



# 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

---

*\*La interpretación de las normas tributarias a la luz del principio de seguridad  
jurídica.*

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Manuel Alejandro Barrón Magdaleno**

Director de Tesis

**Lic. Ivonne del Río Galindo**

Ciudad de México

2018.

# ÍNDICE

<b>CONCEPTO</b>	<b>PÁGINA</b>
□ <b>ÍNDICE</b>	2
□ <b><u>AGRADECIMIENTOS</u></b>	4
□ <b><u>INTRODUCCIÓN</u></b>	5
<b><u>1. CONCEPTO E IMPORTANCIA DE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY</u></b>	<b>7</b>
<b><u>2. GENERALIDADES DE LOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN LEGAL</u></b>	
<u>2.1.- Método de interpretación literal</u>	10
<u>2.2.- Método de interpretación Lógico-conceptual</u>	10
<u>2.3.- Método de interpretación Auténtica</u>	11
<u>2.4.- Método de interpretación a <i>Contrario Sensu</i></u>	11
<u>2.5.- Método de interpretación Analógica</u>	12
<u>2.6.- Método de interpretación Exacta</u>	13
<u>2.7.- Método de interpretación Estricta</u>	13
<u>2.8.- Jurisprudencia respecto del artículo 5° de Código Fiscal de la         Federación</u>	16
<u>2.9.- Reforma del artículo 5° del Código fiscal de la Federación</u>	19
<b><u>3. CONCEPTO DE SEGURIDAD JURÍDICA</u></b>	<b>22</b>
<b><u>4. SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS</u></b>	<b>30</b>
<u>4.0.- Facultades del ejecutivo</u>	36
<u>4.1.- Secretaría de Hacienda y Servicio de Administración Tributaria</u>	41
<u>4.2.- Reglamentos.</u>	44
<u>4.3.- Decretos</u>	45
<u>4.4.- Resolución Miscelánea</u>	46
<u>4.5.- Casos Particulares</u>	49
<b><u>5. GENERALIDADES DE LOS COMPROBANTES FISCALES</u></b>	<b>54</b>
<u>5.0.- Antecedentes de los Comprobantes Fiscales</u>	54
<u>5.1.- Reforma del ejercicio de 2011</u>	54

<u>5.2.- Reforma del ejercicio de 2012</u>	<u>55</u>
<u>5.3.- Comprobantes Fiscales en la Ley del Impuesto sobre la Renta</u>	<u>56</u>
<u>5.4.- Regulación Comprobantes Fiscales</u>	<u>59</u>
<u>5.5.- Análisis de Primer Tribunal Colegiado</u>	<u>61</u>
<u>5.6.- Análisis del Segundo Tribunal Colegiado</u>	<u>62</u>
<u>5.7.- Comentarios a los análisis de los Tribunales Colegiados</u>	<u>65</u>
<u>5.8.- Opinión personal</u>	<u>67</u>
<u>5.9.- Postura de la Suprema Corte de Justicia</u>	<u>70</u>
<u>6.0.- Conclusiones</u>	<u>71</u>
<u>7.0.- Bibliografía</u>	<u>73</u>

## **AGRADECIMIENTOS**

A mis padres, Gloria Magdaleno Hernández y Clemente Barrón Sánchez por su inigualable admiración, profundo agradecimiento y eterno amor, y de quien me siento muy orgulloso de ser su hijo.

A mis hermanos, Claudia Barrón Magdaleno y Clemente Barrón Magdaleno por todo su cariño y amor.

A mi novia, Ximena Armengol Silenzi por su incondicional cariño y apoyo.

A mis sobrinos, Mauricio, Leonardo y Alejandro por su alegría y amor.

## INTRODUCCIÓN

Toda actividad humana conlleva siempre a la interpretación de los hechos que se observan, que se realizan o que se provocan en el mundo real. Ya sea que seamos sujetos activos o pasivos de los mismos, al final siempre emitimos un juicio sobre ellos, lo que implica que hemos realizado ya una interpretación.

La interpretación es una actividad que se realiza todos los días, ya sea de forma consciente o inconsciente, que nos ayuda a entender el pasado y de allí partir a las decisiones y acciones de que realizaremos a futuro.<sup>1</sup>

Neale Donald Walsch, por ejemplo, sostenía que todo en esta vida constituye un pasado constante. Señala que cuando una persona habla es porque su mente ya elaboró o ya aprendió a elaborar las palabras-lo que es más notorio cuando aprende un nuevo idioma- y por lo tanto, lo que dice nuestra boca es resultado de un proceso mental previo. Así, las palabras son un pasado respecto de la idea, al igual que cuando una persona tiene una sensación de calor o frío es porque dicha temperatura ha sido registrada ya por el cuerpo humano a través del sistema nervioso periférico quien lo lleva al sistema nervioso central para que allí sea interpretado, lo que produce alejarnos del lugar o a tomar acciones al respecto. En conclusión, respondemos a los impulsos del exterior que fueron un pasado inmediato.

Albert Ellis, por su parte, en el campo de la psicología ha expuesto que los hechos no son los que afectan nuestra forma de ser ni los que nos cambian o determinan nuestro comportamiento, sino la interpretación que les damos. Podemos pensar que un suceso es malo o bueno dependiendo de la óptica que lo veamos. Así, la calificación final que damos a los eventos y experiencias de la vida es resultado de la interpretación que realizamos a cierta circunstancia en particular.

Así, cualquiera que sea la postura filosófica, ideológica psicológica que se desee adoptar sobre los hechos y las realidades que vivimos, lo único cierto es que la interpretación es una actividad que versa sobre el pasado, y que en el caso del Derecho es lo escrito por el legislador tiempo atrás. Situación que es más necesaria tratándose de leyes tributarias en donde existe una obligación constante de contribuir al gasto público, lo cual no es una obligación que se agota con un solo acto como sucede generalmente con los contratos privados, sino de una obligación constante y perenne por mandato Constitucional, por lo que la interpretación de sus leyes secundarias es elemental para lograr un sano

---

<sup>1</sup> La interpretación de las Disposiciones Fiscales, 1ª Edición, Carlos Alberto Burgoa Toledo

entendimiento de lo que se exige y de lo que se otorga como derechos en dicha materia.

Para tales efectos, la interpretación de las leyes fiscales es la base de todas las posturas, acciones y decisiones que jurídicamente se toman día a día. De allí que si partimos de una adecuada interpretación de la ley, las conductas que se sigan serán favorables o por lo menos acorde a los textos normativos, lo que no sucede si las decisiones se toman con una indebida interpretación de la ley. Esta contingencia de actuar en forma indebida se agrava cuando la interpretación se sesga en forma intencional, razón por la cual los gobernados en muchas ocasiones escuchan y entienden sólo lo que quieren escuchar y entender, más no lo que realmente es.

Asimismo, las autoridades también en ocasiones sólo aplican la ley con base en lo que previamente han querido entender de ella a fin de lograr metas internas o estadísticas solicitadas por sus superiores. De allí que sea importante la interpretación pues a partir de ella, se insiste, surgen las acciones que a futuro realizaremos.

Lo anterior tiene como consecuencia que en muchas ocasiones los contribuyentes se ubiquen en una esfera de incertidumbre jurídica, la cual en buena medida es propiciada por la expedición de ordenamientos poco claros, los cuales en ocasiones resultan violatorios de los principios y garantías constitucionales, así como de la interpretación arbitraria y caprichosa que de dichos ordenamientos legales hacen los órganos responsables de su aplicación.

En efecto, la falta de claridad en las normas, la ausencia de algunos elementos necesarios para su comprensión y aplicación, la irregularidad que pueden contener en relación con ordenamientos legales de mayor jerarquía y los cambios constantes y frecuentes, propician un régimen fiscal inestable e inconsistente y, en ocasiones, incierto.

Adicionalmente, y en ciertas ocasiones los vicios descritos se tratan de subsanar a través de reglas administrativas, sin ser este el instrumento idóneo para erradicar aquellas deficiencias ya que, mediante una disposición de menor jerarquía, se pretenda modificar los supuestos establecidos en las normas de jerarquía superior, provoca confusión y, en ocasiones incertidumbre sobre la norma que debiera prevalecer.

Derivado de lo anterior, se propicia en algunas ocasiones que los particulares se sientan desprotegidos y sus garantías, potencialmente violentadas. Asimismo, los gobernados desconocen la extensión de sus obligaciones y dudan del respeto de sus derechos.

Asimismo, la interpretación a veces discrecional que de las normas hacen las instituciones encargadas de su aplicación, también contribuye a que los

gobernados puedan ubicarse en supuestos de inseguridad jurídica lo cual genera un entorno ideal para que la corrupción prolifere.

En este orden de ideas, resulta imperante el que los contribuyentes realicen una debida interpretación de las normas tributarias a fin de evitar las situaciones nocivas antes mencionadas.

Así, podríamos decir que los textos legales fueron escritos en el pasado y la interpretación se da en el momento para acciones que tendrá lugar en el futuro, no obstante, dichas acciones en muchas ocasiones tienen implicaciones en el patrimonio de los contribuyentes, así como en sus derechos.

En razón de lo anterior, a través del presente se abordan los puntos esenciales en la interpretación de las normas tributarias a fin de identificar si la interpretación que realizó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Federación a través de lo sostenido en la jurisprudencia con número de registro 2015945 brinda seguridad jurídica a los contribuyentes que se ubiquen en la hipótesis normativa que se discutió al amparo de dicha tesis jurisprudencial.

## **CONCEPTO E IMPORTANCIA DE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY**

Tal y como lo señala el doctor Adolfo Arrijo Vizcaíno<sup>2</sup> interpretar una ley significa desentrañar su contenido para poder aplicarla.

Al respecto señala que las leyes se expiden con el propósito de regular determinadas situaciones concretas y específicas, respecto de las cuales se puede decir que las mismas nacen para regir en la realidad y que, por consiguiente, la única justificación de su existencia se encuentra en la aplicación que puedan tener para normar o solucionar un número determinado de problemas y casos prácticos.

Continúa señalando que el problema que invariablemente se presenta consiste en que, mientras las leyes se circunscriben a un determinado contexto gramatical y conceptual, la realidad suele poseer matices ilimitados y presentarnos situaciones sumamente variadas y complejas por lo que en su vida profesional el jurista en múltiples ocasiones contempla con cierta desesperación cómo, a pesar de lo extensas y abundantes que pueden ser las normas jurídicas, no alcanzan en un momento dado a regular con precisión el incontable número de situaciones concretas que en la vida cotidiana se presentan.

En dicha situación, la labor interpretativa de las normas jurídicas se convierte en una de las cuestiones fundamentales de la ciencia del Derecho, ya que, si las leyes no se aplican en la realidad, el Derecho dejaría de existir como instrumento regulador de la conducta humana. Pero el problema surge precisamente por esa disparidad entre una realidad ilimitada y variable, por una parte, y un contexto

---

<sup>2</sup> ARRIJOJA Vizcaíno, Adolfo, Derecho fiscal 21ª ed. México, Themis, 2012.

normativo fijo y limitado, por la otra. Por eso, cada vez que en la realidad se presenta un problema que tiene que ser solucionado con arreglo a Derecho, es tarea inevitable el tener que determinar cuál es la norma jurídica aplicable y en qué forma debe ser aplicada. Esa es precisamente la función de interpretar las leyes según Adolfo Arrijo Vizcaíno.

Por su parte Eduardo García Máynez<sup>3</sup> sostiene que la interpretación no es labor exclusiva del juez; cualquier persona que inquiera el sentido de una disposición legal puede realizarla.

Así, concluye que la interpretación de las leyes consiste en una labor que lleva a cabo cualquier persona interesada en desentrañar su contenido para poderlas aplicar a determinados casos o situaciones concretas y específicas tal y como lo sostiene el propio Eduardo García Máynez: "Interpretar es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan. La expresión es un conjunto de signos; por ello tiene significación. Interpretar la Ley es descubrir el sentido que encierra. La Ley aparece ante nosotros como una forma de expresión. Tal expresión suele ser el conjunto de signos escritos sobre el papel, que forman los artículos de los códigos."<sup>4</sup>

Al respecto, Raúl Rodríguez Lobato en su obra titulada Derecho Fiscal, señala que las leyes fiscales, como todas las demás, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística o técnica jurídica de la norma tributaria.

Por su parte Pugliese<sup>5</sup> señala que en ocasiones hay contradicción entre las normas que integran la ley impositiva, o entre ellas y el derecho privado, o bien que existe imposibilidad de aplicarlas por cambios en las condiciones materiales jurídicas, políticas, económicas o sociales del medio ambiente en el que deben regir y que por ello no siempre es fácil cumplirlas ni están exentas de dudas.

Ante dicha problemática, continúa señalando el autor en comentario, que corresponde al intérprete, ya sea funcionario administrativo, juez, consultor legal o comentarista del Derecho, atribuir a la norma su significación correcta, tarea ésta nada sencilla, sobre todo si se tiene presente que estar facultado para interpretar una ley no significa necesariamente saber interpretarla o hacerlo correctamente, pues depende en sumo grado de la capacidad del intérprete, de su experiencia en el campo correspondiente y sobre todo del criterio jurídico que posea, que realice la actividad en la forma más adecuada.

Para tales efectos, el intérprete debe con frecuencia suplir el silencio de la ley o corregir sus fórmulas poco felices, basándose en el principio de que cuando no

---

<sup>3</sup> Introducción al Estudio del Derecho, página 329

<sup>4</sup> Ob. Cit. Páginas 325 y 326

<sup>5</sup> Instituciones de Derecho Financiero

hay precisión técnica en el lenguaje del legislador, siempre queda el recurso de acudir al análisis ético-jurídico de acuerdo con los principios de Derecho Tributario que, ante las lagunas legales, deben emplearse como elementos interpretativos.

Francisco Pavón Vasconcelos en su obra titulada Manual de Derecho Penal Mexicano señala que se interpreta una ley cuando se busca esclarecer o desentrañar su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan, idea que es plenamente aplicable no sólo en Derecho Penal, sino también en el Fiscal o en cualquier otra rama del Derecho.

Andreozzi en su obra Derecho Tributario Argentino, sostiene que la interpretación de la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que su interpretación no puede ser otra tarea que la de dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya, en lo posible, una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.

Continúa señalando que no debe confundirse entre interpretación e integración de la ley ya que en el primer caso se investiga lo que el legislador ha querido decir en una ley; en el segundo, se busca colmar una laguna existente en la ley mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso.

Por todo lo anterior, se puede concluir que la tarea interpretativa de las leyes alcanza particular relevancia en el campo del Derecho Fiscal, ya que deriva de la relación jurídico-tributaria. En efecto, las normas fiscales crean relaciones de supra a subordinación, es decir, relaciones entre el poder público y los gobernados. Asimismo, las leyes tributarias suelen imponer cargas económicas, en ocasiones sumamente gravosas, a los propios gobernados y conferir además al Estado facultades recaudatorias susceptibles de ser ejercitadas directamente en contra de la esfera patrimonial de los ciudadanos, como es el caso de la llamada facultad económico-coactiva, o procedimiento administrativo de ejecución fiscal.

