



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

---

Descripción del servicio en los comprobantes fiscales en relación con las  
facultades de la autoridad fiscal para determinar la realización  
efectiva de las operaciones

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta la

**Lic. Mónica Patricia Pérez Santana**

Director de Tesis

**Mtra. Karla Yolanda Franck Galindo**

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>CAPÍTULO 1. PRINCIPIOS Y REGLAS CONTENIDOS EN LA EJECUTORIA</b>	
1.1. Antecedentes.....	2
1.2. Ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017.....	2
1.3. Criterio prevaleciente como jurisprudencia.....	9
1.4. Principios y reglas analizados por el órgano judicial .....	11
1.4.1. Reglas .....	11
1.4.2. Principios.....	13
<b>CAPÍTULO 2. ANÁLISIS DOCTRINAL DE LOS PRINCIPIOS Y REGLAS BASE DE LA EJECUTORIA</b>	
2.1. Generalidades .....	14
2.2. Principios constitucionales en materia tributaria.....	14
2.3. Principios que sirvieron de fundamento en la ejecutoria .....	17
2.3.1. Principio de legalidad.....	18
2.3.2. Principio de seguridad jurídica.....	19
2.3.3. Principio de interdicción de la arbitrariedad .....	20
2.3.4. Principio de proporcionalidad .....	21
2.3.5. Principio de equidad .....	22
2.3.6. Principio de fundamentación y motivación.....	23
2.4. Reglas base de la ejecutoria .....	24
2.4.1. Requisitos de las deducciones .....	26
2.4.2. Requisitos de los comprobantes fiscales.....	31
<b>CAPÍTULO 3. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA</b>	
3.1. Antecedentes de la resolución.....	36
3.2. Criterios contendientes.....	36
3.3. Postura jurídica frente a la resolución .....	41
<b>CONCLUSIONES</b> .....	45
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	46

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad, México a través de los comprobantes fiscales verifica las operaciones de los contribuyentes; esta verificación, desde un inicio fue con documentos impresos en papel y a través de los requerimientos a los contribuyentes de sus operaciones comerciales y visitas domiciliarias.

En este sentido, la autoridad fiscal ha detectado prácticas que buscan erosionar la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal, mediante la expedición de comprobantes fiscales que aunque son auténticos y con flujos de dinero comprobables, los conceptos que se plasman en los mismos carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

Así, la autoridad está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación para determinar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos establecidos en la ley, así como para constatar si efectivamente se materializaron o no las operaciones consignadas en los mismos.

Este estudio tiene como fin hacer un análisis de los principios y reglas que sirvieron de fundamento a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para resolver la contradicción de tesis 232/2017, respecto a la interpretación del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, sobre si el cumplimiento de la descripción del servicio únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto, con base en las premisas analizadas por la doctrina.

En primer lugar, se indican las partes conducentes de la ejecutoria y el criterio sustentado por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal prevaleciente como jurisprudencia con la finalidad de limitar el ámbito de estudio. En segundo lugar, se realiza un análisis íntegro de los principios y reglas base de la resolución. Finalmente, se presenta un análisis de la resolución a la contradicción de tesis, en la que se indica la postura personal acerca del criterio prevaleciente, en relación con las facultades de la autoridad para constatar si efectivamente se materializaron las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expidan los contribuyentes por las actividades que realicen.

Análisis que se realiza a la luz del principio de seguridad jurídica contenido en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en virtud de que, no obstante la autoridad cuenta con facultades de comprobación para evitar prácticas abusivas de los contribuyentes, estos nunca deberán encontrarse en una situación de incertidumbre jurídica ante los preceptos normativos aplicables a la hipótesis jurídica en la que se encuadre su conducta.

# CAPÍTULO 1

## PRINCIPIOS Y REGLAS CONTENIDOS EN LA EJECUTORIA

### 1.1. Antecedentes

El presente apartado tiene por objeto identificar los principios y las reglas analizados en la ejecutoria de fecha 18 de octubre de 2017, que resolvió la contradicción de tesis número 232/2017, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, derivada de la discrepancia de criterios entre el sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el que sostuvo el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito respecto a la interpretación del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

En ese sentido, en primer lugar, se transcribe la parte conducente de la resolución mencionada y el criterio que prevaleció con carácter de jurisprudencia, para posteriormente identificar las reglas y principios analizados por la Sala para emitir su resolución.

### 1.2. Ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017

La resolución ejecutoria en estudio, pronunciada dentro de la Contradicción de Tesis 232/2017, establece en términos generales lo siguiente:

[...]

Como puede advertirse, los tribunales contendientes analizaron una misma hipótesis jurídica y finalmente discrepan sobre si el cumplimiento de la descripción del servicio previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto.

En ese contexto, en aras de salvaguardar la seguridad jurídica de los gobernados en la interpretación del 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, se torna imperativo para esta Segunda Sala resolver la divergencia de criterios sostenidos por los tribunales contendientes a pesar de las peculiaridades interpretativas que sostuvo cada uno de ellos.

**Tercer requisito: elementos constitutivos de la hipótesis y surgimiento de la pregunta que detona la procedencia de la contradicción.** A partir de lo anterior, es posible concluir que los puntos de vista de los tribunales contendientes, al reflejar

contradicción en sus consideraciones y razonamientos, pueden dar lugar a la formulación de las siguientes preguntas:

¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la *descripción del servicio* en los comprobantes fiscales?

¿El cumplimiento de la *descripción del servicio* previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?

**SEXTO. Criterio que debe prevalecer como jurisprudencia. Consideraciones de esta ejecutoria.** Debe prevalecer con carácter de jurisprudencia lo sustentado por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

La respuesta a la primera interrogante formulada ya ha sido proporcionada por esta Segunda Sala al resolver, por unanimidad de votos, los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, en sesiones de 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016, bajo la ponencia de los señores Ministros Franco González Salas y Luna Ramos, respectivamente, en los que se pronunció respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de 2008 y 2013, así como a su constitucionalidad desde la perspectiva de los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

[...]

De lo antes transcrito se concluye que esta Segunda Sala ha sido categórica al sostener que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V<sup>10</sup>, del Código Fiscal de la Federación vigente en 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 citado precepto y porción normativa no genera inseguridad jurídica, dado que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo se tiene que cumplir el requisito de mérito en el respectivo comprobante fiscal. Al respecto es aplicable la tesis aislada 2a. LXXXIX/2017 (10a.)<sup>11</sup>.

[...]

En ese contexto, cabe precisar que la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, implica que sea de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo importante es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

Las anteriores consideraciones también resultan aplicables a lo dispuesto en el artículo 29, fracción V<sup>12</sup> del Código Fiscal de la Federación vigente en 2012, no obstante que se modificó su texto con respecto al vigente en 2008, en lo relativo, entre otras cuestiones, a que no sólo debe describirse el servicio prestado, sino también o del uso o goce que amparen.

Ahora, previamente a proporcionar una respuesta a la segunda interrogante planteada, resulta conveniente y útil señalar que esta Segunda Sala al resolver los amparos en revisión 51/2015, 302/2015, 354/2015, 361/2015, 972/2015 y 1015/2016<sup>13</sup>, ha precisado que 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 digital 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.

Los comprobantes fiscales digitales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente y 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.

A partir del concepto, requisitos y funciones de los comprobantes fiscales, debe señalarse cuál ha sido la interpretación que ha sustentado esta Segunda Sala respecto a las distintas legislaciones que establecían los requisitos que deben cumplir, a las distintas obligaciones de los contribuyentes que los expiden y de aquellos que los utilizan para acreditar o deducir fiscalmente.

En cuanto al Código Fiscal de la Federación vigente en 2001, en la jurisprudencia 2a./J. 160/2005<sup>14</sup>, se señaló que en términos del tercer párrafo del artículo 29 de ese ordenamiento, el adquirente de bienes o el usuario de servicios tenía la obligación de verificar que el comprobante respectivo cumpliera con la totalidad de los requisitos formales exigidos; asimismo, por lo que hace a los datos a que se refería la fracción I del artículo 29-A del mismo ordenamiento, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien expide el comprobante, el usuario del documento debía cerciorarse de que dichos datos se contengan en él, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo.

Así, esta Segunda Sala sostuvo que dicho cercioramiento únicamente vinculaba al contribuyente, a favor de quien se expide el comprobante, a verificar que esos datos estén impresos en el documento y no la comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora.

