



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

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

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

*Análisis del requisito formal “descripción del servicio” en los comprobantes
fiscales contenida en el artículo 29-A, fracción V, del código fiscal de la
federación.*

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Argus Ariel Gómez Mendiola

Director de Tesis

***Nombre del Director**

Índice.

Introducción.	3
Capítulo I. Antecedentes.	4
A. Criterios contendientes.	4
B. Primer criterio.	5
C. Segundo criterio.	7
D. Criterio con carácter de jurisprudencia.	9
Capítulo II. Análisis doctrinal.	11
A. Definición de la obligación tributaria.	11
B. La relación jurídico-tributaria.	14
C. Nacimiento de la obligación tributaria.	19
D. Determinación de la obligación tributaria.	22
E. La potestad tributaria del Estado.	24
F. Distribución de la potestad tributaria.	27
G. Límites constitucionales a la potestad tributaria.	29
H. Principios constitucionales en materia tributaria.	32
I. Principio de seguridad jurídica.	32
J. Principio de legalidad.	33
K. Principio de proporcionalidad y equidad.	36
L. Principio de destino al gasto público.	37
M. Principio de garantía de audiencia.	38
N. Principio de irretroactividad de la ley.	39
O. Elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones.	40
P. Expedición y conservación de comprobantes de los ingresos, actos y operaciones.	49
Q. Requisitos de los comprobantes fiscales.	54
R. Requisito consistente en “descripción del servicio”.	64
S. Conclusión.	67
Conclusiones.	71
Fuentes de consulta.	73

Introducción.

Resulta de fundamental importancia el cumplimiento de los requisitos formales en el orden jurídico de nuestro país, pues resulta imposible dar cumplimiento a una obligación jurídica o ejercer un derecho sin atender a las cuestiones de forma, a grado tal que en caso de un incumplimiento formal se podría generar la consecuencia jurídica de tener por no cumplida una obligación sustantiva o la imposibilidad del ejercicio de un derecho.

Específicamente en cuestiones de derecho fiscal, los formalismos deben ser observados por parte de las autoridades, así como por los órganos jurisdiccionales con la finalidad de que no representen un obstáculo en el cumplimiento de buena fe de las obligaciones sustantivas de los contribuyentes.

En este sentido se introdujo el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, el 20 de diciembre de 1991, cuyo objeto, según la exposición de motivos, es regular de forma expresa los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales que expidan los contribuyentes por las operaciones que no sean a público en general. Se señaló en la fracción V del mencionado artículo, que los comprobantes fiscales debían señalar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen. Este requisito específicamente motivó la impugnación por parte de algunos sujetos obligados, lo que resultó en una contradicción de tesis, que fue resuelta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la que derivó el criterio que debe prevalecer con el carácter jurisprudencial.

En el presente trabajo se llevará a cabo el análisis de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) de rubro:

COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.¹

En esta tesis de jurisprudencia, se analizó el criterio anteriormente emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito en contradicción con el criterio del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. El criterio del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito sustentaba que la descripción de los servicios incluida en los comprobantes fiscales que revisó, era genérica y, por lo tanto, insuficiente para comprobar a qué se referían dichos servicios. Asimismo, el Segundo Tribunal consideró que la descripción de los servicios prestados debía realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto, por lo que dicha descripción debía hacerse en el sentido más amplio. Si de esta descripción en

¹ Tesis: 2a./J. 161/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 50, Enero de 2018, Décima Época, Tomo I, página 355.

sentido amplio no se podía constatar que el servicio respectivo resultaba estrictamente indispensable para la actividad del contribuyente, entonces procedía el rechazo del acreditamiento del impuesto al valor agregado asociado a los mismos. La importancia de este criterio radica en un excesivo formalismo por parte de la autoridad fiscal en el cumplimiento de requisitos, originado por el contexto socio-histórico existente en México a lo largo del tiempo, el cual se ha visto marcado por abusos de los contribuyentes, por medio de los cuales buscar erosionar artificialmente la base gravable o generar beneficios inexistentes.