Así, la labor de interpretar las leyes fiscales, es decir, la función de determinar en qué casos las mismas son o no son aplicables a los gobernados, representa una actividad sumamente delicada, ya que de la forma como se ejerza dependerá en gran medida que, por una parte, no se grave a los causantes con cargas económicas indebidas y que, por la otra, no se prive al Estado de los recursos económicos que imperiosamente necesita para sufragar el costo de los servicios públicos y demás actividades de interés general. Dicho en otras palabras, la función interpretativa de la legislación tributaria permite consecución de la justicia fiscal, armonizando en la práctica los postulados constitucionales de proporcionalidad y equidad.

## GENERALIDADES DE LOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN LEGAL

Adolfo Arriola Vizcaíno, señala que derivado de la constante evolución de la ciencia y técnica del Derecho, se ha dado lugar a la estructuración de diversos métodos interpretativos, los que, a pesar de utilizar variados criterios, tienen como finalidad única penetrar el sentido de las normas jurídicas para permitir su aplicación.

A continuación, se señalan las generalidades de las principales técnicas de interpretación de la ley que se utilizan en las diversas ramas que integra la ciencia jurídica.

### I. Método de interpretación literal

Consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto.

Este método interpretativo, que a primera vista pudiera parecer el más simple y exacto de todos, en la práctica da lugar a confusiones e inclusive puede llegar a conducir a los mayores absurdos. Esto se debe al hecho fundamental de que, en múltiples ocasiones, las palabras que encierran los textos legales no solamente poseen un significado gramatical, sino que además poseen una connotación jurídica o técnica que, en un momento dado, puede darle a la norma un contenido totalmente distinto del que se deriva su mera significación gramatical.

Así, por ejemplo, el término “persona moral”, jurídicamente hablando tiene una acepción por completo distinta de la que gramaticalmente suele poseer; la palabra “asiento”, contablemente indica una operación matemática que ninguna relación guarda con lo que desde el punto de vista gramatical esa misma palabra significa; el concepto “entero”, en el lenguaje jurídico-tributario equivale a pago, sin embargo, en el lenguaje gramatical equivale a algo por completo distinto; y así sucesivamente.

Por lo anterior, la interpretación literal rara vez resulta una técnica adecuada para la aplicación de las leyes, ya que, por atender exclusivamente al aspecto gramatical, olvida que las normas jurídicas poseen también un significado lógico-conceptual.

### II. Método de interpretación Lógico-conceptual

Con base en lo que sostiene García Máynez, la finalidad de esta técnica interpretativa consiste en: “Descubrir el espíritu de la Ley, para controlar, completar, restringir o extender su letra. Habrá que buscar el pensamiento del

legislador en un cúmulo de circunstancias extrínsecas a la fórmula y, sobre todo, en aquellas que precedieron su aparición”<sup>6</sup>

Dicho en otras palabras, este segundo método no se detiene exclusivamente en el análisis gramatical del texto de que se trate, sino que persigue descubrir su significado conceptual desde un punto de vista eminentemente lógico. O sea, conforme a esta técnica, en primer lugar, debe determinarse la naturaleza misma del concepto legal que se va a aplicar y en segundo término para penetrar su sentido, debe buscarse el significado conceptual (ya sea jurídico, técnico, contable, científico, etc.) del texto mismo.

Así, el método anterior se trata de uno que, a pesar de las dificultades que su utilización pueda entrañar, por regla general resulta de gran utilidad para llegar a descubrir el verdadero sentido de la norma jurídica.

### III. Método de interpretación Auténtica

Para desentrañar la verdadera significación de una disposición normativa, este método no atiende ni al significado gramatical, ni al significado lógico conceptual de las palabras que integran su texto, sino que busca descubrir cuál fue la intención perseguida por el legislador al expedir dicha disposición. Para tales efectos, la interpretación se lleva a cabo a través del examen de trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias. Es decir, se buscan los antecedentes legislativos que dieron origen a la ley sujeta a interpretación y con base en dichos antecedentes se resuelven los problemas que pudieran presentarse para su aplicación.

Este método presenta el inconveniente de ser sumamente limitado e incompleto, ya que, por regla general, las discusiones parlamentarias y las exposiciones de motivos que anteceden al texto vigente de una ley, sólo contemplan aspectos sumamente generales y nunca los múltiples problemas específicos que se presentan en la realidad cuando la ley va a ser aplicada. Tal y como se comentó anteriormente, las normas jurídicas frecuentemente no alcanzan a contemplar con la debida precisión los diversos casos específicos que en la práctica suelen acontecer. Por esta razón, un método interpretativo que consista en recurrir a textos todavía más generales que los de las propias leyes, como sin duda lo son las exposiciones de motivos y las discusiones parlamentarias, rara vez puede generar resultados positivos.

No obstante, en caso de que en los antecedentes legislativos se encuentre la solución a un problema práctico de aplicación, entonces el método de interpretación auténtica resulta sumamente eficaz y útil, pero como esto sucede en contadas ocasiones, a fin de cuentas, esta técnica sólo actúa como un método aplicable para casos especiales, pero inoperante para solucionar la gran mayoría de los problemas interpretativos.

---

<sup>6</sup> Introducción al Estudio del Derecho, página 334

#### IV. Método de Interpretación a *Contrario Sensu*

García Máynez, señalaba que “Cuando un texto legal encierra una solución restrictiva, en relación con el caso a que se refiere, puede inferirse que los no comprendidos en ella deben ser objeto de una solución contraria”. Ejemplo: el artículo 8º. de la Constitución Federal establece que, en materia política, sólo podrán hacer uso del derecho de petición los ciudadanos de la República. Interpretando a *contrario sensu* el precepto citado, llegase lógicamente a la conclusión de que los no ciudadanos, un extranjero verbigracia, o un menor, no pueden hacer uso, en materia política, de tal hecho.”

El método de interpretación a *contrario sensu* parte del supuesto de carácter esencialmente lógico, al considerar que no quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa prevista en una ley, todos aquellos que se encuentran colocados en una situación exactamente contraria a la que en tal hipótesis se contiene.

En este sentido, afirma el autor que el método anterior constituye una técnica jurídica bastante correcta que coadyuva a descubrir el significado de determinadas normas jurídicas, no obstante, señala que la única objeción que se le puede formular deriva de que se trata de un método interpretativo de aplicación sumamente limitado, ya que para que el mismo surta efectos, es requisito indispensable que la norma jurídica a interpretar admita una situación a contrario y que además dicha situación se presente en la realidad.

Dicho en otras palabras, sostiene que sólo sirve para facilitar la aplicación de un número determinado de disposiciones legales a un número también determinado de casos prácticos, por lo que no puede considerársele como un método general y objetivo de interpretación de la ley, sino tan sólo como una técnica auxiliar de otros métodos.

#### V. Método de Interpretación Analógica

Este método consiste en aplicar a una situación de hechos no previstos en una ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que sí está prevista en dicha ley; comúnmente esta técnica jurídica se expresa a través del aforismo que señala “donde existe la misma situación de hecho, debe existir la misma razón de derecho”.

El método analógico es de utilización delicada, ya que de no existir una adecuada identidad entre la situación no prevista y la que sí está prevista en la ley, se puede llegar a otorgar a esta última alcances que en realidad no posee y, en consecuencia, se le puede aplicar indebidamente.

Para tales efectos sostiene García Máynez que “para que la aplicación sea correcta, no basta la simple semejanza de sus situaciones de hecho, una prevista

y otra no previstas por la ley; requiérese asimismo, que la razón en que la regla legal se inspira, exista igualmente en relación con el caso imprevisto. Lo que puede justificar la aplicación por analogía es, pues, la identidad jurídica substancial....cuando nos permitimos extender por analogía una fórmula legal a casos no previstos en ella, lo hacemos convencidos de que el legislador habría querido lógicamente tal solución, si hubiera conocido la misma hipótesis.”<sup>7</sup>

De lo anteriormente transcrito, se pueden advertir las desventajas que presenta el método de interpretación analógico, desde el punto de vista del autor antes mencionado , ya que pueden resumirse diciendo que se trata de un sistema interpretativo totalmente subjetivo, porque a fin de cuentas su utilización depende del criterio de quien vaya a aplicar la ley. Es decir, depende de la consideración eminentemente subjetiva acerca de si un hecho es idéntico a otro o no lo es y, por consiguiente, constituye una técnica que carece de un punto de referencia objetivo que, a juicio del autor Arrijo Vizcaíno, es el requisito esencial para que un método de interpretación legal resulte justo y adecuado.

#### VI. Método de Interpretación Exacta

Esta técnica es adoptada fundamentalmente por el Derecho Penal y consiste en que una norma jurídica sólo es aplicable a un caso concreto cuando el hecho o la conducta respectiva encuadran exactamente dentro de la hipótesis prevista en la primera.

Por lo tanto, dicho método requiere de manera imperiosa que exista una exacta adecuación entre lo que sucede en la realidad y lo que la ley dispone tal y como lo afirman los autores Carranca y Trujillo, “bajo la sanción penal caen los tipos de delito jurídica y positivamente formulados, aunque otras acciones pueden ser responsables éticamente o en vista de las costumbres de un país”<sup>8</sup>.

En este orden de ideas el método de interpretación exacta viene a ser lo opuesto al analógico, ya que, para descubrir el sentido de una norma jurídica, no busca extender su campo de aplicación, sino que, por el contrario, recomienda restringirlo en tal forma que únicamente y exclusivamente aquello que encuadre con exactitud dentro de la correspondiente hipótesis normativa, puede quedar sujeto a la aplicación de la ley.

Dicho método de interpretación, se utiliza preferentemente en aquellas ramas del Derecho que, como la Penal, son tutelares de valores jurídicos fundamentales como la libertad, la vida, la integridad física, la honra, etc., y cuyos métodos coactivos se expresan habitualmente a través de sanciones de corporal.

#### VII. Método de Interpretación Estricta

---

<sup>7</sup> Introducción al Estudio del Derecho, página 335 y 336

<sup>8</sup> Carranca y Trujillo , Raúl . Derecho Penal Mexicano. Parte General, página 88

El siguiente método es el que las disposiciones fiscales a través de lo dispuesto por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, establece como el método a través del cual las disposiciones fiscales se interpretan, por la relevancia que implica dicho artículo en la materia fiscal y específicamente en los fines del presente a continuación se transcribe en su totalidad, dicha disposición reza lo siguiente:

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

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

De la transcripción antes señalada, se desprende que el Derecho Fiscal o Tributario posee su propio método de interpretación legal, por lo menos en lo que a imposición de cargas, concesión de exenciones y subsidios y fijación de infracciones y sanciones se refiere, método que, se encuentra inspirado en el hecho de que al imponer, por regla general, las normas hacendarias, cargas económicas a la ciudadanía, su aplicación debe basarse en criterios de exactitud y precisión, por lo que surgen dos cuestiones a dilucidar: i) en que consiste el método de interpretación estricta de las leyes fiscales?, ¿Qué diferencia tiene dicho método con los otros métodos de interpretación de las normas tributarias?.

Al respecto el autor Adolfo Arrijo Vizcaíno, sostiene que el método de interpretación estricta de la Normas Fiscales, consiste en aplicar las normas jurídico-tributarias, atendiendo fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley.

Así, señala que se pueden desprender las siguientes consecuencias:

1. Al interpretarse una norma fiscal, debe desentrañarse simultáneamente el significado tanto gramatical como conceptual de las palabras que la componen, de tal manera que se logre descubrir cuál fue la verdadera intención legislador. Para lograr dicho propósito, no debe darse prioridad a ninguno de estos dos significados, sino que la aplicación debe ser precisamente el resultado de haber combinado dichos significados

gramatical y conceptualmente dentro del contexto exacto del dispositivo legal de que se trate, por lo que el método de interpretación estricta es, en el fondo, una combinación de los métodos literal y lógico-conceptual.

2. Al interpretarse una ley fiscal, única y exclusivamente debe tomarse en consideración el sentido gramatical y conceptual de las palabras utilizadas por la propia ley, quedando terminantemente prohibido hacer extensivas sus consecuencias jurídicas a casos o situaciones no expresamente contemplados en la norma, por similares que pudiera parecer. Esto último quiere decir que el método de interpretación analógico está totalmente descartado del campo del Derecho Fiscal
  
3. Asimismo, sostiene el autor en comentario que al exigirse que para la aplicación de una ley tributaria exista una perfecta adecuación entre las respectivas hipótesis normativas y el caso concreto al que se van aplicar puede afirmarse que el método de interpretación estricta resulta bastante semejante al método de interpretación exacta, empleado por el Derecho penal.

Por lo anterior y desde el punto de vista del autor, se puede afirmar, según su dicho, que el método de interpretación estricta establecido en los primeros dos párrafos del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, consiste en que las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, y las que fijen infracciones y sanciones, deben ser aplicada atendiendo exclusivamente al significado tanto gramatical como lógico-conceptual de las palabras utilizadas por el legislador, de tal forma que las hipótesis o situaciones previstas en dichas normas solo se apliquen en la realidad a aquellos casos que encuadren de manera perfecta dentro de las propias hipótesis; quedando terminantemente prohibido hacer extensivas por analogía sus consecuencias jurídicas a situaciones no contempladas expresamente, por similares o parecidas que pudieran resultar, y permitiéndose, dentro de los lineamientos enunciados, la utilización de los métodos auténtico y a "*Contrario sensu*", únicamente cuando coadyuven a descubrir el verdadero significado gramatical y conceptual de las palabras que integren la norma tributaria, sin introducir en ningún momento situaciones o hipótesis ajenas a dicha norma.

Por lo anterior, el autor, señala que el método de interpretación estricta tiene como objetivo primordial el que las leyes fiscales sean aplicadas exactamente a los sujetos y situaciones a los cuales van dirigidos de manera específica, evitando en todo momento que aquellas personas cuya situación no coincida con la de la Ley puedan verse afectadas por la misma, lo anterior desde su punto de vista resulta lógico ya que no debe perderse de vista que las leyes

tributarias por regla general imponen sacrificios económicos a los ciudadanos y por consiguiente, lo justo es que tales sacrificios sean efectuados por quienes obtengan los ingresos, utilidades o rendimientos gravados y no por personas que se encuentren colocadas en hipótesis simplemente parecidas o análogas.

Asimismo, resulta importante recordar que el método de interpretación estricta de las leyes tributarias, como se ha señalado anteriormente resulta única y exclusivamente un método de interpretación para las normas del Derecho Tributario, siempre que dichas norma establezcan cargas y excepciones para los particulares, así como aquellas que fijen infracciones y sanciones; entendiéndose por normas jurídicas “que establezcan cargas a los particulares” las que se refieran a los elementos esenciales de toda contribución o tributo, es decir: al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

En caso contrario, aquellas normas jurídico-tributarias que contemplan situaciones diversas, como es el caso de las normas procesales que regulan el contencioso-fiscal, o el de aquellas que establezcan obligaciones secundarias relativas a requisitos, trámites, registros, etc., no quedan comprendidas dentro del método de interpretación estricta y pueden ser aplicadas utilizando cualesquiera de los métodos de interpretación normativa que se expusieron anteriormente.

#### VIII. Jurisprudencia respecto del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación

Como se comentó anteriormente, el texto del artículo 5° al establecer el método a través del cual los contribuyentes deben, en principio, desentrañar el contenido de las normas tributarias y dado la importancia del mismo en cuestión de seguridad jurídica (concepto que será abordado y estudiado a profundidad en los apartados subsecuentes) ha sido interpretado por el Poder Judicial de la Federación a través de tesis aisladas y jurisprudencia que, van a tratar de descubrir la esencia y el significado de dicha disposición.