En esa misma línea de entendimiento, más adelante esta Segunda Sala resolvió, en la jurisprudencia 2a./J. 35/2008<sup>15</sup>, que la referida verificación no vinculaba al contribuyente a favor de quien se expedía el comprobante a constatar el debido cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, entre los que se encuentra el señalamiento relativo a si el pago de la contraprestación se hacía en una sola exhibición o en parcialidades, pues su obligación se restringía, por así disponerlo el tercer párrafo del artículo 29 del Código mencionado, a verificar que el comprobante contenga los datos previstos en el diverso numeral 29-A del mismo ordenamiento.

Incluso, recientemente y por lo que se refiere al Código Fiscal de la Federación para 2012, esta Segunda Sala en la jurisprudencia 2a./J. 87/2013<sup>16</sup>, se apartó de la interpretación que había sostenido precedentemente (en la jurisprudencia 2a./J. 161/2005<sup>17</sup>) para

resolver que una nueva reflexión la llevó a considerar que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del referido código.

Ello, en razón de que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica. Esta conclusión no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir la información necesaria y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento, sin perjuicio de que existan otras razones por las que no se deba acceder a aquélla.

En esa misma línea argumentativa, en la jurisprudencia 2a./J. 113/2014<sup>18</sup>, esta Segunda Sala precisó que tratándose de comprobantes fiscales, la obligación del contribuyente en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, se limita a verificar que: a) el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos; y b) contengan impreso el número de folio, el lugar y las fechas de impresión y de expedición, así como los datos del impresor autorizado.

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

Así, el valor probatorio del comprobante impreso en un establecimiento no autorizado, queda sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la que podrá requerir información adicional para determinar la realización efectiva de la operación, así como la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda.

Con base en lo expuesto, la respuesta a la segunda pregunta formulada, es en el sentido de que el cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen,

previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto al mismo, es decir, al servicio, uso o goce que ampare; pero excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce.

Lo anterior, pues si, como se vio, esta Segunda Sala ha sostenido 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 atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, 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.

Por ejemplo, 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.

En efecto, el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento -aplicable también a los procedimientos de comprobación o gestión fiscal-, así como el derecho a la seguridad jurídica, llevan a concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara, delimitando sus partes o propiedades, por regla general se entenderá que los comprobantes fiscales respectivos cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

Sin embargo, y como la praxis lo demuestra, lo omnicomprensivo que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, es que, excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal, el cual tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce y que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante el comprobante fiscal correspondiente se solicite.

Corroborra lo expuesto, que con la reforma al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2012, el Ejecutivo Federal buscó simplificar los requisitos de los comprobantes fiscales con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, tal y como se advierte de la exposición de motivos respectiva.

[...]

<sup>10</sup>Artículo 29-A. Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

[...]

V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

[...]"

<sup>11</sup>Décima Época, Semanario Judicial de la Federación, publicación: viernes 9 de junio de 2017 a las 10:15 horas «y Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 43, Tomo II, junio de 2017, página 1440», de rubro: "PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL."

<sup>12</sup> "Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

[...]

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

[...]"

<sup>13</sup> En este último precedente se sostuvo lo siguiente: "63. Para arribar a la anterior conclusión, en principio, debe señalarse que esta Segunda Sala ha hecho suyas las razones contenidas en la tesis aislada 1a. CLXXX/2013 (10a.)..."

<sup>14</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, enero de 2006, página 762, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN."

<sup>15</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, marzo de 2008, página 150, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN NO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR QUE CONTENGAN EL SEÑALAMIENTO RELATIVO A SI EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN SE HACE EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PARCIALIDADES."

<sup>16</sup> Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 717, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (\*)]."

<sup>17</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, enero de 2006, página 1121, de rubro: "SALDOS A FAVOR. PROCEDENCIA DE SU DEVOLUCIÓN."

<sup>18</sup> Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Tomo I, diciembre de 2014, página 339 «y Semanario Judicial de la Federación del viernes 12 de diciembre de 2014 a las 9:35 horas», de título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD."

### 1.3. Criterio prevaleciente como jurisprudencia

Derivado de la resolución emitida en los autos relativos a la contradicción de tesis 232/2017, se determinó que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el siguiente criterio:

Época: Décima Época  
Registro: 2015945  
Instancia: Segunda Sala  
Tipo de Tesis: Jurisprudencia  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación  
Publicación: viernes 12 de enero de 2018 10:13 h  
Materia(s): (Administrativa)  
Tesis: 2a./J. 161/2017 (10a.)

**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.

## SEGUNDA SALA

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

Tesis y criterio contendientes:

Tesis IV.2o.A.132 A (10a.), de título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. LA 'DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO' A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON ESTRICAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.", aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 24 de febrero de 2017 a las 10:26 horas, y en la Gaceta del Semanario Judicial de la

Federación, Décima Época, Libro 39, Tomo III, febrero de 2017, página 2174, y

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

Tesis de jurisprudencia 161/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de noviembre de dos mil diecisiete.

Esta tesis se publicó el viernes 12 de enero de 2018 a las 10:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 15 de enero de 2018, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

#### **1.4. Principios y reglas estudiados por el órgano judicial**

Derivado de la ejecutoria emitida en la contradicción de tesis abordada en el apartado 1.2. anterior, se advierten una serie de principios y reglas contenidas en la misma y que son parte de las diversas interpretaciones realizadas por las partes involucradas en los criterios jurídicos discrepantes, respecto al cumplimiento de la descripción del servicio previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de vigente en 2008 y 2012.

##### **1.4.1. Reglas**

Las reglas que formaron parte de la resolución de la contradicción de tesis, son las siguientes:

Artículo 31, fracción I, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008.

Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008.

Las deducciones autorizadas deberán ser

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes por las actividades que se realicen, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A del

Artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008.

Los comprobantes fiscales a que se refiere el artículo 29 de ese Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir, entre otros, lo siguiente:

- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

Artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2008.

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado, entre otros requisitos, el impuesto deberá corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%.

Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.

Es de precisar que, para efectos del análisis de la ejecutoria abordada en el presente estudio, las reglas mencionadas resultan aplicables a la normatividad vigente en 2012, no obstante que respecto a ciertos aspectos se modificó el texto correspondiente respecto al vigente en 2008.

### 1.4.2. Principios

Respecto a los principios analizados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria correspondiente a la contradicción de tesis, dicho órgano judicial fundamentó su estudio en los siguientes:

#### Principios

- Principio de legalidad
- Principio de seguridad jurídica
- Principio de interdicción de la arbitrariedad

Si bien, los principios de equidad proporcionalidad, fundamentación y motivación tributaria, son aplicados de manera implícita en la sentencia en comento, los mismos no forman parte del análisis efectuado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para emitir su fallo, sin embargo se abordarán en el siguiente capítulo al formar parte fundamental de las normas tributarias contenidas en la ejecutoria.

## **CAPÍTULO 2**

### **ANÁLISIS DOCTRINAL DE LOS PRINCIPIOS Y REGLAS BASE DE LA EJECUTORIA**

#### **2.1. Generalidades**

En el presente capítulo se abordarán brevemente los principios constitucionales en materia fiscal, previstos en el artículo 31, fracción IV constitucional, para posteriormente hacer especial referencia a los principios analizados en la ejecutoria pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 232/2017, describiendo cada uno de ellos.

En segundo término se abordarán a detalle las reglas identificadas en la ejecutoria con la finalidad de realizar una descripción completa de sus alcances y características respecto a los principios que sirvieron de base para la emisión del fallo correspondiente, en particular se analizará lo establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, respecto a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales, a la luz de los requisitos que deben reunir las deducciones que lleven a cabo los contribuyentes.

En este sentido se precisa que los principios son elementos que contienen un valor considerado y reconocido por el legislador y son entendidos como las referencias de valores programáticas encargadas de optimizar los derechos fundamentales, en tanto las reglas se refieren a una situación de hecho con consecuencias legales dependiendo de la comisión u omisión de la conducta descrita un principio está siempre inmerso de un valor, a diferencia de una regla, que sólo da seguimiento al valor establecido por el principio<sup>1</sup>.

#### **2.2. Principios en materia tributaria**

Los principios en materia tributaria que consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dan certeza a los contribuyentes respecto de los alcances que puede tener su obligación tributaria y los defienden de cualquier exceso en que el legislador pudiera incurrir en el ejercicio de su potestad tributaria.

Los principios tributarios son entendidos como los elementos mínimos con los que deben de cumplir las contribuciones.