Es por situaciones como ésta que la autoridad fiscal o incluso algunos tribunales, prevén la posibilidad de conductas fraudulentas en los contribuyentes e intentan combatir dichas conductas a través de cuestiones de forma, sin abordar el fondo del asunto. El hecho de que la autoridad tienda a ser proclive al formalismo es algo que debe ir cambiando de forma paulatina, pues no es correcto que, a causa del comportamiento ilegal de algunos contribuyentes, la autoridad presuma que la mayoría o incluso todos los contribuyentes actúan incorrectamente, y que, en consecuencia, las meras cuestiones de forma causen perjuicios.

El juicio de resolución exclusiva de fondo es una muestra de la forma en que deberían de resolverse los juicios, en situaciones en que la existencia de sustancia esté plenamente demostrada, pero no se haya cumplido con la totalidad de los requisitos formales aplicables, teniendo mucho más valor el fondo y no la forma, con la finalidad de concluir la procedencia o no de ciertos efectos fiscales.

El tema que se analiza en este trabajo resulta de interés de los sujetos obligados al pago de contribuciones puesto que la falta de cumplimiento respecto a los requisitos formales de relativos a los comprobantes fiscales, repercute directamente en el cálculo de la utilidad y el resultado fiscal al que debe aplicarse la tasa la tasa impositiva correspondiente.

Capítulo I. Antecedentes.

A. Criterios contendientes

En el presente apartado se abordarán los criterios que dieron origen a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), derivada de la contradicción de tesis 232/2017 con el rubro:

“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN”.

Los criterios contendientes fueron:

1. La tesis IV.2o.A.132 A (10a.) de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. LA 'DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO' A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.", aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.
2. El criterio sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016.

B. Primer criterio.

Una vez mencionados los criterios contendientes se examinará en primer lugar la tesis aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el amparo directo 475/2015.

La quejosa promovió un juicio de amparo en contra de la sentencia de 02 de octubre de 2015 dictada por la Segunda Sala Regional del Noreste del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través de la cual, se declaró la nulidad de la resolución impugnada, esto para determinados efectos que no trascendieron de forma grata para la quejosa, razón por la cual optó por promover el amparo correspondiente.

La Segunda Sala Regional del Noroeste resolvió infundados determinados conceptos de impugnación hechos valer por la quejosa en la demanda de nulidad, motivo por el cual presentó una demanda de amparo, con la finalidad de obtener un beneficio superior.

La Sala Regional antes mencionada, determinó en la parte que atañe a nuestro análisis, que la quejosa no era asistida por la razón, ya que los comprobantes fiscales que se habían expedido, contenían un concepto que albergaba de forma genérica el servicio prestado.

Consecuentemente, se confirmó que no se acreditó la estricta indispensabilidad para la actividad de la quejosa de la prestación del servicio, postura adoptada por la autoridad, luego entonces, no resultaba acreditable el impuesto al valor agregado que se le trasladó con motivo de la prestación de ese servicio de acuerdo con el contenido de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, en consecuencia, no era

procedente la devolución del saldo a favor que solicitó, aun cuando el comprobante fiscal se hizo acompañar del contrato de prestación de servicios correspondiente.

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito determinó la negación del amparo y la protección de la Justicia Federal requerida por la quejosa, confirmando la legalidad de la resolución emitida por la Sala Regional del Noroeste. El Tribunal Colegiado indicó que la descripción del servicio contenida en el comprobante fiscal resultaba ampliamente genérica y, en consecuencia, insuficiente para comprobar a que se refería el servicio específico del que se trataba, a qué tipo de “mano de obra” según el servicio prestado en ese asunto y, por ende, para demostrar la indispensabilidad para la actividad comercial de la quejosa.

Asimismo, el Tribunal Colegiado indicó que la descripción del servicio que se prestó debió estar descrita en el comprobante fiscal y no en algún documento distinto como lo es el contrato de prestación de servicios que celebró la quejosa con el tercero quien prestó el servicio y expidió el comprobante fiscal correspondiente.