Por ello y considerando lo relevante que resultan ser las posturas que dichos tribunales han tenido respecto de la interpretación que se le debe dar al artículo 5° contenido en el Código Fiscal de la Federación, a continuación se reproducen la jurisprudencia que en primer lugar a bordo el vocablo de aplicación estricta:

**“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.** *El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a*

*ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.”<sup>9</sup>*

Como se puede observar en la jurisprudencia antes transcrita, el máximo tribunal señaló que no obstante que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son aquellos relativos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución, en principio, son de aplicación *estricta*, ello no significa que el intérprete de la norma en cuestión no pueda acudir a los diversos métodos que permita conocer la verdadera intención de aquellas disposiciones, cuando su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, genere incertidumbre sobre su significado.

Consecuentemente, el máximo tribunal hace una diferenciación entre aplicación e interpretación disponiendo la libertad del método, resulta importante señalar la descripción y la pertinencia de la figura de aplicación estricta sólo si una vez desentrañado el contenido normativo la hipótesis jurídica coincide con la situación de hecho, posteriormente en la evolución juzgadora e interpretativa de nuestro máximo tribunal se hace alusión a la interpretación analógica así como a otros elementos (económicos) que se deben de tener en cuenta cuando se interpreta una disposición fiscal tal y como se señala a continuación:

**“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.** Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones

---

<sup>9</sup> SCJN, Segunda Sala, tesis jurisprudencial número 2ª./j 26/2006

*legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.”<sup>10</sup>*

De la jurisprudencia anteriormente transcrita, se puede advertir que el máximo tribunal regresa a la teoría general de la interpretación; sin embargo, expone la limitación de la aplicación analógica, por lo que resulta interesante observar lo que la Segunda Sala de dicho máximo tribunal sostuvo en la siguiente tesis aislada respecto a que la interpretación de las normas tributarias debe atender incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas disposiciones, para tales efectos se transcribe la tesis aislada en comentario:

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

---

<sup>10</sup> SCJN, Segunda Sala, tesis de jurisprudencia número 2a./j.26/2006, contradicción de tesis 181/2005-SS

*límites excepcionales al hecho imponible (deducciones).”*

Como se puede observar los criterios emitidos por el máximo tribunal anteriormente transcritos, al momento de interpretar el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el juzgador trató de descubrir la esencia del precepto legal, por lo que expresa que es válido interpretar una norma fiscal (incluyendo aquellas que se refieran al sujeto, el objeto, la base, la tasa o la tarifa) a través de cualquier método de interpretación e incluso para de22sentrañar el significado de una norma particular se deben de tener en cuenta los fenómenos económicos que dichas disposiciones fiscales conllevan, con excepción de la aplicación análogas, lo cual coincide en gran medida con la doctrina que fue comentada en el presente trabajo.

IX. Reforma del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación

El 4 de diciembre de 2008 en dictamen de primera lectura<sup>11</sup> las comisiones unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos, de la Cámara de Senadores, aprobaron el proyecto de decreto por el que se reforma y modifica el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el cual se envió a la Cámara de Diputados para sus análisis y aún se encuentra en el proceso legislativo correspondiente, por considerado de relevancia e interés al presente trabajo a continuación se transcribe dicha iniciativa:

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

*La interpretación de las disposiciones fiscales se efectuara a partir de su texto, mediante cualquiera de los métodos de interpretación jurídica. Tratándose de las disposiciones a que se refiere el primer párrafo de este precepto, deberá partirse en todo caso del texto literal de la norma, quedando prohibida la interpretación por analogía o mayoría de razón. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”*

---

<sup>11</sup> Cámara de Senadores, “Proyecto de decreto por el que se reform y modifica el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación”, en gaceta parlamentaria, núm. 308.

En un primer momento, el “nuevo” artículo 5° del Código fiscal de la Federación recoge la expresión que ya se ha comentado anteriormente, respecto a que las disposiciones fiscales, sin excepción, pueden ser interpretadas mediante la utilización de cualquier método interpretativo, incluidas las normas referidas al objeto, base, tasa o tarifa, con aplicación posterior estricta. Asimismo, la propuesta pretende incorporar lo que se ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las jurisprudencias anteriormente transcritas.

No obstante lo anterior, los legisladores recogieron muchas de las ideas expuestas por el autor Adolfo Arrijo Vizcaíno, quien desde el punto de vista del autor Sinuhé Reyes Sánchez<sup>12</sup> es demasiado formalista por lo que al influir en la propuesta de reforma al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación y aun cuando con las jurisprudencias que se han interpretado y descubierto el sentido de dicho artículo 5° mediante la admisibilidad de distintos métodos de interpretación diferentes al método literal, se retoma la prohibición de la interpretación analógica e incluso la aplicación por analogía.

En este sentido, sostiene el autor que la obligación de hacer una aplicación estricta de las normas tributarias tiene como objetivo primordial el que las leyes fiscales sean aplicadas única y exactamente a los sujetos que son específicamente destinatarios de la norma, previa integración del contenido de la normativo con espectro más amplio que la expresión o el texto legal y evitando en todo momento que aquellas personas cuya situación no coincida con la de la ley pueda verse afectadas por la aplicación de la misma.

En ese orden de ideas, comenta que la iniciativa destaca en esencia que el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación es un reflejo de la certidumbre jurídica que se debe dar a los gobernados, si tomamos en consideración la naturaleza de la relación jurídico-tributaria, pues evita que aquel sujeto que se encuentre ubicado en hipótesis perecidas o análogas se vea gravado por las contribuciones que no le corresponden.

Ahora bien, en dicha iniciativa se refleja la prohibición de la interpretación por analogía, lo cual, desde el punto de vista del autor no necesariamente amerita una calificación universal de desdén o menosprecio, ya que la interpretación extensiva contiene, en mayor o menor medida, métodos analógicos. Lo mismo sucede en los argumentos *a simili*, *a pari* o analógicos, lo cual se desapega incluso de lo sostenido por la jurisprudencia de que sólo pretende evitar “aplicaciones analógicas”, pues resultaría aceptable que el intérprete no se base en aplicación normativa similar, es decir, en lo ya analogado a grado fatídico, porque esto no es un proceso integral de analogía, toda vez que al partir de premisas fácticas para atribuir juicios universales se comete una falacia naturalista. Sin embargo la analogía de la proporción es, sin duda, de mayores alcances, compleja y

---

<sup>12</sup> Reyes Sánchez Sinuhé, Interpretación de las leyes fiscales, Primera Edición. Editorial Liber Iuris Novum

metodológica, y no la “simple analogía” que se proscribió en materia penal en la Constitución ya que el adjetivo “simple” en su versión lexicográfica, bien podría referirse a aquello sin composición, sin complicaciones ni dificultades.

Por otra parte continúa señalando el autor que, desde su punto de vista, es de llamar la atención que la iniciativa en comento, paradójicamente y en aparente contradicción en su exposición de motivos, se realiza un ejercicio analógico comparando la materia fiscal con la penal. Sin embargo se pregunta lo siguiente, ¿acaso son asertivas las tesis que surgen como resultado de dicha comparación? ¿Se puede analogar lo fiscal y lo penal para determinar su igualdad y, por lo tanto, prohibir la interpretación analógica tajantemente en ambas? ¿Qué profundidad analógica establece que es lo mismo interpretar leyes penales que leyes fiscales? Y ¿Qué parámetros determinan similitud de lo penal y lo fiscal legislativamente?, desde su punto de vista, las respuestas no se expresan en dicha exposición de motivos; por eso probablemente la “simple analogía” es la que se realiza en la propia iniciativa y que, por cierto, bajo sus propios criterios está prohibida.

Por lo anterior concluye que la materia fiscal es una actividad indudablemente delicada, de la que depende gran medida que no se grave a los ciudadanos con tributos o cargas excesivas, ni que se prive al Estado de los recursos que legítimamente tiene derecho a percibir en beneficio del interés colectivo; es decir, ésta tiene la finalidad de buscar un equilibrio en la relación jurídico-tributaria, cuyo propósito es sufragar el gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Sin embargo la prohibición de la interpretación analógica llevaría a considerar que todo modelo de analogía también está proscrito, lo cual en nada abonaría al retorno no sólo de la teoría general de la interpretación jurídica, sino además del uso intelectual analógico, es por demás común para determinar el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales bajo el principio de equidad tributaria.

Adicionalmente sostiene el autor de referencia, que se confunde nuevamente el término “mayoría de razón” con la interpretación por analogía, lo cual a todas luces denota desconocimiento en la materia de interpretación, toda vez que la mayoría de razón no es un método interpretativo sino, más bien, un tipo de argumento para justificar la interpretación racional, por lo que en todo caso es innecesaria la reforma legislativa en análisis, toda vez que con las jurisprudencias anteriormente transcritas ya se dotaba sistemáticamente la tarea de la interpretación jurídica de los métodos contemplados en la teoría general de la interpretación, por lo que se puede instrumentalmente descubrir y, en su caso, atribuir el sentido de la norma jurídica tributaria.

En razón de lo anteriormente expuesto, el autor sostiene que de la interpretación de las normas fiscales debe desaparecer la confusión, la duda o la resistencia del foro respecto de la interpretación de las normas fiscales que establecen los elementos esenciales de los tributos, pues la interpretación de tales normas no está proscrita de nuestro sistema normativo tributario, a condición, claro está, de que de la interpretación no se deriven aplicaciones analógicas en relación con los

elementos esenciales de los tributos y que las situaciones de hecho coincidan plenamente con lo previsto en el contenido normativo interpretado, con objeto de dar así plena vigencia al contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución.

Ahora bien, una vez que hemos analizado y descubierto desde el punto de vista de diversos autores lo que se debe entender por interpretación de las normas jurídicas, los diferentes métodos de interpretación que existen, así como la interpretación que establece el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación respecto de las normas tributarias, a continuación se comentará y analizará el principio de seguridad jurídica y su aplicación a las normas tributarias para posteriormente analizar dicho principio a la luz de la interpretación que realizó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Federación a través de lo sostenido en la jurisprudencia con número de registro 2015945 respecto de la expedición de comprobantes fiscales.

### **CONCEPTO DE SEGURIDAD JURÍDICA**

El autor José Miguel Erreguerena Albaitero, en un ensayo que publicó en el evento anual del ejercicio de 2004 de la Academia de Estudios Fiscales, señaló que de acuerdo con el significado de la palabra “seguridad” el Diccionario de la Real Academia Española define “seguridad” como certeza. Asimismo, define seguridad jurídica como la *“cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación”*.

Por su parte el Diccionario Jurídico Mexicano define a la seguridad jurídica como: *“la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente”*<sup>13</sup>.

Derivado de lo anterior, se puede concluir que para que exista seguridad jurídica es necesaria la presencia de un orden jurídico que regule las conductas de los individuos en las sociedades, que ese orden se cumpla mediante procedimientos previamente establecidos y sea respetado tanto por las autoridades como por los particulares.

Así, para entender lo que es la “seguridad jurídica” es preciso atender al orden jurídico, el cual constituye su fundamento y parámetro.

Para tales efectos, Hans Kelsen define al orden jurídico como *“un sistema de normas generales e individuales entre sí entrelazadas en cuanto la producción de cada norma perteneciente a ese sistema se encuentra determinada por otra norma del sistema y, en última instancia, por su norma fundante básica. Una norma*

---

<sup>13</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Tomo P-Z, pag.2885

*pertenece a un orden jurídico solamente por haber sido instaurada conforme a lo que determina otra norma de ese orden”<sup>14</sup>*

Por lo anterior, se puede entender al orden jurídico como un sistema de normas cuya unidad ha sido constituida en cuanto a que todas tienen el mismo fundamento de validez y dicho fundamento de validez es una norma fundante de la cual deriva la validez de todas las normas pertenecientes a este ordenamiento jurídico, en el cual la norma fundante es la Constitución, entonces es en ésta donde debemos encontrar los mecanismos fundamentales que den seguridad jurídica al individuo en una sociedad.

Ahora bien, si se parte de la base que las normas de un orden jurídico tengan fundamento con la Constitución y estén determinadas previamente, para que la persona normada pueda prever las consecuencias que ese orden jurídico imputará a sus actos. Tal determinación de las normas brinda a los individuos una certeza teórica en cuanto a las conductas normadas y una certeza práctica que se traduce en una secuencia jurídica que forzosamente ocurriría, esto es lo que en esencia determina a la “seguridad jurídica”.

Así, el orden jurídico mexicano se integra mediante normas de niveles jerárquicos diversos, que derivan de la norma suprema o fundamental, que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual establece los principios fundamentales que rigen nuestro orden jurídico.

Así las cosas, puede definirse a la seguridad jurídica como el “*reflejo del ordenamiento positivo en las situaciones individuales, el conocimiento de que ese sistema obliga por igual a todos los súbditos, que obliga también al Estado y que es válido en cuanto es Derecho Positivo vigente*”<sup>15</sup>.

La seguridad jurídica emana de un sistema regulador y prescriptivo de conductas, que es el reflejo de este sistema en la situación de cada individuo.

La seguridad jurídica condiciona su existencia al sistema de derecho positivo, vigente que adapta principios universales que la hacen posible.

Por lo tanto, la seguridad jurídica es principalmente certeza derivada de las normas, por lo que se puede señalar que la seguridad jurídica es la situación del individuo que conoce o puede prever las consecuencias jurídicas de su conducta, tanto para con los demás como para con el Estado y del propio Estado para éste.

---

<sup>14</sup> KELSEN, Hans. Teoría Pura del Derecho, Décima Edición. Editorial Porrúa, México

<sup>15</sup> MADARIAGA GUTIERREZ, MÓNICA. Derecho Administrativo y Seguridad Jurídica, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Seminario de Derecho Público No.13

Así, la seguridad jurídica es el resultado de un orden jurídico pleno, de la ordenación total de la vida jurídica según principios normativos esenciales y básicos, no tan sólo para el individuo sino también regulador de la actividad estatal.

En este orden de ideas, existen autores que señalan que las condiciones que deben cumplir el Derecho para producir una verdadera seguridad jurídica son las siguientes:<sup>16</sup>

- i. Obligatoriedad absoluta de cumplimiento del Derecho
- ii. Existencia de normas de prefiguración de la licitud
- iii. Irretroactividad de los preceptos jurídicos
- iv. Existencia de normas autorreguladoras de la creación del Derecho
- v. Vinculación del órgano público a las normas jurídicas
- vi. Reconocimiento de la fuerza de cosa juzgada

Al respecto señalan que las normas no tan sólo deben regular la conducta de los individuos de la sociedad, sino también deben regular la actividad del Estado para que efectivamente se llegue a la seguridad jurídica plena, por lo que las normas constitucionales son la fuente de todas las demás normas, y es en ellas donde se deben consagrar los principios que deben regir la actividad humana y la actividad Estatal.

Para tales efectos el autor Ignacio Burgoa en su obra titulada *Las Garantías Individuales*, señala que las garantías de seguridad jurídica se materializan e implica *“el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos objetivos”*.<sup>17</sup>

Por lo anterior señala que la seguridad jurídica al concretarse en diversas garantías individuales consagradas por nuestra Ley Fundamental, se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos.

Así, la obligación que deriva de la garantía de seguridad jurídica se traduce en el cumplimiento efectivo de todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias cuya observancia sea jurídicamente necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera del gobernado.

