dicha indispensabilidad se hará depender la procedencia o no de la deducción o acreditamiento de que se trate.

V. Conclusiones.

Primera. El objeto de la contradicción de criterios no se resuelve al determinar qué se entiende por *describir*, sino en delimitar los elementos que deben tenerse en cuenta para que el comprobante fiscal cumpla con el requisito exigido por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Segunda. El estudio llevado a cabo por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió concluir con el señalamiento delimitado de los elementos que se deben tener en cuenta para dar cumplimiento al requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Tercera. La resolución de la Sala debió estar alineada con la tendencia imperante en la materia fiscal en la se han introducido procedimientos en los que se privilegie el análisis del fondo sobre la forma.

Cuarta. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pasó desapercibido el hecho de que la operación/transacción amparada en un comprobante fiscal incide indirectamente en uno de los elementos del tributo que es la *base*.

VI. Bibliografía.

ALEXY, Robert, Teoría de los derechos fundamentales, 1a ed, trad. de Ernesto Garzón Valdés, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1993.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, 17a. ed., México, Ed. Porrúa, 1992.

VILLORO TORANZO, Miguel, Introducción al estudio del derecho, Porrúa, 1978

Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, t. D-H, julio 2011.

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 22a. ed., Madrid, Ed. Espasa Calpe, 2001.

Semanario Judicial de la Federación.

Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley de Impuesto al Valor Agregado.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>