Es de destacar que los principios constitucionales cumplen tres funciones específicas:

---

<sup>1</sup>BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Principios Tributarios, entre la legalidad y el conocimiento*, Dofiscal, primera edición, México, 2012, p. 11.

- Exegética: Porque ayudan a la interpretación de todo el ordenamiento jurídico.
- Fundamentadora: Dado que limitan a las autoridades y dirigen el ejercicio de sus potestades y atribuciones.
- De garantía para los particulares: Por ser fortaleza de los derechos individuales y otorgar certeza jurídica al particular<sup>2</sup>.

El fundamento constitucional de la obligación de los mexicanos a proporcionar ingresos al Estado con el objeto de solventar el gasto público, se encuentra previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual a la letra señala:

**“Artículo 31.-** Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

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

Del mencionado precepto, se puede advertir que el Constituyente fijó una serie de principios que inspiran a todo el sistema tributario mexicano, y que tienen como objetivo, limitar la creación normativa del legislador secundario, proporcionar certeza jurídica en la causación de los contribuyentes, así como del destino de lo recaudado, y acotar la actuación de la autoridad administrativa en materia fiscal.

Al establecer la obligación de contribuir, la propia Constitución establece los límites de esa obligación, al señalar que ésta debe realizarse (por todos los sujetos obligados) de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de donde se desprenden los siguientes principios:

- Principio de generalidad: La ley tributaria debe comprender a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista, partiendo del supuesto de que todos debemos contribuir con el gasto público.

Podemos entender este principio como el mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica y como consecuencia todos los ciudadanos que estén en aptitud de contribuir, se vean obligados a ello.

---

<sup>2</sup>VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2011, p. 6.

- Principio de proporcionalidad: Este principio exige al legislador la creación de un sistema tributario que atienda y sea congruente con la capacidad contributiva del sujeto pasivo para que en cada caso el impacto del tributo sea distinto, tanto en un aspecto cuantitativo como cualitativo.

La observancia de este principio asegura que pague más quien tiene capacidad contributiva en mayor medida, y menos el que la tiene en menor proporción.

Respecto a este principio el autor Adolfo Arrijo Vizcaino, señala que para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos. Por lo anterior es factible sostener que el principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias medias y pequeñas<sup>3</sup>.

Por tanto, la carga tributaria individual debe determinarse siempre en función de la capacidad del individuo para poder soportar la obligación de pagar las contribuciones.

- Principio de equidad: La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, para lo cual el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales<sup>4</sup>.

Por lo tanto bajo este principio se debe otorgar un tratamiento igual ante la ley tributaria a sujetos pasivos que se encuentren en situaciones o

---

<sup>3</sup>ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, México, 2000, Pág. 256.

<sup>4</sup>Jurisprudencia P./J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p.35.

circunstancias parecidas y un tratamiento distinto a sujetos pasivos bajo condiciones desiguales.

- Principio de legalidad tributaria: Las contribuciones deben estar previstas en normas que deriven de un proceso legislativo formal, que tengan la característica de ser generales, impersonales, bilaterales, abstractas, y que definan cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, de tal forma que exista certeza jurídica de la situación jurídica o de hecho prevista.

Este principio se reconoce como un límite a la potestad tributaria del Estado, en virtud de que la autoridad administrativa tiene la obligación de limitar su actuar a lo que se encuentra previsto en la ley.

- Principio de vinculación con el gasto público: Luis Humberto Delgadillo Gutierrez manifiesta que de este principio se deriva que el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos. Lo anterior pone de manifiesto la generalidad del destino de esos productos, lo que no excluye la posibilidad de asignarlos a fines específicos dentro del gasto público. Por tanto tenemos que de la masa global de los ingresos tributarios se harán las aplicaciones a aspectos particulares del gasto público, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, claro está siempre apoyados en una disposición legal<sup>5</sup>.

Este principio constituye una garantía para los contribuyentes respecto a que los recursos obtenidos por Estado, deberá destinarse al gasto público, entendiendo como tal, el que se destina a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de necesidad individual<sup>6</sup>.

En este sentido, las contribuciones son los ingresos que Estado necesita para el debido cumplimiento de las necesidades colectivas, traduciéndose en un beneficio para el contribuyente.

### **2.3. Principios que sirvieron de fundamento en la ejecutoria**

A continuación se analizarán a detalle los principios en los que basó su resolución la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al determinar el criterio prevaleciente en la contradicción de tesis 232/2017 abordada en el presente estudio.

---

<sup>5</sup>GUTIÉRREZ DELGADILLO, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, México, 2001, Pág. 62.

<sup>6</sup>FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 2009, Pág. 326.

### 2.3.1. Principio de legalidad

Uno de los derechos fundamentales consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a favor del gobernado es la garantía de legalidad que establece el artículo 16, que a la letra establece lo siguiente:

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

El precepto anterior, otorga a la persona protección de todo acto de afectación a su esfera de derecho que sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma legal alguna y que cumpla con todas las formalidades para los actos de molestia.

Respecto del principio de legalidad tributaria, se encuentra reconocido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31, fracción IV, última parte, con la expresión “que dispongan las leyes”.

Con esta expresión, la potestad para establecer contribuciones se limita a aquella autoridad que formal y materialmente esté facultada para emitir leyes. Sólo las entidades federales o estatales gozan de Poder Legislativo, por lo que son las únicas autorizadas para establecer contribuciones.

Detrás del principio de legalidad existe el reconocimiento de que los elementos esenciales del impuesto deben ser establecidos por un órgano con facultades formales y materiales de Poder Legislativo.

El principio de legalidad busca el equilibrio de poderes a fin de evitar que, en materia tributaria, se ejercite caprichosamente el gobierno en la aplicación de las cargas tributarias de los contribuyentes. Pues bien, cuando el Poder Ejecutivo emite actos que tienen el propósito de modificar alguno de los elementos esenciales del impuesto, (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa) contraviene el principio de legalidad.

Como complemento al principio de la legalidad tributaria se encuentran los artículos 14 y 16 constitucional, toda vez que dichos artículos le dan a conocer al contribuyente de manera cierta en que las autoridades fiscales pueden proceder en su contra teniendo ante todo el derecho de audiencia y el conocimiento de los fundamentos legales por los cuales puede ser sujeto de un acto de molestia.

Del análisis del principio de legalidad, se podrá constatar que el sentido de la Constitución, específicamente en cuanto a los elementos constitutivos del impuesto y de los actos emitidos por las autoridades fiscales, radica en que la Ley es el instrumento idóneo para la imposición de cualquier obligación fiscal.

En conclusión, el principio de legalidad consiste en que todo impuesto para ser válido debe estar previsto en una ley, puesto que la ley es la manifestación de la voluntad del pueblo y es el pueblo mismo, mediante sus representantes, quienes se imponen cargas tributarias para contribuir al gasto público y su observancia es obligatoria para las autoridades, puesto que la Ley, como mencione previamente, es el instrumento que faculta y limita el actuar de las autoridades.

Ahora bien, el principio de legalidad tributaria contenida en el artículo 31 fracción IV en relación con el 14 y 16 constitucionales aseguran a las personas sus bienes y derechos, otorgándoles la convicción de saber a qué atenerse, por lo que les genera un estado de confianza, el conocer los alcances de las actuaciones de las autoridades y sus obligaciones para con el Estado.

### **2.3.2. Principio de seguridad jurídica**

Respecto al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, es necesario destacar el relevante papel que se concede a la ley, tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora, como instrumento garantizador de un trato igual de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

Así, la naturaleza de las garantías de seguridad jurídica es eminentemente positiva, ya que se traduce en el cumplimiento efectivo de todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias cuya observancia es necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular. Es por ello que la seguridad jurídica entraña el mismo estado de Derecho, que es uno de los elementos más importantes de todo régimen democrático.<sup>7</sup>

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación al principio en análisis, ha sostenido el siguiente criterio:

“Las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, participe de las características de todo

---

<sup>7</sup>BURGOA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Porrúa, México, 2011, p. 506- 507.

ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".<sup>8</sup>

Las imposiciones del Estado en materia tributaria se encuentran sujetas a las normas relativas que establecen límites y directrices a seguir para en su caso, afectar la esfera jurídica de los gobernados en un plano de legalidad que le otorgue plena seguridad de que dicha afectación se encuentra ajustada a derecho y tiene como fundamento máximo los principios constitucionales que rigen una sociedad determinada.