---

<sup>16</sup> Ob. Cit. Página 17

<sup>17</sup> BURGOA, Ignacio. *Las garantías Individuales*. Editorial Porrúa, México, 1998, pág. 505

Sobre el particular nuestros Tribunales se han referido a la seguridad jurídica de la siguiente manera

**“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.** *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, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora 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.”<sup>18</sup>*

Derivado de lo anterior, se desprende que el principio de seguridad jurídica se encuentra tutelado por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el cual establece los lineamientos generales que deben seguir las autoridades en la aplicación de las normas jurídicas.

Para tales efectos, a continuación se señalan de manera general los derechos humanos de seguridad jurídica consagrados por la Constitución.

- a) El artículo 14 de la constitución consagra principalmente 2 garantías fundamentales, a saber: i) la de irretroactividad legal; y ii) la de audiencia.

El primer del artículo 14 constitucional señala que: *“A ninguna Ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”*. Lo anterior y de acuerdo con varios autores y a grandes rasgos implica que ninguna disposición legal posterior puede modificar, alterar o restringir los efectos ya realizados que crearon un derecho y que fueron adquiridos como consecuencia de una norma o ley anterior.

---

<sup>18</sup> Tesis Jurisprudencial 144/2006. Aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Tomo XXIV Octubre de 2006

Señalan que la retroactividad de la ley es definida como la afectación de derechos adquiridos bajo la vigencia de la ley anterior, en otras palabras, “las leyes son retroactivas cuando vuelven sobre el pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, sea para modificar o suprimir los efectos ya realizados de un derecho”.<sup>19</sup>

Asimismo, se ha interpretado que el derecho fundamental de irretroactividad de la ley, utilizando la teoría de los componentes de la norma, bajo dicha teoría, una norma será retroactiva en perjuicio de un sujeto, cuando a pesar de que una norma anterior atribuía una consecuencia jurídica determinada a la actualización de un determinado supuesto, una norma posterior pretende modificar dicha consecuencia, a pesar de que el supuesto normativo ya se había actualizado bajo la ley anterior.

De esta forma, cuando un particular se ubica en la hipótesis normativa en un momento determinado, las consecuencias jurídicas que se atribuyan a este supuesto serán necesariamente las producidas conforme a la ley vigente al momento en que el supuesto se actualizó, sin que sea posible que una norma posterior pretenda modificarlos.

Al respecto resulta conveniente lo que han señalado nuestros TRIBUNALES al amparo de la jurisprudencia que se transcribe a continuación:

**“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.** *Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una*

---

<sup>19</sup> PLANIOL, Traité élémentaire de droit civil, París, 1928, Tomo I, Pág 97, citado por GARCIA MAYNEZ Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho

*disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las*

*que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.*<sup>20</sup>

El segundo párrafo del artículo 14 constitucional establece el derecho fundamental de audiencia el cual se establece al tenor siguiente: *“Nadie podrá ser privado de la vida, 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”*.

Así, varios autores sostienen que el derecho humano de audiencia consiste en otorgar al gobernado, la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, las cuales resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos:

1. La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias;
2. La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa;
3. La oportunidad de alegar;
4. El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

En caso de que no se respeten dichos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin del derecho humano de audiencia que es evitar la indefensión del afectado.

En este sentido y con arreglo a tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia a favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite; que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el

---

<sup>20</sup> Tesis Jurisprudencial 123/2001. Aprobada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Tomo XIV Octubre de 2001

procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.<sup>21</sup>

A través del artículo 16 de nuestra Constitución se consagra el derecho humano de legalidad que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcione elemento necesario para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece los derechos humanos de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad.<sup>22</sup>

En este sentido, el principio o derecho humano de legalidad tutelado por el artículo 16, párrafo primero de la Constitución el cual establece a su vez, la obligación a cargo de cualquier autoridad de fundar y motivar debidamente sus resoluciones y actuaciones.

Por fundamentación legal, existen ciertos autores que señalan que se debe entender como la cita del o los preceptos legales que sirvan de apoyo a la autoridad para la emisión de la resolución u orden y ejecución del acto de que se trate, es decir, para que una resolución o acto de autoridad cumpla con el requisito de la debida fundamentación legal, debe contener la mención o cita expresa del o los artículos de la ley o leyes, reglamentos o, en general, disposiciones legales aplicables al caso.

Por motivación legal, debe entenderse que la autoridad de que se trate al emitir una resolución u ordenar y ejecutar un acto, debe manifestar expresamente las circunstancias especiales y situaciones de hecho que se dieron en la realidad, y que tipifican las hipótesis normativas de aquellos preceptos legales que a su vez le sirven de apoyo legal en su actuación; es decir, que por motivación legal debe entenderse la mención en la resolución o al llevarse a cabo el acto correspondiente, de todos aquellos elementos, características, circunstancias y peculiaridades que se dieron en torno a una situación concreta de una persona, y que adecuan o tipifican los supuestos o hipótesis normativas de aquellos artículos que sustentan la actuación de la autoridad y que atribuyen un determinado régimen legal o una determinada consecuencia jurídica.

---

<sup>21</sup> Tesis del Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa AUDICENCIA COMO SE INTEGRA ESTA GARANTIA

<sup>22</sup> Tesis del cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito GARANTIA DE LEGALIDAD, QUE DEBE ENTENDERSE POR

De igual forma, nuestros tribunales han sostenido que necesariamente debe existir una adecuación y nexo causal entre la fundamentación y la motivación, de tal forma que la resolución que se emita o el acto que se lleve a cabo, satisfagan debidamente el principio de legalidad dando seguridad jurídica al gobernado sobre las consecuencias de derecho que se producen en su esfera con motivo del actuar de la autoridad de que se trate.

Resulta importante mencionar que para considerar que un acto de autoridad satisfizo el principio de legalidad en estudio, es necesario que cumpla con los dos requisitos antes mencionados, es decir, con la debida fundamentación y motivación, siendo que la falta de uno de dichos requisitos provoca la ilegalidad de la resolución de la autoridad.

Por otra parte, el citado artículo 16 como parte del derecho humano de la seguridad jurídica que condiciona el acto de molestia en el sentido de que éste debe emanar de autoridad competente, así la garantía de competencia se encuentre dentro del derecho humano de legalidad.

Dicho derecho humano consagrado por el artículo 16 de la Constitución, dispone que los actos de molestia, para ser legales, requieren entre otros requisitos e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica; lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo, el dispositivo, acuerdo, decreto que le otorgue tal legitimación, pues en caso contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo, esto es, si tiene facultad o no para emitirlo.<sup>23</sup>

Por su parte el artículo 17 de la Constitución, consagra otro derecho humano de la seguridad jurídica que implica que los tribunales deben estar expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fije la ley, es decir, las autoridades judiciales tienen la obligación de sustanciar y resolver los juicios ante ellas ventilados dentro de los términos consignados por las leyes procesales respectivas.

## **SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS**

Tal y como se comentó anteriormente, el derecho humano de seguridad jurídica comprende el principio de legalidad tutelado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Su observancia se concretiza en un acto material y formalmente legislativo que establezca todos y

---

<sup>23</sup> Tesis del Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito: COMPETENCIA, FUNDAMENTACIÓN DE LA NECESIDAD DE HACERLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA

cada uno de los elementos esenciales de una contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago) fijándolos con la precisión necesaria que impida un comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su determinación y recaudación y, que generen al gobernado certidumbre sobre qué hecho, acto o circunstancia se encuentra gravado, cuál será la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse y cuándo se realizará el pago respectivo.

En este orden de ideas, no puede existir acto de autoridad o disposición administrativa que transgreda el principio de legalidad contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

No obstante lo anterior, el Estado, al no ser un ente que permanezca estático sino una institución contemporánea, requiere de mecanismos que permitan que el principio de legalidad no se transgreda y que al mismo tiempo constituya una aplicación dinámica y razonable de los preceptos legales.

Por lo anterior, no es posible que la reserva del precepto constitucional sea rígida. De esta forma, surge en nuestro sistema tributario en materia de legalidad tributaria la reserva relativa de ley, esta última con un grado de permisividad para que ciertos aspectos de tributo sean complementados o regulados en una disposición administrativa secundaria.

Así, las normas administrativas secundarias, como son los reglamentos, las disposiciones o reglas generales administrativas, vienen a concretar la reserva relativa de ley.

Para tales efectos, resulta conveniente recordar, el aforismo *“no hay tributo sin ley que lo establezca”*, concreta la conclusión de que la obligación de pago de una contribución reconoce como única fuente la ley. Lo anterior implica que la existencia de la ley por sí sola no es suficiente, sino que es imprescindible que se ajuste a las normas y principios expresamente establecidos en la Constitución

Así, una ley en sentido material es aquella que es general, abstracta y coercible mientras que en sentido formal es la aprobada por los cuerpos legislativos creador por el ordenamiento constitucional.

El Congreso de la Unión actúa por la concesión que hacemos los gobernados de ser autoimpuestos, idea frecuentemente enunciada con el aforismo *“no taxation without representation”*

Un Estado actual requiere flexibilización en sus normas, por lo que el concepto tradicional del principio de legalidad tributaria (restringido), ya no se adecua a las necesidades de la legislación tributaria en un Estado contemporáneo.

Con estas ideas fundamentales, a continuación se abordará el principio de legalidad para analizar con detalle la reserva de ley.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución contiene el principio de legalidad del sistema tributario el cual establece lo siguiente:

**“Artículo 31.** *Son obligaciones de los mexicanos:  
[...]*

*IV: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Del precepto constitucional antes transcrito, se desprenden los siguientes principios que rigen la materia tributaria:

- El estado tiene la obligación de destinar las contribuciones al gasto público de la Federación, Estados, Ciudad de México y Municipios.
- Las contribuciones deben de ser proporcionales y equitativas.
- Las contribuciones deben de estar establecidas en una ley.

Así, los sistemas que han venido imperando en materia de legalidad tributaria son el sistema *ortodoxo (reserva absoluta)* y *el de la reserva atenuada*. México ha venido actualizando, por decirlo de una manera, su sistema ortodoxo, reconociendo que en materia tributaria la reserva de ley pueda ser relativa.

Para tales efectos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expresado que los elementos esenciales de los impuestos deben estar consignados expresamente en la ley a saber, sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, para que no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras en sus facultades de recaudación y fiscalización.

Así, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente tesis respecto de la reserva de ley:

**“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.** *Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través*

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

*materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.”<sup>24</sup>*

De la tesis antes transcrita, se desprende el alcance de la reserva de ley el cual se rige bajo las siguientes ideas:

- a. En la reserva absoluta, *“la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley”*.
- b. *En la reserva relativa, “no precisa siempre normas primarias. Basta u acto normativo que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la metería respectiva”*

En otras palabras, es la reserva relativa la que legitima que fuentes secundarias regulen cierto contenido de las leyes, con la condición de no contravenirlas no excederlas; es decir, la regulación de que se trate debe actuar subordinada y dependiente de la ley, constituyendo un complemento armónico y congruente en la aplicación de la ley y, desde luego, que sea indispensable por motivos técnicos o para el cumplimiento adecuado de los deberes fiscales.

Esto último se puede identificar con lo que la doctrina ha expresado como la determinación de los conceptos jurídicos indeterminados y las normas de procedimiento.

En este sentido, las normas secundarias no pueden crear ninguno de los elementos esenciales del tributo (sujetos, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago) ya que éstos quedan estrictamente reservados a la ley.

Es decir, para que se respete el principio de legalidad de la fracción IV de artículo 31, en cuanto a la reserva de ley, el dispositivo secundario debe tener las siguientes características:

- a. No contravenir ni exceder el contenido de la ley.

---

<sup>24</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. Pleno. Tesis P. CXLVIII/97

- b. Actuar subordinada y dependientemente de la ley.
- c. Constituir un complemento armónico y congruente en la aplicación de la ley.
- d. Ser indispensable por motivos técnicos o para el cumplimiento de los deberes fiscales.

Ahora bien, respecto del principio de reserva de ley, en un reciente criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expresó que únicamente en las normas secundarias se pueden regular los elementos cuantitativos de las contribuciones como son la tasa o la base, de tal forma que se dio origen a la siguiente tesis:

**“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.** *El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley”.*<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Pleno. Tesis XLII/2006

De la tesis anteriormente transcrita se pueden desprender medularmente los siguientes conceptos:

- a) Se reitera que la reserva de ley es de carácter relativo.
- b) Que aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la base o la base.
- c) Que para cifrar o determinar el hecho imponible, es indispensable realizar operaciones o acudir a los aspectos técnicos.
- d) Que lo anterior no sucede con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto que no pueden ser desarrollados en un reglamento.

Ahora bien, una vez que se ha analizado el término de la reserva de ley, se analizará y entenderá a los órganos facultados para emitir las normas secundarias que son de naturaleza administrativa, y son actos jurídicos que necesariamente vinculan a los gobernados con las disposiciones emitidas ya sea por el Ejecutivo Federal o por distintos órganos de la administración Pública Federal.

#### *Facultades del ejecutivo*

El artículo 89 de la Constitución señala las facultades y obligaciones del presidente; dentro de dichas facultades se encuentra la correspondiente al tema bajo análisis la cual por su relevancia a continuación se transcribe:

**Artículo 89.** *Las facultades y obligaciones del presidente son las siguientes:*

- I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.*

[...]

Este precepto constitucional establece diversas obligaciones y facultades del Ejecutivo Federal, a saber:

- a. Promulgar las leyes que expida el congreso de la Unión;
- b. Ejecutar dichas leyes; y
- c. Proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso General

Ciertos autores, sostiene que los supuestos a y b se entienden referidos a la obligación que tiene el Ejecutivo Federal de promulgar las leyes que expida el Congreso General y de ejecutar dichas leyes.

La tercera hipótesis comprende lo que la doctrina y la jurisprudencia han denominado como la facultad reglamentaria del presidente de la República.

Para tales efectos, señalan que la facultad establecida en el punto B referida a la ejecución de las leyes que expida el Congreso, es la que legitima al presidente de la República de expedir decretos, acuerdos u otros actos necesarios para la exacta observancia de las leyes, que a diferencia de los reglamentos, dan reglas detalladas para el cumplimiento de las mismas, de ahí el origen del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación que más adelante se analizara.

Por lo anterior, el ejecutivo Federal se encuentra facultado para emitir resoluciones de carácter general y para ello utiliza diversos instrumentos jurídicos, como son: los reglamentos, decretos y las resoluciones de carácter general.