Por otra parte, el Tribunal Colegiado sostuvo que la descripción de los servicios prestados otorga certeza de la existencia del hecho u acto querido, por lo que siempre debe constar en los comprobantes fiscales y no en documento distinto, pues su impresión en alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado; finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

El órgano jurisdiccional enfatizó el hecho de que el comprobante fiscal se encuentre dotado de ciertos requisitos adicionales se debe a que sea utilizado como elemento de prueba para saber, entre otras cuestiones, el concepto por el que se expidió el comprobante fiscal, razón por la cual resulta necesario detallar la descripción del servicio o el acto que justificó la emisión del mismo para saber si resulta indispensable o no para la actividad del contribuyente y determinar la procedencia de la deducción del gasto, en caso de impuesto sobre la renta, y el acreditamiento del impuesto para el impuesto al valor agregado.

Por lo tanto, estimó que no era factible verificar el requisito previsto en el artículo 29-A fracción V, pues no brinda certeza el hecho de que la descripción de un concepto considerado amplio plasmado en el comprobante se detalle en un documento distinto, como lo es el contrato de prestación de servicios

Los razonamientos antes mencionados dieron origen a la tesis IV.2o.A.132 A (10a.) de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. LA 'DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO' A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON Estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su

DEDUCCIÓN.", aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

C. Segundo criterio.

El segundo criterio contendiente fue el sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, sustentado en las sentencias que resolvieron las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016.

El criterio esgrimido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito que resolvió las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016 es el mismo, por lo tanto, se abordará únicamente uno, el 63/2015, esto con la finalidad de evitar repeticiones innecesarias.

En la sentencia antes mencionada el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito resolvió confirmar la sentencia dictada por la Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa al considerar ineficaces los argumentos hechos valer por la autoridad fiscal referentes a que los comprobantes fiscales exhibidos por la contribuyente contenían sólo un concepto y no se desprendía la descripción ni el detalle del servicio prestado, motivo por el cual no se cumplía con el requisito establecido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, que indica la “descripción del servicio” debe encontrarse contenida en el comprobante fiscal que se emita y al faltar esta, no era procedente la deducción del gasto efectuado con motivo de ese servicio prestado.

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

El Tribunal Colegiado determinó que si bien se desprende como concepto amparado en el comprobante fiscal, la prestación del servicio de “almacenaje”, dicho documento debió analizarse en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivó el comprobante, considerándose dicho acto jurídico como el que originó el gasto erogado, mientras que el comprobante es el documento que soporta que dicho gasto efectivamente fue erogado por la contribuyente como consecuencia del servicio recibido.

El Tribunal Colegiado resolvió lo siguiente respecto a la “descripción del servicio”:

“Lo anterior es así porque 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.”

“Por ello, 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. 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 **, Sociedad Anónima de Capital Variable, 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, de uno de enero de dos mil ocho, 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 *, Sociedad Anónima de Capital Variable, en cumplimiento del contrato de prestación de servicios.”

Por lo tanto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito determinó que el requisito “descripción de servicio” contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, debe ser lo suficientemente claro para conocer la indispensabilidad de la erogación efectuada, para lo cual, los comprobantes fiscales deben ser analizados en el contexto del acto jurídico del que se originó el gasto en cuestión.

El Tribunal Colegiado determinó que es el acto jurídico como el contrato de prestación de servicios donde se manifiesta detalladamente el origen de las erogaciones y que el comprobante fiscal es el documento a través del cual se demuestra que se sufragó ese gasto, por lo tanto, resulta indispensable que al analizar el requisito en cuestión dentro del comprobante fiscal, se haga en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaron.

Por lo que ese órgano jurisdiccional manifestó que si en el comprobante fiscal analizado en el caso en concreto, se estableció el concepto de “almacenaje” pero cuyo pago se encuentra previsto expresamente en el contrato de prestación de servicios celebrado entre el contribuyente y el tercero que lo prestó, se concluye que el pago de ese servicio reflejado en el comprobante tiene sustento en el contrato de referencia.