Asimismo, no podemos pasar por alto que un aspecto de suma importancia de la seguridad jurídica tributaria es el establecimiento de los medios de defensa a favor de los contribuyentes en caso de presentarse controversias con el fisco.

La seguridad jurídica exige el reconocimiento de la persona y de la soberanía del pueblo, pero también de la supremacía constitucional, de la división entre los poderes constituidos, del poder judicial independiente y de la administración sometida a la ley, de la representación política y la oposición y del control del poder.

### **2.3.3. Principio de interdicción de la arbitrariedad**

El principio de interdicción a la arbitrariedad en materia tributaria es el que da vida al de razonabilidad legislativa, busca proteger y limitar el derecho arbitrario y asegura la coherencia en los actos legislativos, es decir, cualquier incorporación o desincorporación de una ley o una tasa, al ordenamiento jurídico, tiene que ser razonable en su objetivo, en los medios, y en los fines.

La eliminación de la arbitrariedad incluye la aplicación de algunos de los principios previamente mencionados, por ejemplo, el principio de seguridad jurídica, que como se mencionó pretende evitar que las autoridades lleven a cabo conductas contrarias a derecho, tanto en la creación como en la aplicación de las normas que regulan la materia tributaria.

Es importante notar que el principio de interdicción de la arbitrariedad no está contenido en el de igualdad ante la ley, arbitrariedad es sinónimo de injusticia ostensible y la injusticia no se limita a la discriminación. La actuación arbitraria es la contraria a la justicia, a la razón o las leyes, que obedece al mero capricho o voluntad del agente público.

La prohibición de la arbitrariedad lo que condena es la falta de sustento o fundamento jurídico objetivo de una conducta administrativa y, por consiguiente, la

---

<sup>8</sup>Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, libro XVI, enero de 2013, p. 437.

infracción del orden material de los principios y valores propios del Estado de Derecho.

En esencia, el principio de interdicción de la arbitrariedad ha venido operando como un poderoso correctivo frente a las actuaciones abusivas y discriminatorias de las administraciones públicas cuando ejercen potestades discrecionales (abuso o exceso de discrecionalidad).

Este principio, supone un límite a los actos de autoridad, con un alcance más amplio que el de los principios de seguridad y legalidad, en mi opinión este es un complemento a los principios tributarios, ya que, al poner límites a la actuación de la autoridad, exigiéndoles la fundamentación de todos los actos que emitan, brinda mayor protección a todos los contribuyentes.

#### **2.3.4. Principio de proporcionalidad**

Para el Diccionario de la Lengua Española, "proporcionalidad" consiste en la conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí. Este principio se refiere a que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria deben contribuir al gasto público en función contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Para Sergio Francisco de la Garza, la proporcionalidad consiste en que "los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica"<sup>9</sup>, asimismo, señala que mediante el establecimiento de tarifas progresivas se puede lograr que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en mayor medida que los de medianos o reducidos recursos, aunque esto sólo es aplicable a los impuestos directos.

En este sentido, el Máximo Tribunal, ya mencionaba desde 1969 que la proporcionalidad impositiva se basa en la capacidad contributiva, es decir en el ingreso del contribuyente. La carga impositiva debe ser progresiva para que a mayores ingresos, mayor sea la cuota que pagar, y en esta progresividad se encuentra realizado el principio constitucional.

La característica más importante de la proporcionalidad es la capacidad contributiva, entendida como la potencialidad real de contribuir al gasto, que el legislador le atribuye obligado, auténtica manifestación de capacidad económica del contribuyente, es decir, de riqueza gravable.

Como bien lo enunciaba Hensel al explicar la relación entre los principios económicos de la imposición y su expresión normativa, "el legislador tiene que

---

<sup>9</sup>DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1992, p. 275.

encontrar aquellos hechos de la vida que él estime como relevantes desde un punto de vista tributario y ha de expresar su voluntad tributaria a través de la creación de normas", y esta relevancia con contenido económico debe estar estrechamente vinculada a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Las leyes tributarias, por mandamiento constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica y al costo en las demás cargas fiscales, es decir, afectar físicamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y, distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular, ya que tiene relación normativa con la situación financiera de la federación, entidad federativa y municipio, en el sentido de repartir el gasto público entre los sujetos pasivos o universo de contribuyentes.

Este principio de la proporcionalidad se logra mediante el establecimiento de una tarifa progresiva de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos ingresos, es decir que más grava a quien más gana, consecuentemente menos grava a quien menos gana estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos.

Finalmente, respecto de este principio el Pleno de la Suprema Corte, se ha pronunciado al respecto:

“La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.<sup>10</sup>”

### **2.3.5. Principio de equidad**

El principio de Equidad se define como trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, esto es, que todas las personas que se coloquen en el mismo supuesto jurídico de causación deben de atender a su obligación de contribuir en los mismos términos.

---

<sup>10</sup>Tesis 275, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, apéndice de 1995, p. 256.

En ese sentido, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el criterio relativo a que el requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, constitucional, y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su ejercicio<sup>11</sup>”

Por lo anterior podemos concluir que la equidad tributaria es un medio de protección de los contribuyentes, toda vez que establece el trato igualitario entre los mismo, ya que solo serán aplicables las contribuciones a quienes se coloquen en la hipótesis normativa, al momento de encontrarse en esta situación, su carácter de contribuyente les exige el pago del impuesto, en consecuencia, quienes no se encuentren en dicha situación no estarán obligados a pagar el impuesto.

Aristóteles citado por García Máynez señala: “Lo equitativo y lo justo, son la misma cosa, y siendo buenos ambos, la única diferencia que hay entre ellos, es que lo equitativo es mejor aún. La dificultad está en que lo equitativo, siendo justo, no es lo justo legal, sino una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal, porque lo equitativo es general<sup>12</sup>”.

En este sentido, los principios descritos son la base del derecho fiscal en materia impositiva, porque garantizan, en el contexto de un Estado democrático de derecho, que no sean arbitrarias, desproporcionadas ni mucho menos inequitativas las disposiciones que establecen la obtención de recursos de los gobernados para satisfacer las necesidades del gasto público y cumplir con los objetivos del Estado, ya sea en materia de salud, seguridad, educación, impartición de justicia, entre otros.

En la medida de que se satisfacen dichos principios se puede determinar por el juzgador, si el establecimiento de una contribución cumple con el mandato constitucional.

### **2.3.6. Principio de fundamentación y motivación**

El principio de fundamentación y Motivación se encuentra consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 16.

---

<sup>11</sup>Tesis P. L/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, agosto de 1995, p. 71.

<sup>12</sup>GARCÍA MAYNEZ Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, 43ª edición, México, 1992, p. 49.

Los órganos del Poder Judicial de la Federación han señalado que la fundamentación legal consiste en la cita de los preceptos legales que sirven de apoyo a la autoridad para la emisión de la resolución de que se trate. Esto es, para que una resolución cumpla con el requisito de fundamentación, debe contener la mención expresa de los artículos de la ley o leyes, reglamentos o, en general, de las disposiciones legales aplicables al caso específico.

Asimismo, los tribunales federales han señalado que la motivación legal consiste en la expresión por parte de las autoridades, de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, y que encuadran dentro de los supuestos normativos de los preceptos que a su vez le sirven de apoyo legal en su actuación.

Así, es necesario que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren los supuestos de hecho previstos en las normas generales.

Sirve de apoyo a lo anterior, la siguiente jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.** De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.”

Como se aprecia de la citada jurisprudencia, a *contrario sensu*, la omisión de las autoridades de expresar con toda precisión el precepto exactamente aplicable al caso particular (falta de fundamentación), así como la omisión de expresar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas para la emisión del acto (falta de motivación), constituye una violación al principio de legalidad en materia administrativa.

Es de precisar que la indebida fundamentación implica que en el acto sí se citan preceptos legales, pero éstos son inaplicables al caso particular porque el caso no actualiza el supuesto del artículo referido; por su parte, la indebida motivación consiste en que en el acto de autoridad se dan motivos, pero éstos no se ajustan a los presupuestos de la norma legal citada como fundamento aplicable al asunto.

## **2.4. Reglas base de la ejecutoria**

A partir de los principios analizados anteriormente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió la divergencia de criterios sostenidos por los tribunales contendientes en el expediente relativo a la contradicción de tesis 232/2027 respecto a la interpretación del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, por lo que en seguida se analizan los preceptos legales aplicables al caso.