En este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido los principios que rigen la facultad reglamentaria, de acuerdo con la tesis de jurisprudencia siguiente:

**“FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES.** La Suprema Corte ha sostenido reiteradamente que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal establece la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, la que se refiere a la posibilidad de que dicho poder provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; es decir, el Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo. Estas disposiciones reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión en cuanto que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de las mismas básicamente por dos razones: la primera, porque provienen de un órgano distinto e independiente del Poder Legislativo, como es el Poder Ejecutivo; la segunda, porque son, por definición constitucional, normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan y no son leyes, sino actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran acotados por la misma Ley. Asimismo, se ha señalado que la facultad reglamentaria del Presidente de la República se encuentra sujeta a un principio fundamental: el principio de legalidad, del cual derivan, según los precedentes, dos principios subordinados: el de reserva de ley y el

*de subordinación jerárquica a la misma. El primero de ellos evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión o, dicho de otro modo, prohíbe a la ley la delegación del contenido de la materia que tiene por mandato constitucional regular. El segundo principio consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como principal objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Por ende, en el orden federal el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe materialmente realizar la normatividad correspondiente, y aunque no puede desconocerse la facultad normativa del Presidente de la República, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución, dicha facultad del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo en cita.<sup>26</sup>*

De la tesis jurisprudencia antes transcrita se puede desprender lo siguiente:

- a. Que las normas reglamentarias son normas subordinadas a la ley;
- b. Que la facultad reglamentaria se rige por dos principios: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma;
- c. Que la reserva de ley se materializa en la prohibición de que una disposición reglamentaria determine los elementos de los tributos; y
- d. Que la subordinación jerárquica a la ley exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenorice y en las que encuentre su justificación y medida.

Por otra parte, dentro de las facultades del ejecutivo Federal, se encuentra la relativa a la ejecución de las leyes de donde el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación viene a establecer las reglas que rigen, señalando a la letra lo siguiente:

---

<sup>26</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tesis P./J.79/2009

**“Artículo 39.-** El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

*I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.*

*Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.*

*II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.*

*III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.*

*Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.”*

De la disposición anteriormente transcrita se pueden desprender los siguientes aspectos:

- A. Se otorgan al ejecutivo Federal, las facultades siguientes:
  - a. Condonar total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios;
  - b. Eximir, total o parcialmente, de dicho pago; y
  - c. Autorizar que el pago se realice a plazo, diferido o en parcialidades.
  
- B. Exclusivamente, en los casos o situaciones siguientes:
  - 1. Cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte:

- a) La situación de algún lugar o región del país;
  - b) Una rama de actividad;
  - c) La producción o venta de productos;
  - d) la realización de una actividad; y
2. En caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

De lo anterior, ciertos autores señalan en primer término, que dichas facultades están referidas al pago de los impuestos y, por tanto, en relación directa con la función de recaudación que tiene atribuida el Poder Ejecutivo Federal; en otras palabras, el artículo 39, fracción I, del código tributario, sólo faculta a ese poder para omitir el ejercicio de sus facultades recaudatorias, por medio de resoluciones de carácter general, en los casos autorizados en la propia fracción.

Por otro lado, el Poder Ejecutivo está vinculado a ejercitar la facultad recaudatoria que le encomienda la Constitución Federal y las leyes del Congreso de la Unión, atemperando su ejercicio en contingencias que puedan o no acaecer como fenómenos de la naturaleza o calamidades públicas, o bien, aquellas situaciones de presión extraordinaria en los mercados, sea por causas exteriores o interiores del país, que hagan necesario el otorgamiento de eximentes fiscales transitorios, a fin de evitar que se ocasionen mayores daños o perjuicios a los sujetos o grupos que los resisten.

En tales situaciones genéricas emergentes el Ejecutivo Federal podrá ejercer la facultad que le confiere el artículo 39, fracción primera del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto, sólo ante la actualización de alguno de los casos que refiere el artículo 39, fracción primera del citado código, podrá el titular del Poder Ejecutivo Federal liberar del pago de una contribución, pero siempre será mediante resoluciones generales debidamente motivadas.

Por tanto, sólo ante la actualización de alguno de los casos que refiere el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, podrá el titular del Poder Ejecutivo Federal liberar del pago de una contribución, pero siempre será mediante resoluciones generales debidamente motivadas.

Por otra parte, la facultad reglamentaria otorgada al presidente no está restringida a que todos los actos sean emitidos por él solamente, sino puede delegar sus facultades para que las distintas dependencias de la Administración Pública Federal las puedan emitir en su ámbito de atribuciones.

Para tales efectos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el criterio siguiente a través del cual señala dicha delegación:

**“REGLAMENTOS. LA FACULTAD DE EXPEDIRLOS INCLUYE LA DE CREAR AUTORIDADES Y DETERMINAR SU COMPETENCIA.** El presidente de la República tiene la facultad reglamentaria que le otorga el artículo 89, fracción I, de la Constitución, facultad que incluye la de crear autoridades que ejerzan las atribuciones asignadas por la ley de la materia a determinado organismo de la administración pública; igualmente, se encuentra dentro de dicha facultad determinar las dependencias u órganos internos especializados a través de los cuales se deben ejercer las facultades concedidas por la ley a un organismo público, pues ello significa proveer a la exacta observancia de la ley reglamentada. Además, al tratarse de un organismo que forma parte de la administración pública, aun cuando sea un órgano descentralizado, es precisamente el presidente de la República, el titular de esa administración, quien constitucionalmente está facultado para determinar los órganos internos que ejercerán las facultades otorgadas por la ley, a efecto de hacer posible el cumplimiento de ésta.”<sup>27</sup>

De la tesis jurisprudencial antes transcrita se destaca que el encargado del poder Ejecutivo Federal está legitimado para lo siguiente:

- i. Crear autoridades que ejerzan las atribuciones asignadas por la ley de la materia a determinado organismo de la administración pública.
- ii. Determinar las dependencias u órganos internos especializados a través de los cuales se deben ejercer las facultades concedidas por la ley a un organismo público.
- iii. Facultar, inclusive a los órganos descentralizados como parte de la administración pública, para auxiliarlo en la observancia de la ley.

Por lo anterior, resulta necesario que se comente de manera breve los órganos de la administración pública, particularmente los correspondientes a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria que son los órganos del que generalmente se auxilia el Ejecutivo Federal para la correcta observancia en el ámbito administrativo de las leyes fiscales.

*Secretaría de Hacienda y Servicio de Administración Tributaria*

---

<sup>27</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tesis 2a./J.68/97

Los órganos de la administración Pública Federal encuentran su fundamento en el artículo 90 de la Constitución Política, el cual dispone a la letra lo siguiente:

**Artículo 90.** *La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.*

*La (sic DOF 02-08-2007) leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado. [...]*

Por su parte del artículo 1° de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la Administración Pública Centralizada.

La administración pública paraestatal la componen los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos.

Por considerarlo de interés al caso particular y sobre todo considerando el ámbito en la materia fiscal que reviste a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre otras atribuciones le corresponde las siguientes:

**“Artículo 31.-** *A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:*

*[...]*

**III.-** *Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la federación y del Gobierno del Distrito Federal;*  
*Fracción reformada DOF 09-04-2012*

*[...]*

**VII.-** *Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la*

*Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;*

*VIII.- Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito;  
Fracción reformada DOF 25-05-1992*

*IX.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que lo compete a otra Secretaría;*

*[...]*

*XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;”*

*[...]*

Por su parte el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establece, en los que se refiere al presente, lo siguiente:

*“Artículo 2º. Al frente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará el Secretario del Despacho, quien para el desahogo de los asuntos de su competencia se auxiliará de:*

*[...]*

**D. Órganos Desconcentrados**

*I. Servicio de Administración Tributaria;*

*[...]*

Por su parte los artículos 1º., 2º. Y 3º. De la Ley del Servicio de Administración Tributaria, establecen lo siguiente:

**Artículo 1º.** El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley.

**Artículo 2°.** El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

**Artículo 3°.** El servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Por lo anterior, El ejecutivo Federal en el ámbito tributario faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien para el desahogo de sus asuntos se auxilia del Servicio de Administración Tributaria que tiene el carácter de autoridad fiscal encargada de forma exclusiva y especial para determinar, liquidar y recaudar las contribuciones entre otros.

Lo anterior no es óbice para que el Ejecutivo Federal se auxilie de otros órganos de la Administración Pública centralizada que por su ámbito técnico requiera de su apoyo.

Ahora bien, con objeto de tener un entendimiento general respecto de las disposiciones administrativas de las que generalmente se auxilia el Ejecutivo Federal a continuación se señalan las mismas de manera general.

#### *Disposiciones Administrativas*

#### *Reglamentos*

De acuerdo con la definición que nos provee el Diccionario Jurídico Mexicano<sup>28</sup> un reglamento es: “*Es una norma de carácter general, abstracta e impersonal expedida por el titular del Poder Ejecutivo, con la finalidad de lograr la aplicación de una ley previa.*”

Al respecto, hay que recordar que los reglamentos son actos materialmente legislativos, por ser de carácter general, abstracto e impersonal.

Como se comentó anteriormente, los reglamentos tienen su fuente en el artículo 89 de la Constitución Política dentro de las facultades y obligaciones del presidente, específicamente lo relativo a proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de las leyes.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido tesis jurisprudencial para definir la naturaleza de los reglamentos administrativos y en

---

<sup>28</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, 10ª Ed Porrúa. 1997

materia fiscal, destacando que los reglamentos, como disposiciones generales y abstractas, tienen el objetivo de ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión empleándose para aplicar las leyes a los casos concretos.

En materia fiscal el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación constituyó jurisprudencia en cuanto a los reglamentos, estableciendo lo siguiente:

**“REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL. CARACTERISTICAS DE LOS MISMOS.** *En relación con la facultad reglamentaria conferida por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al Presidente de la República, se debe tomar en cuenta que los artículos 28 y 31, fracción IV, constitucionales, reservan a las leyes entendidas desde los puntos de vista formal y material, la exclusiva determinación de los elementos esenciales de las contribuciones. Por ello, la expedición de una norma reglamentaria, además de que no debe contrariar o alterar la ley que reglamenta, por ser tal ordenamiento su medida y justificación, tampoco debe establecer alguno o algunos de los mencionados elementos esenciales de las contribuciones, dado que éstos, por mandato constitucional, deben estar en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria.”*<sup>29</sup>

De la tesis jurisprudencial anteriormente transcrita, se desprende que para que un reglamento respete la garantía de legalidad prevista en la fracción IV del artículo 31 constitucional, éste debe concretarse en establecer el cómo aplicar las disposiciones contenidas en la ley; sin embargo, en el ámbito tributario los reglamentos no se encuentran limitados a simplemente establecer el cómo sino a desarrollarlos y complementarlos con la condición de que la ley establezca el lineamiento general bajo el cual se regulará la actividad o situación de que se trate.

#### *Decretos*

En la doctrina, se señala que los decretos se han dividido en *decretos-ley* y los *decretos delegados*. Los primeros se actualizan cuando la Constitución Política autoriza directamente al Ejecutivo Federal para expedir leyes sin necesidad de

---

<sup>29</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época. Pleno. Tesis P.J. 29/91. Junio 1991. P. 62.

una delegación del Congreso de la Unión; este es el caso de la facultad prevista en el artículo 131 constitucional que delega en el ejecutivo la regulación de todo lo relativo al comercio exterior.

Por su parte, los *decretos-delegados* suponen que el Congreso de la Unión transmite al ejecutivo Federal facultades que le corresponden, expresamente señalado en la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política.

De hecho, la facultad del presidente de la República de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, no tan sólo comprende la expedición de reglamentos sino también la emisión de decretos o acuerdos generales, situación que el máximo tribunal del país ha convalidado en la siguiente tesis jurisprudencial:

**“PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. LA FACULTAD PARA PROVEER EN LA ESFERA ADMINISTRATIVA A LA EXACTA OBSERVANCIA DE LAS LEYES, COMPRENDE, ADEMÁS DE LA EXPEDICIÓN DE REGLAMENTOS, LA EMISIÓN DE ACUERDOS Y DECRETOS, ASÍ COMO LA REALIZACIÓN DE TODOS AQUELLOS ACTOS QUE SEAN NECESARIOS PARA ESE FIN.** *La facultad que el artículo 89, fracción I, constitucional establece en favor del presidente de la República de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, puede válidamente ejercerse, tanto mediante la expedición de un conjunto de normas constitutivas de un ordenamiento en el que se desarrollan las disposiciones de la ley, como por medio del dictado de una norma particular requerida por una situación determinada para la mejor realización de los fines del cuerpo legal, es decir, que esa facultad comprende la atribución de expedir reglamentos, así como la emisión de decretos, acuerdos y todos aquellos actos que sean necesarios para la exacta observancia de las leyes en materia administrativa, sin que estos últimos deban confundirse con reglamentos, ya que no tienen por objeto desarrollar y detallar, mediante reglas generales, impersonales y abstractas, las normas contenidas en la ley para hacer posible y práctica su aplicación, que es la característica que distingue a los reglamentos.*<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Semanario Judicial de la Federación, Novena Época. Pleno. Tesis P.J. 101/2001. Septiembre 2001. P. 1103.

La facultad del Ejecutivo Federal para emitir decretos está prevista en las fracciones I, II y III del artículo 39 del Código fiscal de la Federación, el cual permite que el presidente emita resoluciones de carácter general para proveer en la esfera administrativa de medidas extraordinarias para la aplicación de las leyes.

Dichos decretos generalmente se han emitido para el otorgamiento de estímulos o beneficios fiscales, eximir del pago de las contribuciones u otorgar facilidades administrativas para el pago de los impuestos.

De lo anterior, destaca que los decretos son emitidos para atender una situación determinada y no se encuentran vinculados a una disposición en particular ya que dependerá de las circunstancias extraordinarias a las que se enfrente el Ejecutivo Federal para su emisión.

### *Resolución Miscelánea*

Se puede definir a la Resolución Miscelánea Fiscal como el conjunto de normas generales e impersonales, cuyo objetivo es de pormenorizar, particularizar y desarrollar, en forma concreta, los principios y enunciados generales contenidos en las leyes para facilitar a los contribuyentes su aplicación, y básicamente en aspectos relacionados con el cumplimiento de deberes fiscales.

El origen de instrumentos de esta naturaleza se justifica porque la ley no puede descender al detalle para su aplicación, por lo que la citada resolución existe debido al continuo crecimiento de los problemas fiscales y constantes cambios, que en su complejidad, rebasan frecuentemente el contexto de las leyes y reglamentos, y obligan a las autoridades fiscales a recurrir a dicho instrumento para intentar solucionarlos.

Se ha sostenido que la resolución en comento tuvo su origen a partir de que entró en vigor la ley del impuesto sobre la renta de 1964, su contenido era de 36 criterios y su publicación era restringida, ya que constituían opiniones de las autoridades fiscales. Cabe señalar que a partir de 1981 se han emitido las disposiciones de forma anual, denominándose “Resoluciones que establecen reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de..”

Cabe señalar, que a partir del año de 1994 la resolución establece reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto las relacionadas con el Comercio Exterior, toda vez que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público argumentó que estas últimas requieren ser actualizadas de manera constante, debido a la dinámica propia de la citada actividad, así como que las reglas en materia aduanera están dirigidas a un sector de contribuyentes muy especializados, por lo cual se consideró conveniente que se regulen por separado.