De lo antes mencionado, es posible advertir que el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016 concluyó que los comprobantes fiscales que sean expedidos para amparar las operaciones de los contribuyentes deben analizarse de manera

adminiculada con la totalidad de la información y documentación que soporte de los gastos en ellos amparados.

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

D. Criterio con carácter de jurisprudencia.

Del estudio de los argumentos sustentados por los tribunales contendientes podemos observar que dichos órganos jurisdiccionales, analizaron una misma hipótesis jurídica y resolvieron en sentidos opuestos sobre si el cumplimiento del requisito el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 de la descripción del servicio, únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante sesión pública de 18 de octubre de 2017, resolvió la contradicción de tesis 232/2017, partiendo de que los ejercicios interpretativos realizados por los tribunales en contraposición giran en torno a la cuestión jurídica que se centra en saber:

- I. 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?
- II. ¿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?

La primera interrogante fue resuelta, tomando en consideración la determinación de la Segunda Sala al resolver recursos de revisión en amparo directo en donde se pronunció respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación para determinar su constitucionalidad, resolviendo que el requisito previsto en ese dispositivo normativo se satisface al cuando el comprobante fiscal contiene una idea del servicio prestado, según el caso en particular del que se trate, delimitando sus partes o propiedades con el objeto de que el contribuyente tenga conocimiento pleno respecto a cómo se tiene que cumplir con el requisito de mérito en el respectivo comprobante y no generar una inseguridad jurídica.

Por lo que respecta al segundo cuestionamiento, la Segunda Sala del Máximo Tribunal señaló que, con base en diversas sentencias que dictó al resolver amparos en revisión, los comprobantes fiscales son medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales, por lo que dejan 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, señalo que el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación relativo a la descripción del servicio o del bien cuyo uso o goce se otorgue, debe constar, por regla general, en el comprobante fiscal, para tener certeza respecto al mismo, pero excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal.

La propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reconoce que el concepto descripción del servicio, en la práctica resulta difícil de delimitar, ello derivado de lo omnicomprendido que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, incluso, la Segunda Sala señaló como ejemplo la prestación de un servicio el cual se señaló en el comprobante fiscal correspondiente proporcionando una idea general del mismo, siendo posible que sus pormenores se encuentren en un documento distinto para determinar qué lo integra y conocer los respectivos efectos fiscales en las contribuciones relevantes.

En consecuencia, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió un criterio jurisprudencial a través del cual interpretó la manera en que debe observarse un requisito formal como lo es aquel contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Concluyendo, que el requisito de la descripción del servicio debe estar contenido en el comprobante fiscal, así como sus pormenores, considerando la multiplicidad de actos que se pudieran derivar de ese concepto descrito, pudieran encontrarse en un documento distinto al comprobante, como lo es un contrato.

El criterio que se emitió y debía prevalecer con carácter de jurisprudencia es el siguiente:

"COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN. El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles

toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite."²

Capítulo II. Análisis doctrinal.

A. Definición de la obligación tributaria.

La obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que armonicen con el hecho generador de la contribución, el deber de otorgar parte de sus ingresos o ganancias para solventar el gasto público, de forma proporcional y equitativa como lo dispongan las leyes respectivas.

Es el deber jurídico que tienen los particulares que por sus circunstancias encuadran en una hipótesis normativa, para contribuir a sufragar las necesidades sociales, de tal forma que se cubran los diversos cometidos de la población en los aspectos: educativo, seguridad social, seguridad pública, defensa nacional, administración de justicia, construcción de obras públicas, así como para la prestación de otros servicios públicos que demande la sociedad.

Dicha obligación entraña un vínculo jurídico entre dos sujetos que son plenamente identificados en todas las normas tributarias, en observancia de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto es; se trata de un acreedor o sujeto activo de ese deber, que tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, ello en ejercicio de la autoridad que le confiere un precepto jurídico, y que está representado por la entidad política en quien radica la soberanía del Estado; y de un deudor o sujeto pasivo del tributo.