Es importante señalar que, como se mencionó anteriormente, los preceptos legales que se analizarán son aplicables a la normatividad vigente en 2012, no obstante se haya modificado el texto correspondiente, respecto a algunos preceptos. Sin embargo dichas modificaciones no son parte sustancial de los temas abordados en el presente análisis.

Así las cosas, las fracciones I y III del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los párrafos primero y segundo del artículo 29, y la fracción V, así como el último párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación; ordenamientos vigentes en 2008, disponen lo que a continuación se transcribe:

**“Artículo 31.-** Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. **Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente**, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

[...]

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 débito 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.

[...]

**“Artículo 29.-** Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código. Las personas que

adquieran bienes, o usen serviciosdeberán solicitar el comprobante respectivo.

[...]

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este Código.

[...]

**“Artículo 29-A.-**Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

[...]

V. Cantidad y clase de mercancías o **descripción del servicio** que amparen.

[...]

(énfasis añadido)

#### **2.4.1. Requisitos de las deducciones**

De lo anterior, se advierte que las fracciones correspondientes al artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, disponen los requisitos para hacer deducibles las erogaciones que los contribuyentes realicen y las cuales son las siguientes:

- Que las operaciones sean estrictamente indispensables para la consecución del objeto social del contribuyente; y,
- Que estén amparadas con la documentación soporte que exijan las disposiciones fiscales.

Por su parte, en lo concerniente a los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, estos establecen cuáles son los requisitos de deben contener los comprobantes fiscales.

En ese tenor de ideas conviene hacer un análisis más exhaustivo en torno a los requisitos contenidos en el artículo 31 anteriormente citado para comprender que debe entenderse por cada uno de ellos.

Respecto al primer requisito concerniente a que las operaciones sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008, únicamente impone la obligación de que las erogaciones que se pretenden deducir sean necesarias para la consecución del objeto social del contribuyente.

El objeto social se entiende como “la finalidad que se propone el ente social, la actividad que desplegará, esto es, el destino que perseguirán los esfuerzos conjuntos de los gestores sociales para los fines que se buscan<sup>13</sup>”. Por ello, los gastos efectuados en relación con el mismo son indispensables para el desarrollo de su actividad.

El calificativo de “estrictamente indispensable”, como requisito de las deducciones, es un concepto jurídico indeterminado, respecto al cual ningún ordenamiento establece con exactitud sus límites, lo cual de ninguna manera significa que la misma no se esté refiriendo a un supuesto de la realidad, ni mucho menos que su actualización dependa de una facultad discrecional de las autoridades fiscales.

No obstante que el legislador no estableció lo que debe entenderse por el requisito de “estrictamente indispensable”, ni señaló elementos adicionales para determinar cuándo se cumple con ello, es posible comprender la característica en análisis.

Por lo anterior, es de utilidad acudir a lo que establece la Real Academia de la Lengua Española, la doctrina y los criterios sostenidos por el Poder Judicial de la Federación, en relación con dicho calificativo.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española señala que:

- 1) El adverbio “*estrictamente*” significa de manera estricta.

Por su parte “*estricta*” significa estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la ley y que no admite interpretación.

- 2) “*Indispensable*”, es un adjetivo que se traduce en que algo no se puede dispensar, que es muy necesario o aconsejable que suceda.

Por su parte, el jurista Juan Carlos Izaza Arteaga<sup>14</sup>, señala lo siguiente:

“En mi opinión reúnen el requisito de estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, las deducciones

---

<sup>13</sup> CASTRILLÓN Y LUNA, Víctor M., *Sociedades Mercantiles*, Porrúa, 3ª edición, México, 2008, p.125.

<sup>14</sup> IZAZA ARTEAGA, Juan Carlos, *Estudio del Concepto “Estrictamente Indispensable”, como Principal Requisito de las Deducciones en el ISR Y el IETU*, Themis, 1ª edición, México, 2008, p. 20.

que en rigor deben efectuarse para generar o tratar de generar, directa o indirectamente, la renta del contribuyente en un ejercicio, lugar y circunstancia dados, **con independencia de que finalmente contribuyan o no a ello.**”

(Énfasis añadido)

Del texto anterior, se desprende que la doctrina considera como estrictamente indispensables los gastos que se realicen por una sociedad con la intención de obtener de manera directa o indirecta un ingreso para lo cual deberán de tomarse las circunstancias de modo, tiempo y lugar en cada caso, lo cual, sin lugar a dudas, requiere de una actividad intelectual de quien decide si un concepto o gasto reúne tal característica.

El maestro Agustín López Padilla<sup>15</sup>, respecto de los gastos estrictamente indispensables establece lo siguiente:

#### “IV.1. DE LOS GASTOS

[...]

En este sentido, debemos entender como gastos estrictamente indispensables para los fines del contribuyente, los relacionados con sueldos al personal, gastos de mantenimiento, limpieza, teléfono, electricidad, prestaciones al personal, transportación, etc. En otras palabras, sería imposible para el legislador poder señalar todos y cada uno de los gastos que se permitieran realizar para efectos de su deducibilidad, pues la lista sería prácticamente interminable. Por tal motivo, **los gastos deberán estar relacionados con los fines del negocio de que se trate, es decir, a la naturaleza de cada uno de los mismos;** y una vez conociendo cuál es el fin y objeto primordial de dichos negocios, se estará en la aptitud de conocer si los gastos son estrictamente indispensables o no. El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido en diversas sentencias que los gastos estrictamente indispensables son aquéllos sin los cuales el negocio prácticamente no podría continuar operando, o bien, que de no hacerlos imposibilitarían los fines para los cuales se ha constituido dicho negocio; esto corrobora lo que hemos señalado en el sentido de que para conocer cuándo estaremos en presencia de un gasto estrictamente indispensable, es necesario, por consecuencia, conocer ante qué tipo de negociación nos encontramos.”

---

<sup>15</sup>LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta 2002*, Dofiscal Editores, 18ª edición, México, 2002.

(Énfasis añadido)

De lo anterior se advierte que conforme el Maestro López Padilla, los gastos estrictamente indispensables son aquéllos sin los cuales el negocio prácticamente no podría continuar operando, o bien que, de no hacerlo, imposibilitaría los fines para los cuales se ha constituido.

Por su parte, Enrique Calvo Nicolau<sup>16</sup>, respecto de gastos estrictamente indispensables, señala lo siguiente:

“En el derecho fiscal, particularmente en una Ley relativa a un Impuesto sobre la Renta, **el criterio ‘estrictamente indispensable’ se erige rector del principio de proporcionalidad en materia impositiva respecto de las deducciones que los sujetos pueden efectuar.** Mientras que indispensable o no toda erogación que efectúa una persona disminuye su capacidad económica, porque indefectiblemente reduce el haber patrimonial. En cambio, la satisfacción del gasto público en que incurre la comunidad no debe quedar supeditado a posibles voluntariosas del obligado a contribuir para cubrirlos. Si llevo a mi familia de viaje y su costo lo cargo a mi negocio, y además ese costo se apreciara por la Ley como una disminución de mi capacidad contributiva (ante una concepción errónea del alcance del principio de proporcionalidad), ocurriría que: (i) la utilidad de mi negocio disminuiría con motivo del gasto deducido; (ii) con ese motivo disminuiría, también, el ISR que tendría obligación de pagar; y (iii) consecuencia de ello: la comunidad se vería perjudicada por mi conducta, porque al recibir menores impuestos dispondría de menores recursos para sufragar los gastos comunitarios denominados ‘gasto público’, con motivo de que se redujo mi carga impositiva como efecto de la deducción de los gastos de viaje míos y de mi familia.”

(Énfasis añadido)

Como se puede apreciar, conforme al autor referido, por gasto estrictamente indispensable se debe entender aquél sin el cual no es posible, o bien, se dificulta el desarrollo normal de la actividad del agente económico.

Al respecto, el Servicio de Administración Tributaria mediante comunicado de prensa 011/2015 de fecha 20 de enero de 2015, ha definido el concepto de estrictamente indispensable al tenor de lo siguiente:

---

<sup>16</sup>CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Themis, Tomo I, México, 1998, p. 414 y 415.

“Deben entenderse como estrictamente indispensables las inversiones que sean necesarias para alcanzar los fines de la actividad, sin las cuales el objeto del contribuyente se vería obstaculizado, al grado tal que se impediría la realización de su objeto social.”