Luego entonces, la Resolución Miscelánea Fiscal es emitida con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, 14 fracción III de la Ley del

Servicio de Administración Tributaria y 3º., fracción XX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y tiene por objeto lo que a la letra ella dispone:

*“El objeto de esta Resolución es el publicar anualmente, agrupar y facilitar el conocimiento de las reglas generales dictadas por las autoridades fiscales en materia de impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto los de comercio exterior”*

Para tales efectos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en pleno confirmó que dicha Resolución Miscelánea Fiscal puede establecer obligaciones al ser de observancia general, estableciendo lo siguiente:

**“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL.** De los artículos 33, párrafo penúltimo y 35 del Código Fiscal de la Federación se advierte que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativas sobre el alcance de dichas normas y en caso de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgarán derechos a los contribuyentes. En cambio, las disposiciones de observancia general cuya emisión y publicación se rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y

*materialmente legislativo que habilita su emisión. En tal virtud, al tratarse de actos de diversa naturaleza no existe razón alguna para considerar que las reglas agrupadas en la Resolución Miscelánea Fiscal se rigen por los mencionados artículos 33, párrafo penúltimo y 35, ya que éstos se refieren exclusivamente a criterios interpretativos que sostengan las autoridades fiscales, los que en ningún momento serán obligatorios para los gobernados, a diferencia de las disposiciones de observancia general que emita el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, las cuales son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, con motivo de una sentencia dictada en algún medio de defensa que prevé el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos, total o parcialmente, al no ceñirse a los referidos principios y, en su caso, a las condiciones que establezca el legislador para su dictado.<sup>31</sup>*

A manera de resumen, se puede concluir que el Ejecutivo Federal se auxilia básicamente de tres instrumentos jurídicos, ya sea en forma directa o a través de los órganos de la Administración Pública Federal, para la ejecución de las leyes o proveer en la esfera administrativa la aplicación de las mismas; esto es, los reglamentos, decretos y disposiciones de carácter general, como es la Resolución Miscelánea Fiscal, todos ellos con una característica común fundamental, que son disposiciones de carácter general abstracta.

Los reglamentos y la Resolución Miscelánea Fiscal generalmente están vinculados con alguna disposición en particular de las leyes, mientras que los decretos, si bien existe la vinculación con la ley por regular aspectos relacionados con la misma, su origen no es lo establecido en ella sino atiende a situaciones extraordinarias no previstas en las leyes.

#### *Casos particulares*

A continuación y a manera de ejemplo se transcriben algunos casos a través de los cuales la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concretizado la reserva de ley.

**Criterios que derivan de preceptos legales que habilitan a un Órgano de la Administración Pública Federal para complementar o determinar un elemento de la contribución o que se encuentran determinados en la Resolución Miscelánea Fiscal.**

---

<sup>31</sup> Semanario Judicial de la Federación, Novena Época. Pleno. Tesis P.LV /2004. Septiembre 2004. P. 15.

A. ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE)

*Precepto impugnado*

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1988, establecía en sus dos primeros párrafos lo siguiente:

**“Artículo 20.** *Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.*

*En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.”*

*Litis constitucional*

Determinar si existe violación al principio de legalidad en virtud de que el legislador deja en manos de un órgano o ente administrativo, como lo es el Banco de México, al elaboración del Índice Nacional de Precios al Consumidor sin que en la ley se prevean los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para la formulación de dicho índice.

Criterios relevantes expresados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en pleno

- Se infringe el principio de legalidad por la ausencia en la ley de los componentes, bases, criterios o reglas para la elaboración del Índice Nacional de Precios al Consumidor; no obstante que el mismo constituye para el contribuyente un elemento que necesariamente debe considerarse para determinar el monto de la base gravable y, por consiguiente, el tributo a su cargo.
- La circunstancia de que la observancia de este índice conduzca a modificar la base gravable, pone de manifiesto que el mismo constituye un elemento esencial de la contribución, por lo que su determinación no puede quedar al arbitrio de un órgano distinto del legislador y más aun cuando en la ley no se establecen las bases sobre las cuales se obtendrá dicho indicador.

*Tesis*

**“INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).** El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución.”

### *Conclusión*

Según se desprende de la integración anterior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional el segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación porque no establecía los criterios o bases sobre las que el Banco de México debía determinar el Índice Nacional de Precios al Consumidor, aspecto que posteriormente subsanó el legislador al adicionar el artículo 20-Bis.

Resulta importante señalar que la declaración de inconstitucionalidad no fue porque el Banco de México fuera habilitado para determinar el INPC; sino porque en la ley no se señalaban las bases o criterios para su determinación, que es el mandato para el cumplimiento de la reserva de ley.

B. RENTA. EL ARTÍCULO 130 DE REGLAMENTO DE LA LEY DE ESE IMPUESTO, VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006, AL LIMITAR EL BENEFICIO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XV, INCISO A), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA LAS GARANTÍAS DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA Y DE RESERVA DE LEY.

*Precepto impugnado*

**“Artículo 130.** Para los efectos del artículo 109, fracción XV, inciso a) de la Ley, se entenderá que la casa habitación comprende también al terreno en donde se encuentra ésta construida, siempre que la superficie del terreno no excede de tres veces el área cubierta por las construcciones que integran la casa habitación, por el excedente se pagará el impuesto correspondiente a la enajenación del terreno en los términos de la Ley.

*Para los efectos del párrafo anterior, no se consideran parte de la superficie construida correspondiente a la casa habitación, las construcciones accesorias a ésta o las bardas perimetrales.”*

*Litis constitucional*

Concluir si se viola el principio de reserva de ley por limitar el concepto de “casa habitación”, incorporando un límite a la exención de hasta tres veces del terreno respecto del área de la construcción de la casa habitación.

*Argumentación relevante expresada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

- El artículo 109, fracción XV, inciso a), establecía una exención en favor de los contribuyentes que enajenan su casa habitación por los ingresos derivados de dicha operación, sin embargo, no existe definición alguna establecida en ley que permita desentrañar el alcance del concepto “casa habitación”.
- El legislador, al momento de establecer la exención relativa en el ordenamiento tributario, se refirió al inmueble en el que el contribuyente tuviera su domicilio, es decir, no distinguió respecto de los distintos elementos integrantes del inmueble, ni respecto de las dimensiones del mismo, sino que se refirió a su totalidad.
- El empleo del término “casa habitación” no significa que la exención se limite a una construcción específica de las que integran la totalidad del

inmueble habitado por el causante, sino que simplemente se establece un concepto que se refiere, ya no al lugar en el que tuviera su domicilio el contribuyente, sino al inmueble efectivamente habitado por él, en el que satisface su derecho a habitar una vivienda digna.

- De una interpretación auténtica (otros autores la denominan como teológica), del artículo 109, fracción XV, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta claro que el fin perseguido por el legislador con la exención establecida, es la de procurar que el contribuyente tenga garantizado su derecho a una vivienda en la que pueda satisfacer las necesidades básicas del ser humano.
- En virtud de lo anterior, y tomando en consideración que las concepciones de “vivienda”, así como de “habitación” resultan ser mucho más genéricas de lo que pudiera ser la utilización de una construcción específica situada dentro de un inmueble, y atendiendo a que el legislador no efectuó distinción alguna en torno a dichos conceptos, debe concluirse necesariamente, que la exención contenida en el artículo 109, fracción XV, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se refiere a la totalidad del inmueble en el que el causante satisface las referidas necesidades básicas del ser humano.
- Por lo que el artículo 130 del reglamento de la mencionada ley, al establecer que por “casa habitación” se debe entender adicionalmente, la superficie del terreno hasta en tanto no exceda de tres veces el área de construcción, limita el beneficio consagrado en la disposición legal, resultando por ello violatorio de las garantías de subordinación jerárquica y reserva de ley.

Tesis

**“RENTA. EL ARTÍCULO 130 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE ESE IMPUESTO, VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006, AL LIMITAR EL BENEFICIO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XV, INCISO A), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA LAS GARANTÍAS DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA Y DE RESERVA DE LEY. El artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1964, establecía la exención que actualmente contiene el artículo 109, fracción XV, inciso a), de esa Ley, y tomando en consideración que aquel numeral se refería al concepto de "inmueble" sin hacer distinción de sus elementos integrantes ni a la**

*finalidad perseguida por el beneficio, consistente en garantizar la adquisición de un inmueble destinado a servir como casa habitación del contribuyente, y no señalar restricción alguna en torno a este último concepto, se concluye que la exención en el pago del impuesto por los ingresos derivados de la enajenación del inmueble se refiere a su totalidad y, por ende, el artículo 130 del reglamento de la mencionada Ley, al establecer que "casa habitación" incluye la superficie del terreno en donde se encuentre construida hasta en tanto no exceda de tres veces el área de construcción, viola las garantías de subordinación jerárquica y de reserva de ley, pues limita el beneficio contenido en el citado artículo 109, fracción XV, inciso a), al restringirlo a una construcción situada en el inmueble objeto de enajenación."*

### *Conclusión*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que el Ejecutivo Federal al haber constituido una definición de la casa habitación en función de la superficie de terreno y las construcciones, para determinar qué parte se encontraba exenta, violaba las garantías de seguridad jurídica y reserva de ley, en virtud de que la ley simplemente estableció que es la casa habitación la que se encuentra exenta como concepto general sin establecer calificaciones adicionales a la misma.

Por todo lo anterior, se puede concluir que en materia tributaria se reconoce que la reserva de ley puede ser relativa; esto implica que otros dispositivos normativos regulen parte de lo establecido en la ley, en la medida de que no se traten los elementos esenciales del tributo y a condición de que la ley determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; es decir, debe existir una subordinación de la norma secundaria a la ley y además constituir un complemento armónico y congruente con lo dispuesto por la ley.

En términos generales la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido congruente en sus decisiones jurisdiccionales respetando el principio de legalidad en cuanto hace a la reserva de ley, lo que sin duda da un cierto grado de seguridad jurídica a los contribuyentes.

## **GENERALIDADES DE LOS COMPROBANTES FISCALES**

Con objeto de tener un entendimiento completo del tema sobre el cual versa la tesis jurisprudencial emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de las características específicas que deben revestir la emisión de los comprobantes fiscales, a continuación se da una breve reseña de su evolución, sin que ello sea un estudio exhaustivo del tema en cuestión, ya que

dicho tema resulta ser por demás dinámico considerando las reformas que en dicha materia han acontecido en los últimos años; sin embargo, dicho análisis se limitará hasta el ejercicio fiscal de 2012, toda vez que es hasta dicho ejercicio el análisis que realiza la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la emisión de la tesis jurisprudencial que ocupa el presente trabajo.

### *Antecedentes de los Comprobantes Fiscales*

En el ejercicio de 2006 las autoridades fiscales establecieron la obligación de que los contribuyentes contaran con Firma Electrónica Avanzada (FIEL), la cual es una herramienta que hoy en día es plenamente aceptada y utilizada por los contribuyentes para la presentación de diversos trámites.

Asimismo, en el año de 2006 se inició el proceso para incorporar los comprobantes fiscales digitales. En primera instancia, la expedición de la factura electrónica se admitió de manera opcional para los contribuyentes interesados y preparados para la expedición del Comprobante Fiscal Digital (CFD). Al mismo tiempo, las autoridades fiscales desarrollaban y probaban sus sistemas informáticos para recibir dicha información.

### *Reforma del ejercicio de 2011*

A partir del 1° de enero de 2011 se obligó a los contribuyentes a sustituir la factura impresa en papel, por aquella expedida a través de medios electrónicos, dejando como opcional la utilización de la factura en papel para ciertos casos específicos.

Para tales efectos, los contribuyentes que cumplieran con alguno de los supuestos señalados a continuación, podían continuar utilizando comprobantes fiscales impresos:

- Si los contribuyentes obtuvieron ingresos de hasta 4 millones de pesos en el ejercicio anterior.<sup>32</sup>
- Si los comprobantes amparaban operaciones con un valor inferior a dos mil pesos.<sup>33</sup>
- Si los contribuyentes tenían comprobantes impresos con las reglas vigentes hasta 2010, se les permitía utilizarlos en su totalidad hasta diciembre de 2012, o bien, hasta el momento en que se agotaran las facturas.

---

<sup>32</sup> Así lo disponía la regla miscelánea I.2.23.2.2 de la Resolución Miscelánea que estuvo vigente para el ejercicio fiscal de 2010.

<sup>33</sup> Así se menciona del párrafo quinto al noveno del artículo 29 de Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1° de enero de 2011.

Al respecto, durante el ejercicio de 2011 existían las siguientes opciones para expedir comprobantes fiscales digitales:

- Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet (CFDI).
- Los contribuyentes podían emitir facturas electrónicas por medios propios o a través de un proveedor externo, apoyándose en un proveedor asignado por el Servicio de Administración Tributaria para solicitar el folio fiscal de la factura y su sello digital.
- Comprobantes Fiscales Digitales (CFD).
- Los contribuyentes podían emitir facturas electrónicas por medios propios o a través de un proveedor externo, estando autorizados por el Servicio de Administración Tributaria para asignar el folio fiscal de la factura y su sello digital.

#### *Reforma del ejercicio de 2012*

En el ejercicio de 2012 las autoridades fiscales hicieron esfuerzos por simplificar la emisión de los comprobantes fiscales, estableciendo que ya no sería obligatorio señalar el nombre y domicilio del emisor y receptor, sino únicamente el Registro Federal de Contribuyentes de ambas personas.

En el caso de los comprobantes impresos, se confirmaba la fecha límite del 31 de diciembre de 2012 para su utilización, o bien, hasta el momento en que se agotaran las facturas, lo que sucediera primero.

#### *Comprobantes Fiscales en la Ley del Impuesto sobre la Renta*

En este orden de ideas, a continuación se señalan de manera general las particularidades que la Ley del Impuesto sobre la renta establecía en materia de Comprobantes Fiscales, con objeto de posteriormente analizar los argumentos y postura que siguió la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la emisión de la tesis jurisprudencial No. 2a./J. 161/2017 (10a.), denominada *“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”*.

Para tales efectos, el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta que estuvo vigente en el ejercicio fiscal de 2012 establecía que estaban obligados al pago de dicho impuesto, entre otras, las personas físicas y morales residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

El artículo 10 de dicho ordenamiento señalaba que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

Continúa señalando el artículo en comento que el resultado fiscal del ejercicio se obtendrá disminuyendo de la utilidad fiscal la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio y, en su caso, se disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Ahora bien, el artículo 29 de la Ley en cuestión señalaba las deducciones que los contribuyentes podrían efectuar, entre las cuales se encuentran los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

El artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía los requisitos que deberán reunir las deducciones autorizadas, entre los cuales se encuentran los previstos por las fracciones I, III y XVIII que señalan a la letra lo siguiente:

*“Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

*I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente...*

*(...)*

*III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de debido o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.*

*(...)*

*XIX. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la*

*documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.*

(...)"

Como se puede advertir, el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía que, entre otros, son requisitos de las deducciones:

- i) Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente;
- ii) Estar amparadas con la documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales;
- iii) Que se reúnan los requisitos para la deducción en el ejercicio en que se realizó la operación correspondiente; y
- iv) Que la fecha de expedición de la documentación que reúna los requisitos fiscales de un gasto deducible corresponda al ejercicio en el que se efectúa la deducción.

Como se podrá observar, las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta hacen mención respecto de aquellos requisitos que se deben de cumplir con objeto de que los contribuyentes consideren como un concepto deducible para efectos del impuesto sobre la renta, las erogaciones realizadas en dicho ejercicio.

Para tales efectos, uno de los requisitos que se establecen es que las erogaciones se encuentren amparadas con la documentación que reúna los requisitos que para tales efectos establecen las disposiciones fiscales.

En este orden de ideas, resulta importante señalar que no obstante que las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta que estuvo vigente en el ejercicio fiscal de 2012, establecía la obligación para los contribuyentes de que las erogaciones que pretendían hacer deducibles se encontraran amparadas con “*documentación que reúna los requisitos que para tales efectos establecen las disposiciones fiscales*”, tal documentación debe entenderse como un comprobante fiscal de los regulados en el Código Fiscal de la Federación, lo anterior de acuerdo con lo establecido en el artículo 3° Transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Competencia Económica, del Código Penal Federal y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de mayo de 2011, mismo que por la relevancia que tiene en el asunto que nos ocupa de transcribe a continuación:

***TERCERO.- A partir del 1 de enero de 2012, las disposiciones que establece el Código Fiscal de la Federación en materia de comprobantes fiscales prevalecerán sobre aquéllas que en materia de comprobantes fiscales se establecen en las leyes fiscales federales, sin que los aspectos diversos a los requisitos de los comprobantes fiscales se alteren por las disposiciones del presente Decreto. Adicionalmente se estará a lo siguiente:***

*I.- Las referencias que en la Ley del Impuesto sobre la Renta se hacen a los términos comprobante, comprobantes, comprobante de pago, documentación, documentación comprobatoria, documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales, recibos o recibos por honorarios, contenidas en los artículos 18, fracciones I, inciso a) y II; 20, fracción IX; 31, fracciones III, primer párrafo, VI, VII, primer párrafo, IX, segundo párrafo, XIX, primer y segundo párrafos y XXIII inciso b), numeral 4, segundo párrafo; 32, fracciones V, segundo, tercero y quinto párrafos y XXVII, segundo párrafo; 36, quinto párrafo; 81, sexto párrafo; 82, fracción III; 83, séptimo párrafo; 84, fracciones I y II, y su segundo y tercer párrafos; 86, fracción II; 101, fracciones II y V; 102, primer párrafo; 106, sexto párrafo; 109, fracciones XIII y XXVIII, primer párrafo; 121, fracción IV; 125, fracciones I, segundo párrafo y VIII; 133, fracción III; 139, fracciones III y IV, segundo párrafo; 140, tercer párrafo; 145, fracción III, y su segundo párrafo; 172, fracciones IV, primer párrafo, IX, X, segundo párrafo y XV; 176, tercer párrafo; 183, cuarto párrafo, y 186, cuarto párrafo, se entenderán*

*hechas al comprobante fiscal regulado en el Código Fiscal de la Federación, excepto cuando se trate de erogaciones por viáticos o gastos de viaje en el extranjero, en cuyo caso subsistirá la referencia a documentación comprobatoria. Las referencias a la nota de venta se entenderán hechas al comprobante fiscal simplificado previsto en el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.”*

Ahora bien, una vez comentado lo anterior a continuación se señala la regulación que en materia de comprobantes fiscales establece la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación.

### *Regulación Comprobantes Fiscales*

En términos de la fracción II del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que estuvo vigente en el ejercicio fiscal de 2012, se establecía la obligación para los contribuyentes que obtengan ingresos y que tributen en el Título II de dicha ley, expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen.

En este sentido, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigentes en el ejercicio fiscal de 2012 establecen los requisitos que deben reunir los Comprobantes Fiscales que emitan los contribuyentes, así como diversas formalidades para su emisión.

Específicamente la fracción V del artículo 29-A contenida en el Código Fiscal de la Federación establece que los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 del citado Código, deben contener la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen, considerando la relevancia de dicha fracción en el desarrollo del presente a continuación se transcribe la fracción en comento:

(...)

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

(...)

En este orden de ideas y derivado de dicha disposición, se suscitó una contradicción de criterio entre dos Tribunales Colegiados los cuales realizaron interpretaciones diferenciadas respecto de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación lo cual trajo como consecuencia que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación analizara el caso y dilucidara la contradicción en comento.

Por considerarlo de vital importancia para efectos del presente, a continuación se transcribe la tesis jurisprudencial que emitió la Segunda Sala de la Suprema Corte

**“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.”

Con objeto de poder realizar un análisis adecuado de la tesis jurisprudencial transcrita previamente, resulta necesario identificar los puntos que generaron discusión y discrepancia entre los Tribunales Colegiados que en su momento interpretaron y resolvieron los asuntos litigiosos que se interpusieron respecto de la disposición anteriormente señalada.

#### *Análisis del Primer Tribunal Colegiado*

El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver el asunto litigioso que dio origen a la primera postura, sostuvo el criterio relativo a que las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales deben de ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios que les dio origen y que resultaría injustificado desde un punto de vista legal el que la autoridad fiscal pretendiera rechazado las deducciones que se encontraban amparadas con dichos comprobantes ya que de su contenido, se advertía el concepto que amparaban.

El Tribunal antes mencionado, arribo a la conclusión anterior basando su dicho en que de la lectura de los artículos 31, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigentes en los ejercicios de 2008, a través de los comprobantes fiscales se consigna el monto que se permite a los contribuyentes deducir, a fin de que quien realiza la erogación (contribuyente) tribute de conformidad con su real capacidad contributiva tal y como lo establece la fracción IV del artículo 31 constitucional previamente señalado en el presente.

En este orden de ideas, el Tribunal en cuestión, sostiene que no obstante lo anterior, se debe tener en cuenta que no todos los gastos que realizan los contribuyentes son deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado que les fue trasladado, acreditable para efectos fiscales, ya que en principio dichas erogaciones (gastos) deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Como consecuencia de lo anterior, se consideró que “la descripción del servicio” a que se hace referencia en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, debe ser lo suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada era estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, pues de lo contrario el gasto sería no deducible.

Bajo ese tener, el juzgador considero infundado el agravio de la autoridad por el que pretendió considerar como un concepto no deducible para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta los gastos que fueron amparados por las facturas (comprobantes fiscales) que proporcionó el contribuyente durante el proceso de revisión del que fue objeto por parte de la autoridad fiscal, ya que ésta última consideró que dichas erogaciones no resultaban ser gastos estrictamente indispensables, al no describir que los mismos fueron por la prestación de servicios

profesionales de almacenaje, concepto que comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, pues de la revisión que efectuó la autoridad a las facturas (comprobantes fiscales) que proporcionó el contribuyente, únicamente se advierte el concepto de “servicios de almacenaje” en una facturas y en otras el concepto de “almacenaje”.

No obstante lo anterior, el Tribunal en comento consideró que el origen de las facturas (comprobantes fiscales) se encontraba en el contrato de prestación de servicios que había celebrado el contribuyente a través del cual se estipulaban los pormenores de las características que tendría el servicio que fue amparado con los comprobantes fiscales proporcionados.

Así, se concluyó que el servicio de almacenaje que le fue prestado al contribuyente y que fue amprado con las facturas (comprobantes fiscales) antes mencionados, no se refiere al lugar físico en que se guardan los bienes dejados en prenda, sino al de proporcionar personal experto para manejo y resguardo de bienes, respecto de los cuales el contribuyente percibió ingresos; por lo que desde el punto de vista el juzgador resultaba evidente que las facturas (comprobantes fiscales) en cuestión corresponden la prestación de esos servicios profesionales, en razón de lo pactado en el contrato de prestación de servicios y no a la acción material de guardar objetos

#### *Análisis del Segundo Tribunal Colegiado*

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el asunto litigioso que dio origen a su postura, sostuvo esencialmente, que la descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos en favor del contribuyente quejoso son genéricos y, por ende, insuficientes para comprobar que se refieren a servicios toda vez que en los mismos se señalaba las siguientes descripciones: mano de obra de calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno, mano de obra Cerralvo).

Adicionalmente, señaló que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en un documento distinto, como lo sería el contrato de prestación de servicios celebrado entre el contribuyente y un tercero.

Para tales efectos el Tribunal Colegiado en cuestión, considero el criterio interpretativo que se sostiene en la tesis aislada 1ª. CLXXX/2013 (10ª), ya que si bien se interpretó el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio fiscal de 2004, lo relevante es que, por una parte, obliga a los contribuyentes en deducir o acreditar las contribuciones con base en comprobantes fiscales, a comprobar la autenticidad de éstos, consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, si el folio que ampara dicho comprobante fue autorizado al emisor, y si al momento de la emisión del mismo, el certificado que ampara el sello digital se encontraba vigente y, por otra, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación mantiene su redacción esencialmente en los mismos términos, por considerarse de relevancia en lo que

se analiza a través del presente se transcribe a continuación la tesis que citó el Tribunal Colegiado:

**“COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.** *Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.”<sup>34</sup>*

En ese orden de ideas, el juzgador consideró que de la lectura del artículo 29-A del citado Código, se puede desprender que el legislador pareciera exigir al contribuyente que refiera en el comprobante fiscal, la que señala de forma general el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia de la Lengua Española, es decir, que “describir” significa: “definir imperfectamente algo no por su

---

<sup>34</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Tesis 1a./CLXXX/2013

predicados esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades”; así como también especifica que dicha palabra tiene la acepción de “Representar a alguien o a algo por medio del lenguaje, refiriéndolo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias”.

No obstante lo anterior, se señala en el análisis que realizó el Tribunal Colegiado que en la vigésima tercera edición del mencionado diccionario, se define a la palabra describir como: “1. Representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje. 2. Definir imperfectamente algo, no por sus cualidades esenciales, sino dando una idea general de sus parte o propiedades. 3. Delinear, dibujar, pintar algo, representándolo de modo que se dé perfecta idea de ello. 4. Mover a lo largo de una línea. Los planetas describen elipses. La punta del compás describe una circunferencia

Por lo anterior, se concluyó que el significado del verbo “describir” contenido en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, orilla a afirmar que el requisito formal establecido por el legislador, implica que no sea suficiente que los comprobantes fiscales contengan la cita de la idea general, pues el vocablo descripción conlleva a la explicación detallada del servicio prestado, representando algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes cualidades o circunstancias.

Adicionalmente, señaló que la conclusión anterior se ve robustecida si se considera que el comprobante fiscal acredita la posible realización de un gasto o erogación, empero, ello es insuficiente para que tenga efectos fiscales (aisladamente), ya que dependerá del tipo de contribuyente de quien se trate y, en particular de cada gasto que pueda deducirse o acreditarse en razón de que no todos los gastos o erogaciones son conceptos deducibles o acreditables para todos, aun y cuando se tengan los documentos que los acrediten, sino que sólo serán aquellos que cumplan con las demás disposiciones tributarias que puedan tener el efecto deseado, es decir, su deducción o acreditamiento.

Así, ejemplifico que en el caso del impuesto al valor agregado, además del documento (comprobante fiscal), se requiere que el impuesto que se desea acreditar cumpla con otros requisitos tanto de fondo como de forma, por lo que no basta la tenencia del documento (comprobante fiscal) para que se produzcan los efectos fiscales respectivos pues simplemente es el documento que permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y en qué términos; pero simultáneamente debe existir el soporte del gasto en sí mismo, es decir, los demás elementos esenciales que debe tener un gasto deducible o acreditable de ahí que no todo gasto es deducible o acreditable y, por ende, tampoco el documento que lo ampara.

De esta forma, se consideró que el comprobante fiscal es de suma importancia ya que representa para el contribuyente y la autoridad, un elemento de prueba básico para demostrar, en parte, la existencia de un gasto (el cual podrá ser deducible o acreditable), en otra, la de un ingreso o acto o actividad gravable.

En este contexto, se concluyó que los comprobantes fiscales y su función, el elemento formal (comprobante) está dotado de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que el documento, por sí mismo, se utilice para la función para la que fue creado, es decir, como elemento de prueba.

En tal virtud, el comprobante fiscal deberá contener los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió a favor de quien y, por qué concepto, lo que explica que debe detallarse el servicio o actividad que justificó su emisión, ya que con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento.

Así, la locución empleada por el legislador consistente en “descripción del servicio o del uso o goce que ampare”, alude al servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiario, de tal manera que dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido, ya que ello no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o la fracción I del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En otras palabras, el emisor del comprobante tiene que pormenorizar el motivo del servicio, es decir, detallar en qué consiste éste, considerando sus características esenciales, lo que debe entenderse como la necesidad de precisar en qué consiste el servicio consignado en el documento (comprobante fiscal).

#### *Comentarios a los análisis de los Tribunales Colegiados*

Como se puede observar de los dos análisis que realizaron tanto el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito como el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, se concluyeron criterios diferenciados respecto a lo que se debía de entender por “descripción del servicio”.

Para tales efectos y de lo que se desprende de lo anteriormente señalado, desde mi punto de vista considero que cada uno de los Tribunales antes mencionados realizó una interpretación distinta de la norma fiscal sujeta a análisis.

A saber y en mi opinión el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa realizó una interpretación “lógica conceptual” de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación a fin de desentrañar, desde su punto de vista el contenido de dicha disposición, mientras que Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito realizó una interpretación “Literal-gramatical” del precepto normativo tal y como se analiza a continuación.

Como se comentó en el apartado denominado “Método de interpretación Lógico-Conceptual”, ciertos autores entre los que destacan García Máynez, consideran que la finalidad de esta técnica interpretativa consiste en: “Descubrir el espíritu de la Ley, para controlar, completar, restringir o extender su letra. Habrá que buscar el pensamiento del legislador en un cúmulo de circunstancias extrínsecas a la fórmula y, sobre todo, en aquellas que precedieron su aparición”<sup>35</sup>

Dicho en otras palabras, este segundo método no se detiene exclusivamente en el análisis gramatical del texto de que se trate, sino que persigue descubrir su significado conceptual desde un punto de vista eminentemente lógico. O sea, conforme a esta técnica, en primer lugar, debe determinarse la naturaleza misma del concepto legal que se va a aplicar y en segundo término para penetrar su sentido, debe buscarse el significado conceptual (ya sea jurídico, técnico, contable, científico, etc.) del texto mismo.

Para tales efectos, resulta importante recordar los argumentos que utilizó el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver el asunto litigioso que dio origen a su postura, medularmente dicho Tribunal sostuvo que si bien es cierto que la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio fiscal de establecía la obligación relativa a que los comprobantes fiscales que un contribuyente pretendiera deducir para efectos fiscales, deben contener la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, no obstante ello no implica que excepcionalmente se pueda detallar en documento distinto al comprobante fiscal, tal y como sería el caso de un contrato de prestación de servicios los pormenores y/o detalles que describen y amparan el servicio que fue prestado.

Lo anterior es así ya que desde el punto de vista de dicho Tribunal, el que un contribuyente cuente con los comprobantes fiscales que amparan los conceptos que pretende hacer deducibles no limitan el eventual ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, ya que en caso de que dichas autoridades consideren que los comprobantes fiscales proporcionados por los contribuyentes no amparan las transacciones realizadas, dichas autoridades pueden requerirle a los contribuyentes la información y/o documentación que ampara la prestación del servicio que pretende ser deducido.

Por su parte el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el asunto litigioso que dio origen a su postura, sostuvo esencialmente, que la descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos en favor del contribuyente quejoso son genéricos y, por ende, insuficientes para comprobar que se refieren a servicios.

Adicionalmente, señaló que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en un documento distinto, como lo sería el contrato de prestación de servicios. Para arribar a tal conclusión, el Tribunal en

---

<sup>35</sup> Introducción al Estudio del Derecho, página 334

comento realizó desde mi punto de vista una interpretación “literal-gramatical” de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior es así, ya que dicho Tribunal sostuvo que del análisis que realizó a la vigésima tercera edición del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se percató que la palabra “describir” tiene el significado de “Representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje”, por lo que interpretando dicha definición con el significado del verbo “describir” contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, orilla a afirmar que el requisito formal establecido por el legislador, implica que no sea suficiente que los comprobantes fiscales contengan la cita de la idea general, pues el vocablo descripción conlleva a la explicación detallada del servicio prestado, representando algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias.