Igualmente, en relación con los alcances del concepto gasto “estrictamente indispensable”, el Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito, concluyó mediante la tesis<sup>17</sup> que al rubro señala: “IMPUESTO SOBRE LA RENTA, GASTOS ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA EMPRESA. ES PERMITIDA LA DEDUCIBILIDAD DE LOS BONOS Y PREMIOS A LOS AGENTES DE SEGUROS”, que para que un gasto se califique como estrictamente indispensable se deben considerar los siguientes elementos:

- (i). Que el gasto esté relacionado directamente con la actividad de la empresa;
- (ii). Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o desarrollo de ésta; y
- (iii). Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo.

En este sentido, la indispensabilidad del gasto se encuentra estrechamente vinculada con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario que auxilie el cumplimiento de sus actividades como persona moral y, buscando siempre que se reporte un beneficio al accionista; de tal manera que, de no realizarse la erogación, ello pueda tener como consecuencia la suspensión de actividades o la disminución de éstas.

Es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la empresa, viéndose en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.

De la misma forma, la Primera Sala de Justicia de la Nación, estableció en la tesis<sup>18</sup> que al rubro señala: “DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”, el siguiente criterio:

---

<sup>17</sup>Tesis I.3o.A.377 A., *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 289.

<sup>18</sup>Tesis 1a. XXXI/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007, p. 637.

“...los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos”.

Por lo expuesto, podemos afirmar que un gasto “estrictamente indispensable” para efecto de la deducción es aquel que de no realizarse impediría la consecución del objeto social por parte de la sociedad de que se trate.

#### **2.4.2. Requisitos de los comprobantes fiscales**

El comprobante fiscal es el documento con el que las personas físicas o morales, sus clientes o sus proveedores pueden demostrar que realizaron la compra, venta o renta de bienes, o la prestación o adquisición de servicios.

De la misma forma, 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 y sirven para lo siguiente:

- Para dejar constancia de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente;
- Para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios.

En este sentido, la fracción III del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2008, dispone que las deducciones que un contribuyente realice deberán estar amparadas con los comprobantes fiscales que las leyes fiscales exijan; es decir, con su correspondiente factura.

De conformidad con el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para tener amparadas las deducciones que realicen los contribuyentes, consisten en los siguientes:

- I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- II. Contener impreso el número de folio.

- III. Lugar y fecha de expedición.
- IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.
- VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
- VIII. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.
- IX. Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.

En este sentido, la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, en relación con la mercancía o servicio proporcionado, establece que los comprobantes fiscales deben contener lo siguiente:

**“Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen”.**

El requerimiento anterior es claro al establecer que únicamente se debe contener una descripción del servicio que ampare la factura, sin entrar a detalle sobre la manera en que dicho servicio debe plasmarse, toda vez que la autoridad no puede ir más allá de lo que la ley le faculta para requerir.

Robustece lo anterior, el criterio emitido por el Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Décimo Sexto Circuito en la tesis XVI.1o.A.68 A (10a.)<sup>19</sup>, que establece lo siguiente:

**“COMPROBANTES FISCALES. ALCANCE DE LA EXPRESIÓN  
"DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" QUE AMPAREN, PREVISTA**

---

<sup>19</sup>Tesis XVI.1o.A.68 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro 25, diciembre de 2015, t. II, p. 1224.

## **COMO UNO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Los comprobantes fiscales son los medios a través de los cuales los contribuyentes demuestran el tipo de actos o actividades que realizan y se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos, para efectos tributarios. Así, dadas las consecuencias fiscales que producen, no cualquier documento es susceptible de considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y en las leyes especiales en la materia, específicamente, los que deban considerarse de ese modo, en atención al diseño normativo de cada contribución. Así, la fracción V de ese precepto prevé como uno de los requisitos de los comprobantes, la "descripción del servicio" que amparen. Esa expresión, de acuerdo con el significado que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española atribuye al término "**describir**", **se refiere a representar o delinear el servicio que se presta, de modo que se dé una idea general y clara de la operación realizada.** De lo anterior se obtiene que el comprobante fiscal cumplirá con la función para la que fue creado, es decir, como un elemento de prueba, cuando contenga los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió, a favor de quién y por qué concepto, pues la expresión mencionada alude a los **datos suficientes que informen claramente el servicio concreto que se prestó al beneficiario, ya que ello permite conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad,** como lo exigen, entre otras disposiciones, los artículos 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y 5o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin que pueda considerarse que la fracción V indicada se refiera a pormenorizar el motivo del servicio, es decir, a detallar en qué consiste, considerando sus características esenciales.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 12/2015. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 19 de marzo de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretario: Pedro Hermida Pérez.  
Amparo directo 249/2015. Compañía Manufacturera Asturias, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretario: Edgar Martín Gasca De la Peña.

Amparo directo 254/2015. Compañía Manufacturera Asturias, S.A. de C.V. 17 de septiembre de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretaria: Esthela Guadalupe Arredondo González.”

(Énfasis añadido)

Como se advierte del precedente en cita, la descripción del servicio que debe tener un comprobante fiscal no llega al extremo de exigir una gran especificidad, sino que basta que de ella se desprenda una idea general del servicio prestado, entendiéndose por “idea”, según detalla la Real Academia Española, que el primero y más obvio de los actos del entendimiento, que se limite al simple conocimiento de algo.

En este orden de ideas, no se contempla como obligación que los comprobantes fiscales cuenten con una descripción pormenorizada o detallada de los servicios proporcionados respecto a los que se expide el comprobante, simplemente estos deben contener una descripción de los servicios, la cual se entiende como la idea general.

En efecto, los contribuyentes tienen el deber de expedir comprobantes por las actividades que efectúen, y esos documentos a su vez deben de contener ciertos requisitos, dentro de los cuales se encuentran, entre otros, el indicar de manera expresa la descripción del servicio que amparan, como lo es en el caso por prestación de servicios, también es cierto que tratándose del supuesto en el que nos encontramos, ni el Código Fiscal de la Federación ni su Reglamento ni alguna otra norma, establecen una formalidad específica de qué es lo que se debe de detallar en este rubro.

En tales circunstancias y con la finalidad de demostrar el cumplimiento de tal requisito en los comprobantes fiscales, se considera que basta con definir la idea general del tipo de servicio, sin que con ello, el contribuyente que lo deduzca se encuentre en el supuesto de que sea rechazado por la autoridad, al no ser la intención del legislador tener que detallarlo en forma exhaustiva.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008, las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta:

**“Artículo 5.-** 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.

(...)"

Puesto que el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los diversos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigentes en 2008, contienen requisitos para la deducción de erogaciones, éstos inciden directamente en la configuración de la base gravable del impuesto. Por lo tanto, se trata de disposiciones que establecen cargas fiscales y, en consecuencia, son de aplicación estricta.

En este sentido, las autoridades fiscales, están autorizadas únicamente para requerir a los contribuyentes lo que la ley expresamente señale. Es decir, el legislador no concede a la autoridad fiscal atribución alguna para que ésta exija requisitos inexistentes, no contemplados en el ordenamiento legal, sino sólo los que se desprenden de la ley, con el claro propósito limitar su actuación.

En un Estado de derecho debe prevalecer la máxima de que: "las autoridades únicamente pueden hacer lo que la ley les permite", es decir que existe un régimen de facultades expresas para las autoridades en cuanto a que sólo pueden hacer lo que expresamente les faculta la Ley.

Por lo tanto, si no existe precepto legal alguno que imponga a un contribuyente requisitos adicionales para admitir las deducciones que pretenda, entonces una actuación de la autoridad exigiendo dicha conducta sería violatoria a los derechos del contribuyente.

Sólo lo que está expresamente en la ley puede ser exigido al gobernado, en aras de salvaguardar el principio de legalidad y seguridad jurídica de las contribuciones.

En consecuencia, de las interpretaciones que hagan las autoridades fiscales, no se pueden derivar obligaciones novedosas a cargo de los contribuyentes que en ningún momento fuesen contempladas por la ley, pues en caso contrario, se generaría un continuo estado de incertidumbre al no advertir que requisitos exigiría la autoridad en futuras ocasiones.

## **CAPÍTULO 3**

### **ANÁLISIS DE LA SENTENCIA**

#### **3.1. Antecedentes de la resolución**

La resolución a la contradicción de tesis 232/2017 se emitió con base en los siguientes hechos:

El 13 de junio de 2017, uno de los magistrados integrantes del Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito denunció ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la posible contradicción de criterios entre el sustentado por dicho órgano judicial al resolver los recursos de revisión fiscal 153/2016, 62/2015 y 63/2015 y el criterio que sostuvo el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al fallar el amparo directo administrativo 475/2015.