### *Opinión personal*

Al respecto, resulta importante recordar que como se señaló en apartados anteriores del presente trabajo, las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son aquellos relativos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución, en principio, son de aplicación *estricta*, ello no significa que el intérprete de la norma en cuestión no pueda acudir a los diversos métodos que permita conocer la verdadera intención de aquellas disposiciones, cuando su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, genere incertidumbre sobre su significado de acuerdo con lo establecido en la jurisprudencia No. 2ª./j 26/2006 emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En razón de lo anterior, me parece que la interpretación que realiza el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito es acertada ya que no obstante que la definición “gramatical-litera” de la disposición sujeta a análisis (fracción V del artículo 29-A del código Fiscal de la Federación) pudiera considerarse que la descripción que se debe incorporar en el comprobante fiscal debe ser muy detallada a fin de no dar lugar a confusiones, me parece que en la realidad y en la práctica resultaría complejo el que cada comprobante fiscal que un contribuyente pretende hacer deducible para efectos fiscales, contenga una descripción sumamente detallada del servicio o bien que ampara ya que como lo sostuvo el Tribunal en comentario existen servicios tan especializados o diversos que es justamente en documentos “complementarios” en donde se pactan y establecen las especificaciones de dicho servicio y con ello se puede evidenciar el que el servicio en cuestión cumple con los demás requisitos de deducibilidad que establecen las disposiciones fiscales p.ej: estrictamente indispensable, contraprestación a valores de mercado, etc.

Aunado a lo anterior, la autoridad cuenta con otros mecanismo de verificación tal y como son las facultades de comprobación a través de las cuales se puede cerciorar y/o verificar que efectivamente el contribuyente que pretende deducir un

comprobante fiscal cumplió con todos los requisitos de forma y fondo que establecen las disposiciones fiscales a fin de poder considerar la erogación de que se trate como una deducción autorizada.

Adicionalmente, me parece que en caso de que ante una eventual revisión por parte de las autoridades fiscales éstas quisieran desestimar los comprobantes fiscales exhibidos por el contribuyente argumentando que los mismos no contienen una descripción detallada del servicio que amparan, se pudiera demostrar que en el caso concreto las autoridades fiscales estarían privilegiando una cuestión formal del caso en estudio sobre el fondo o substancia que imperaron en el caso concreto, en contravención a lo dispuesto por el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, puesto que actualmente existe una tendencia a nivel internacional y nacional que privilegia el “fondo sobre la forma” y “la verdad legal”, las cuales se dividen en dos vertientes, una aplicable al ámbito administrativo y la otra al jurisdiccional, otorgando en ambos casos, preeminencia a la aplicación sobre cuestiones de fondo respecto de las de forma y la verdad legal.

Al respecto, de conformidad con el artículo 17 Constitucional, recientemente reformado, en donde se reconoció el derecho que tiene toda persona *“a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial”*, se adiciona el deber de las autoridades de privilegiar la solución de conflictos sobre formalismos procedimentales.

Lo anterior, pues en términos de la Exposición de Motivos que justificó la reforma, el 15 de septiembre de 2017, en la que se reformó el artículo 17 Constitucional, lo que se pretende *“no es la eliminación de toda formalidad, ni soslayar disposiciones legales, en cambio, se busca eliminar formalismos que sean obstáculos para hacer justicia”*.

En ese sentido, la reforma busca obligar a todas las autoridades a estudiar los conflictos que le son planteados, no sólo desde una práctica procesal, sino con la finalidad de resolver los problemas efectivamente planteados, respondiendo a la imperiosa necesidad de resolver el fondo de los asuntos.

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

***"INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS.  
DEBE ATENDERSE INCLUSO A LA NATURALEZA  
ECONÓMICA DE LOS FENÓMENOS  
CONTEMPLADOS POR AQUÉLLAS, MÁS ALLÁ DE***

**EXPRESIONES LITERALES O ENUNCIADOS FORMALES, NO SÓLO AL ESTABLECER CUÁLES SON LOS SUPUESTOS GRAVADOS, SINO TAMBIÉN AL FIJAR LÍMITES EXCEPCIONALES AL HECHO IMPONIBLE.** *Es un principio general de derecho, de aplicación a la materia tributaria, que la intención, principios, sustancia o realidad gravada, sean tomados en cuenta para calificar los hechos al tenor de la normativa pertinente- especialmente por su naturaleza y contenido económico-, más allá de expresiones literales o enunciados formales. En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 82, Tercera Parte, página 31, cuyo rubro es: "LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES. INTERPRETACIÓN DE.", recomendó atender, incluso, a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas, al establecer que el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado. Así, dichos argumentos son aplicables no sólo al establecer cuáles son los supuestos gravados sino también y, por razones de equidad, cuando se fijen límites excepcionales al hecho imponible (deducciones)."*<sup>36</sup>

Lo anterior incluso es corroborado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al establecer que es posible atender a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas, al señalar que el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, siendo dichos argumentos aplicables no sólo para establecer los supuestos gravados, sino al fijarse límites excepcionales al hecho imponible:

**"LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACION DE.** En el artículo 11 del Código Fiscal vigente, que dispone la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación "restrictiva" del precepto relativo del código anterior, y actualmente el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso

---

<sup>36</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tesis 1.4º.A.703 A

a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas."<sup>37</sup>

En el mismo sentido, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente aprobó el criterio sustantivo 11/2017/CTN/CS-SASEN de rubro **“FONDO SOBRE FORMA Y VERDAD REAL. LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS RELATIVOS, SUSTENTADOS POR PRODECON, NO ES IRRESTRICTA SINO QUE ESTÁ SUJETA A CIERTAS CONDICIONES”**, a través del cual reconoce que ha emitido diversos criterios en los que reflexiona sobre la forma en que debe operar el “fondo sobre la forma” y “la verdad real” en los conflictos de naturaleza tributaria, conforme a lo siguiente:

- Fondo sobre la forma: Señala que se considera en esencia que las consecuencias derivadas de la omisión o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales o de procedimiento, pueden ser derrotables cuando la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado resulta desproporcionada.
- La verdad legal: Se pronuncia por la relevancia de que en una controversia prevalezca la verdad real, más allá de la jurídica, especialmente cuando se constate que en el caso concreto no se produjo la hipótesis de causación de la contribución en disputa.

Del análisis a los conceptos mencionados, es posible apreciar que existe una tendencia actual en la que debe prevalecer el fondo o la verdad legal sobre cuestiones jurídicas o formales, en aquellos casos en los que la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado sea desproporcionada o no se produce la hipótesis de causación de la contribución en disputa.

Con base en lo anterior, considero que existen argumentos sólidos para señalar que las autoridades fiscales deben de privilegiar el fondo del asunto sobre formalismos, lo cual se traduce en que se debe privilegiar el hecho que se cumplieron con los diversos requisitos sustantivos generales como particulares para tomar la deducción del gasto correspondiente, y no privilegiar el hecho de que no se cumplió con el requisito meramente formal de señalar la “descripción” del servicio prestado en los comprobantes fiscales.

#### *Postura de la Suprema Corte de Justicia*

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó de manera categórica que el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio fiscal de 2008, consistente en la descripción del servicio prestado que debe contenerse en el comprobante fiscal se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades de manera que el precepto citado no genere inseguridad jurídica,

---

<sup>37</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Séptima Época. Segunda Sala.

dado que el contribuyente tiene pleno conocimiento respecto de los requisitos de deducibilidad que debe cumplir a fin de que las erogaciones que pretende realizar califiquen como deducibles.

Asimismo, el máximo tribunal sostiene que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa a la misma y, en su caso, no acceder a su pretensión (considerarlo como un concepto deducible) atendiendo a las particularidades de cada caso; por lo que considero que es factible concluir que, la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, debe cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente, y atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Lo anterior se ve ejemplificado si se considera que, si se emite un comprobante fiscal describiendo como servicio prestado el de "asesoría financiera", dicha descripción proporciona una idea general del servicio prestado, pero *per se* no implica a ciencia cierta en qué consistió dicha asesoría y si resulta o no estrictamente indispensable para efectos de solicitar su deducción o acreditamiento por lo que se tendrían que analizar otros elementos que conjuntamente con el comprobante fiscal permitan a las autoridades fiscales el desentrañar si la operación en cuestión cumplió con los requisitos de deducibilidad que establecen las disposiciones fiscales y a los contribuyentes les otorgue certeza jurídica respecto de que no obstante que la descripción que se incluye en el comprobante fiscal pudiera llegar a ser genérica, se cuanta con elemento que permiten acreditar su deducibilidad y consecuentemente doten de certidumbre al contribuyente que los realizó.

### *Conclusiones*

En México la labor interpretativa de los ordenamientos jurídicos debe realizarse mediante la aplicación de los diversos métodos aceptados en la teoría general de interpretación.

Todo intérprete está obligado a realizar un trabajo con seriedad y objetividad, alejado de intereses particulares y atendiendo exclusivamente al sentido jurídico de la norma. Utilizar herramientas, fuentes y métodos apropiados, facilitará esta obligación. El intérprete debe recordar que la interpretación es una combinación de arte y técnica.

Las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, y las que fijen infracciones y sanciones, deben ser interpretadas atendiendo exclusivamente al significado tanto gramatical como lógico-conceptual de las palabras utilizadas por el legislador en el precepto normativo, de tal forma que las hipótesis o situaciones previstas en dichas normas solo se apliquen en la realidad a aquellos casos que encuadren de manera perfecta dentro de las propias hipótesis; quedando terminantemente prohibido hacer extensivas por analogía sus consecuencias jurídicas a situaciones no contempladas expresamente, por similares o parecidas que pudieran resultar, y permitiéndose, dentro de los lineamientos enunciados, la utilización de los métodos auténtico y a "*Contrario sensu*", únicamente cuando coadyuven a descubrir el verdadero significado gramatical y conceptual de las palabras que integren la norma tributaria, sin introducir en ningún momento situaciones o hipótesis ajenas a dicha norma

En materia tributaria se reconoce que la reserva de ley pueda ser relativa; esto implica que otros dispositivos normativos regulen parte de lo establecido en la ley, en la medida de que no se traten los elementos esenciales del tributo y a condición de que la ley determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deben ajustarse; es decir, debe existir una subordinación de la norma secundaria a la ley y además constituir un complemento armónico y congruente con lo dispuesto por la ley.

En criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se señala que el principio de reserva de ley de carácter relativo es solamente aplicable tratándose de los elementos que definen la cuantía de la contribución, como son: la tasa o la base, ya que normalmente en estos casos es necesario recurrir a la realización de operaciones o aspectos técnicos, razón por la cual no es posible que los elementos de los impuestos como son: sujeto y objeto, sean regulados en normas secundarias.

Generalmente los órganos facultados para emitir las normas secundarias son el Ejecutivo Federal o por los distintos órganos de la Administración Pública Federal, quienes materializan sus actos en los reglamentos y disposiciones administrativas, respectivamente, dicha normas se concretizan en aspectos de índole técnico y de operación de la materia de que se trate.

Los instrumentos jurídicos que contienen disposiciones administrativas en el ámbito fiscal son los reglamentos, decretos y las resoluciones de carácter general, cuyas fuentes son la fracción I del artículo 89 de la Constitución Federal, el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación y el inciso g), fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, respectivamente.

Los decretos emitidos por el Ejecutivo Federal son instrumentos que utiliza para condonar total o parcialmente el pago de contribuciones o accesorios, eximir total o parcialmente su pago o autorizar el pago diferido o en parcialidades, que no necesariamente encuentran dependencia con algún precepto de las leyes; sino

más bien atienden a situaciones extraordinarias que impidan o afecten la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, y cuando se trata de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

De los casos analizados en términos generales la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido congruente en sus decisiones jurisdiccionales respetando el principio de legalidad en cuanto hace a la reserva de ley, lo que sin duda genera seguridad jurídica a los contribuyentes.

La interpretación que realiza el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito es acertada ya que no obstante que la definición “gramatical-literar” de la disposición sujeta a análisis (fracción V del artículo 29-A del código Fiscal de la Federación) pudiera considerarse que la descripción que se debe incorporar en el comprobante fiscal debe ser muy detallada a fin de no dar lugar a confusiones, me parece que en la realidad y en la práctica resultaría complejo el que cada comprobante fiscal que un contribuyente pretende hacer deducible para efectos fiscales, contenga una descripción sumamente detallada del servicio o bien que ampara ya que como lo sostuvo el Tribunal en comentario existen servicios tan especializados o diversos que es justamente en documentos “complementarios” en donde se pactan y establecen las especificaciones de dicho servicio y con ello se puede evidenciar el que el servicio en cuestión cumple con los demás requisitos de deducibilidad que establecen las disposiciones fiscales p.ej: estrictamente indispensable, contraprestación a valores de mercado, etc.

#### *Bibliografía*

Arriola Vizcaíno, Adolfo  
*Derecho Fiscal*

Carranca y Trujillo, Raúl  
*Derecho Penal Mexicano Parte General*

García Máñez, Eduardo  
*Introducción al Estudio del Derecho*

Reyes Sánchez, Sinuhé  
*Interpretación de las Leyes Fiscales*

*SCJN, Segunda Sala, tesis jurisprudencial número 2ª./j 26/2006*

*SCJN, Segunda Sala, tesis de jurisprudencia número 2a./j.26/2006, contradicción de tesis 181/2005-SS*

*CÁMARA DE SENADORES, "Proyecto de decreto por el que se reform y modifica el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación", en gaceta parlamentaria, núm. 308.*

*DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Tomo P-Z.*

*KELSEN, HANS.  
Teoría Pura del Derecho*

*MADARIAGA GUTIERREZ MÓNICA.  
Derecho Administrativo y Seguridad Jurídica.*

*BURGOA, IGNACIO.  
Las garantías Individuales.*

*BURGOA TOLEDO, CARLOS ALBERTO.  
La Interpretación de las disposiciones fiscales.*

*PLANIOL, Traité élémentaire de droit civil, citado por García Maynez*

*SCJN, Segunda Sala, tesis de jurisprudencia número 114/2006.*

*SCJN, Tribunal Pleno, tesis de jurisprudencia número 123/2001.*

*SCJN, Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa.*

*SCJN, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa.*

*SCJN, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa.*

*SCJN, Tribunal Pleno, tesis número CXLVIII/97.*

*SCJN, Tribunal Pleno, tesis número XLII/2006.*

*SCJN, Tribunal Pleno, tesis número P./J.79/2009.*

*SCJN, Tribunal Pleno, tesis número 2ª./J.68/97*

*SCJN, Tribunal Pleno, tesis número P.J. 29/91*

*SCJN, Tribunal Pleno, tesis número P.J. 101/2001*

*SCJN, Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito*

*SCJN, Tribunal Pleno tesis número CXLVIII/97*

*SCJN, Tribunal Pleno tesis número XLII/2006*

*SCJN, Tribunal Pleno tesis número P./J.79/2009*

*SCJN, Tribunal Pleno tesis número 2a./J.68/97*

*SCJN, Tribunal Pleno tesis número P.J. 29/91.*

*SCJN, Tribunal Pleno tesis número P.LV /2004*

\* \* \* \* \*