El 15 de junio de 2017, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenó formar y registrar el expediente relativo a la contradicción de tesis 232/2017 y determinó que la competencia para conocer del asunto corresponde a la Segunda Sala del Alto Tribunal.

Derivado de lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, procedió al estudio de los requisitos relativos para comprobar la existencia de contradicción de tesis que fuera necesario unificar por una posible discrepancia en el proceso de interpretación.

En este sentido, la Segunda Sala determinó que los tribunales contendientes analizaron una misma hipótesis jurídica y finalmente discrepan sobre si el cumplimiento de la descripción del servicio previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto.

Por lo que concluye que en aras de salvaguardar la seguridad jurídica de los gobernados en la interpretación del 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, se torna imperativo resolver la divergencia de criterios sostenidos por los tribunales contendientes a pesar de las peculiaridades interpretativas que sostuvo cada uno de ellos.

#### **3.2. Criterios contendientes**

A efecto de comprender mejor el criterio que prevaleció en la contradicción de tesis, resulta conveniente las interpretaciones que realizaron de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, los tribunales contendientes.

El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016, sostuvo el criterio relativo a que las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivan, para concluir que no existe justificación legal para que la autoridad fiscal haya rechazado las deducciones solicitadas con tales facturas y que de su contenido se advierte el concepto que amparan, con fundamento en las siguientes consideraciones:

En el primer agravio, la recurrente combate las consideraciones de la Sala fiscal para declarar fundados los conceptos de impugnación relativos al rechazo de deducciones por “gastos de venta” en cantidad de seiscientos dos mil novecientos treinta y seis pesos con cinco centavos (\$602,936.05), por concepto de servicio de almacenaje.

La inoperancia del agravio radica en que la recurrente construye su argumento sobre una premisa falsa, consistente en que el “almacenaje” se dio en un lugar distinto al domicilio en que se realizan las actividades de la contribuyente, lo cual no es así.

Ni la actora, ni la Sala fiscal sostuvieron en manera alguna que el servicio de almacenaje se realizara en un lugar distinto a aquel al en que la contribuyente llevaba a cabo sus actividades, antes bien, se advierte que el servicio de almacenaje a que se refieren es el relativo al manejo y resguardo de los bienes por parte de personal experto.

Por otro lado, la recurrente manifiesta que la *a quo* perdió de vista que la actora señaló que resultaba necesario contratar un servicio especial que garantizara la guardia, custodia, supervisión, control y administración de mercancías, títulos de valor y prendas, por lo que contrató los servicios de Integradora Akira, Sociedad Anónima de Capital Variable (Akira); esto es, que los servicios prestados por esta moral no solo correspondían a los servicios de almacenaje, sino también a la guarda, custodia, supervisión, control y administración de las mercancías; sin embargo los comprobantes exhibidos únicamente tienen como concepto “almacenaje”, por tal motivo es que la autoridad señaló que en esas documentales se debía especificar la descripción del servicio, lo que no aconteció, pues si realizó diversos servicios, no solo el almacenaje, así lo debió especificar claramente en los comprobantes, detallando el servicio prestado.

Asimismo, señala que las facturas expedidas por Akira fueron por concepto de “servicio de almacenaje”, no así por la “prestación de servicios profesionales de almacenaje”, concepto que comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías.

Las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaron, como correctamente lo hizo la Sala fiscal, para concluir que no existe justificación legal

para que la autoridad haya rechazado las deducciones por esas facturas y que del contenido de estas se advierte el concepto que amparan.

En este sentido, la “descripción del servicio” a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, debe ser lo suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada era “estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente”, pues de lo contrario el gasto no será deducible.

Ahora bien, en su agravio, la autoridad pretende la no deducibilidad de los gastos que amparan las facturas, al no ser un gasto estrictamente indispensable, porque no describen que sea por prestación de servicios profesionales de almacenaje, concepto que comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, pues dichas facturas describen únicamente “servicio de almacenaje”; unas, y “almacenaje”, otras.

Sin embargo, como lo precisó la sala fiscal, el origen de tales facturas se encuentra en lo pactado en el contrato de prestación de servicios de uno de enero de dos mil ocho que la actora celebró con Akira (como prestadora del servicio).

El servicio de almacenaje no se refiere a la de un lugar físico en que se guarden los bienes dejados en prenda, sino al de proporcionar personal experto para el manejo y resguardo de dichos bienes, respecto de los cuales la contribuyente revisada percibió ingresos (como así lo determinó la autoridad fiscalizadora); **por lo que es evidente que tales facturas corresponden a la prestación de esos servicios profesionales** por parte del personal de Integradora Akira, Sociedad Anónima de Capital Variable, en razón de lo pactado en el contrato de prestación de servicios, y no a la acción material de guardar objetos.

De lo anterior es posible advertir la relación existente entre las facturas y el contrato de prestación de servicios.

Así pues, si el pago de los servicios de almacenaje está previsto expresamente en el contrato de prestación de servicios entre la actora y la diversa empresa Akira, es que el pago por esos servicios, reflejado en las facturas expedidas a favor de la actora, encuentra sustento en ese documento privado.

De ahí que el contrato de prestación de servicios, pone de manifiesto el origen de las erogaciones, mientras que las facturas demuestran que el monto respectivo fue sufragado por la contribuyente, para cubrir la cantidad correspondiente a los servicios de almacenaje, brindado por personal de Akira, en cumplimiento del contrato de prestación de servicios.

De lo expuesto, es dable concluir que, contrario a lo que sostiene la recurrente, la descripción de las facturas es suficientemente clara, toda vez que justifican la actividad realizada, pues de ellas es posible advertir que fueron expedidas por

Akira, con motivo del pago de los servicios de almacenaje a que se refiere el contrato de prestación de servicios.

Además, se trata de una erogación por un servicio de almacenaje respecto del cual la contribuyente obtuvo ingresos, por tanto, debe considerarse estrictamente indispensable y, consiguientemente, susceptible de ser deducible para efectos de los impuestos sobre la renta acreditables para el impuesto al valor agregado.

Por tanto, el hecho de que las facturas no refieran que se trata de servicios profesionales de almacenaje, no da lugar a estimar que no se cumplió suficientemente con el requisito de descripción del servicio, pues la descripción del servicio contenida en las facturas permite realizar un juicio de valor que lleva a concluir que esos gastos eran estrictamente indispensables.

Por su parte, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo directo 475/2015-II, determinó infundados e inoperantes los conceptos de violación expuestos por la quejosa con base en los argumentos que se indican a continuación:

La descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos a favor de la quejosa son genéricos y por ende insuficientes para comprobar que se refieren a servicios (mano de obra calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno, mano de obra Cerralvo) indispensables para la actividad comercial de la peticionaria del amparo.

Además, la descripción de los servicios prestados deben describirse en el comprobante fiscal y no en un documento distinto como lo sería el contrato de prestación de servicios celebrado entre la disconforme y un tercero.

Asimismo, precisó que no cualquier medio de convicción es susceptible de considerarse comprobante fiscal, sino, en principio, únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A Código Fiscal de la Federación y, además, en su caso, con los diversos requisitos establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

En este sentido, indicó que el comprobante fiscal (factura) es de suma importancia, ya que representa para el contribuyente y para la autoridad, un elemento de prueba básico para demostrar, en parte, la existencia de un gasto (el cual podrá ser deducible o acreditable); en otra, la de un ingreso o acto o actividad gravable.

Finalmente concluye que la descripción del servicio que amparan las facturas aportadas es insuficiente para generar certeza sobre si dicho servicio es estrictamente indispensable para los fines de la actividad empresarial de la parte actora.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 5, primer párrafo, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, uno de los requisitos para que sea acreditable el impuesto al valor agregado, es que las erogaciones realizadas sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Si la descripción de los servicios es genérica y no específica, es imposible verificar si estos servicios son estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial de la quejosa. Además, que los servicios se deben detallar correctamente en el comprobante fiscal y no en algún otro documento (contrato de prestación de servicios y sus anexos).

Las anteriores consideraciones dieron origen a la tesis aislada IV.2o.A.132 A<sup>20</sup> (10a.), que señala lo siguiente:

**“COMPROBANTES FISCALES. LA "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON ERICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.”**

De acuerdo con los artículos 5o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, uno de los requisitos para que sea acreditable la primera contribución referida y, por ende, deducible, es que las erogaciones realizadas sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. En relación con ello, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación prevén, en lo que interesa, que los comprobantes fiscales, además de las exigencias relativas, tales como la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio por el que se expiden, deben ser impresos por establecimientos autorizados por la autoridad hacendaria. En este contexto, del análisis en torno a los comprobantes fiscales y su función, se colige que están dotados de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que el documento, por sí mismo, se utilice para la función que fue creado, es decir, como un elemento de prueba; razón por la cual, deberá contener aquellos elementos de identificación necesarios y básicos para saber quién los expidió, a favor de quién y, en lo que interesa al caso, por cuál concepto (servicios), lo que explica por qué debe

---

<sup>20</sup>Tesis XVI.1o.A.68 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro 39, febrero de 2017, t. III, p. 2174.

detallarse el servicio o actividad que justificó la emisión del comprobante, pues 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 en cuestión. En ese contexto, la locución "descripción del servicio o del uso o goce que amparen", contenida en la fracción V del artículo 29-A citado, alude a una referencia del servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiado, de manera que dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido por la causante, ya que ello no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen los preceptos inicialmente mencionados. Por tanto, la "descripción del servicio" a que alude el último artículo indicado, la cual otorga certeza de la existencia del hecho u acto querido, debe constar en los comprobantes fiscales y no en un documento diverso, por ejemplo, un contrato de prestación de servicios, pues su impresión en alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado, finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista en los preceptos citados. Lo anterior, a efecto de demostrar que los gastos que amparan son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 475/2015. Promáquina, S.A. de C.V. 22 de septiembre de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretario: Mario Enrique Guerra Garza.

### **3.3. Postura jurídica frente a la resolución**

Con fundamento en los antecedentes, los principios y las reglas analizadas en los capítulos anteriores, la Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia a la Nación, resolvió la contradicción de tesis en el sentido de que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 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 citado precepto y porción normativa no genera inseguridad jurídica.

Así el cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la

Federación vigente en 2008 y 2012, por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto al mismo, es decir, al servicio, uso o goce que ampare; pero excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce.

En este sentido, considero que todas las deducciones deben ser reconocidas de pleno por el legislador, pudiendo establecer ciertas modalidades, requisitos o condiciones para su aplicación.

En mi opinión la resolución emitida por la Segunda Sala de de Suprema Corte de Justicia a la Nación, es congruente con las garantías de legalidad y seguridad jurídicas consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, es decir que existe un régimen de facultades expresas para las autoridades en cuanto a que sólo pueden hacer lo que expresamente les faculta la Ley.

Derivado de lo anterior el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo se tiene que cumplir el requisito de mérito en el respectivo comprobante fiscal.

Lo anterior es así toda vez que la fracción V del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, establece un requisito formal de los comprobantes fiscales, y en el caso de prestación de servicios, es la descripción del servicio que amparan o la cantidad o clase de mercancías, requisito el primero que cumplen las facturas de la contribuyente, sin que sea necesario además detallar mayores precisiones sobre el servicio prestado.

En tales circunstancias y con la finalidad de demostrar el cumplimiento de tal requisito en los comprobantes fiscales, se considera que basta con definir la idea general del tipo de servicio, sin que, con ello, el contribuyente que lo deduzca se encuentre en el supuesto de que sea rechazado por la autoridad, al no ser la intención del legislador tener que detallarlo en forma exhaustiva.

Por tanto, para cumplir con el requisito antes referido bastará con que el comprobante fiscal describa el tipo de servicio, esto es, que contenga los datos suficientes que informen claramente el servicio concreto que se prestó al beneficiado.

No obstante lo anterior, la autoridad fiscal está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación.

Por lo anterior, la autoridad administrativa no puede llegar al extremo de tomar una factura revisar el contenido y tener por no autorizada la deducción toda vez que no entendió el concepto que se plasmó, ya que debió de haber hecho una

relación de cada una de las pruebas que se ofrecieron a efecto de que advirtiera que realmente esas deducciones se encuentran amparadas tanto documental como contractualmente y por ello la deducción solicitada es procedente.

Por lo tanto, no es válido que las autoridades exijan a un contribuyente que se entienda a gran detalle el servicio prestado pues esto impone una carga adicional; lo anterior toda vez que como se ha analizado la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en ningún momento exige una descripción pormenorizada, simplemente señala que debe contener una descripción que los Tribunales han determinado que debe dar una idea general del servicio que se prestó.

En esa tesitura, si se adminiculan las pruebas ofrecidas, tales como contratos, manuales, correos electrónicos y demás entregables a la par de los comprobantes fiscales, la autoridad fiscal puede determinarsi se trata de erogaciones deducibles de conformidad con lo que establece el artículo 31 en sus fracciones I y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De lo contrario ningún contribuyente podría tener certidumbre de cuáles son las obligaciones fiscales a su cargo porque las autoridades fiscales podrían estar solicitando infinidad de requisitos conforme a su imaginación y los cuales no se encuentran contemplados por ningún precepto legal.

Una vez señalado lo anterior, es importante mencionar que la “materialidad” de una operación no es lo mismo que la “estricta indispensabilidad” de una operación. Una operación puede efectivamente haberse verificado en la realidad, pero no ser indispensable para la actividad del contribuyente.

Al respecto, se insiste en torno a que el requisito de estricta indispensabilidad se cumple cuando hay una relación entre la erogación y el objeto social de la contribuyente. Esto, sin que la legislación fiscal exija que sea necesario, además, probar que sí se verificó una operación.

La materialidad consiste en el acreditamiento respecto a que la operación realmente sucedió, mientras que la estricta indispensabilidad consiste en el acreditamiento que la erogación guarda relación con el objeto del contribuyente.

De la obligación de que una deducción sea necesaria (indispensable) y que cuente con un comprobante fiscal, no se desprende de ninguna manera que los contribuyentes tengan la obligación de probar la materialidad de una operación mediante la exhibición de diversa información y documentación.

Si el legislador hubiese querido que los contribuyentes probaran que una operación efectivamente se verificó lo hubiera dispuesto textualmente en alguna disposición del ordenamiento fiscal e inclusive hubiera incluido la forma de probarlo.

La materialidad de una la operación en nada se encuentra relacionada con los requisitos que exigen las fracciones I y III del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni mucho menos de lo establecido en los artículos 29 y 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, ordenamientos vigentes en 2008 y 2012.

Todo esto nos permite concluir que es ilegal que las autoridades fiscales le exijan a un contribuyente como requisito de deducción documentación e información con la que se acredite la materialidad de la operación efectuada pues no existe en las disposiciones fiscales ningún requisito que obligue al contribuyente a ello.

## CONCLUSIONES

La necesidad de un control para impedir las conductas abusivas de los contribuyentes es irrefutable, pues no de otra manera se puede garantizar el uso pacífico y útil de los derechos, frente al exceso producido por su ejercicio.

Mediante el presente estudio se analizaron los principios en materia tributaria en general y en particular, que sirvieron de fundamento en la resolución a la contradicción de tesis ampliamente abordada, comparándolos con las reglas jurídicas aplicables al caso concreto.

De esta manera, se determinó que la resolución a la contradicción de tesis 232/2017 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fortalece las reglas del derecho en materia fiscal, respecto a la interpretación del requisito contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 acerca de la descripción del servicio en los comprobantes fiscales.

La resolución analizada es congruente con las garantías de legalidad y seguridad jurídica, consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo se tiene que cumplir el requisito de descripción del servicio en los comprobantes fiscales que emita por las actividades que lleve a cabo.

## BIBLIOGRAFÍA

1. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, México, 2000.
1. BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Principios Tributarios, entre la legalidad y el conocimiento*, Dofiscal, primera edición, México, 2012.
2. BURGOA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Porrúa, México, 2011.
3. CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Themis, Tomo I, México, 1998.
4. CASTRILLÓN Y LUNA, Víctor M., *Sociedades Mercantiles*, Porrúa, 3ª edición, México, 2008.
5. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1992.
6. FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 2009.
7. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, 43ª edición, México, 1992.
8. GUTIÉRREZ DELGADILLO, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, México, 2001.
9. IZAZA ARTEAGA, Juan Carlos, *Estudio del Concepto "Estrictamente Indispensable", como Principal Requisito de las Deducciones en el ISR Y el IETU*, Themis, Primera edición, México, 2008.
10. LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta 2002*, Dofiscal Editores, 18ª edición, México, 2002.
11. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2011.