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

Existen tres sujetos activos conforme al marco constitucional mexicano, que son la Federación, las entidades federativas y los municipios; el deudor o sujeto pasivo de esa relación jurídica es la persona física o moral mexicana o extranjera cuya situación jurídica, coincide con el hecho generador del gravamen, que básicamente consiste en cualquier modificación positiva del patrimonio, y con esa circunstancia indiscutiblemente queda configurada la esencia de la obligación tributaria.

Para el tratadista Giuliani Fonrouge:

El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.

Conceptuando a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica-tributaria, estableciendo el centro motor del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indudable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse recursos pecuniarios.³

Manuel de Juano define a la obligación tributaria, de la siguiente manera:

Constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio.⁴

Doricela Mabarak asienta:

... no es suficiente que el Estado necesite recursos económicos para satisfacer gastos públicos, como tampoco lo será, el hecho de que, en un régimen jurídico determinado, el Estado expida mediante una ley la contribución que le dará derecho a cobrar las sumas de dinero que destinará a los mencionados gastos públicos, sino que también, y esto es muy importante, las contribuciones decretadas, deben dirigirse a las personas que tengan capacidad contributiva, el no hacerlo así, y aplicar leyes indiscriminadamente, sin reparar en la capacidad económica de los sujetos pasivos es caer en un régimen despótico e inconstitucional. Los conceptos de equidad y proporcionalidad adquieren aquí un significado muy importante para la legalidad de un sistema tributario determinado.

Define a la obligación tributaria, como el vínculo jurídico mediante el cual una persona llamada deudor, se encuentra constreñida a dar, hacer, no hacer o tolerar algo, en favor de otra persona llamada acreedor. En este concepto general se encuentran claramente ubicados los elementos de la obligación jurídica, como los

³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1997, volumen I, p. 349.

⁴ De Juano, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Rosario, Molachino, 1969, t. I, p. 244.

sujetos, el objeto y el vínculo jurídico. Por lo anterior, agrega que atento a lo expuesto, se pueden elaborar dos conceptos: el de la obligación fiscal, que es el género, y que abarca a todo tipo de formas de conducta que el sujeto pasivo o gobernado debe adoptar en favor del fisco o sujeto activo, y la obligación tributaria propiamente dicha, que es la especie, y consiste en la obligación de pago del tributo que debe hacer una persona llamada contribuyente, en favor del sujeto activo, llamado fisco.⁵

Por su lado Margáin Manautou define a la obligación tributaria, como:

El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.⁶

Al referirse al origen y contenido de la obligación impositiva Giannini dice:

La deuda impositiva surge, como es sabido cuando se produce la situación de hecho establecida por la ley como presupuesto de la imposición, y consta de dos elementos, a saber. Material: consistente en la configuración de las cosas o en el hecho, objetivamente considerados, a los que la ley vincula cada impuesto en particular, otro, personal, constituido por la relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo con aquel primer elemento para que nazca a su cargo la deuda impositiva... por lo tanto, incumbe exclusivamente al Legislador Tributario determinar con toda la precisión posible el presupuesto material y personal de los impuestos.⁷

Autores, como Leopoldo Rolando Arreola, agregan que la obligación en materia fiscal constituye un vínculo de carácter económico, entre la persona física o moral y el Estado, y solo agregaríamos a esta afirmación que las obligaciones pueden ser materiales o formales, y estas últimas no necesariamente implican contenido económico. Porque el fenómeno de la tributación puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diversos.⁸

Basta referir que existe la obligación de presentar declaraciones informativas, o incluso la propia declaración de impuestos, pero ésta, si es en ceros, es una obligación de carácter formal.

Cuando se hace referencia a obligaciones de carácter formal, éstas pueden derivar de un acto administrativo, por ejemplo, una revisión de expedición de comprobantes

⁵ Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, México, McGraw-Hill, 1995, pp. 129 y 130.

⁶ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1997, p. 226.

⁷ Giannini Achille, Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Traducción y Estudio preliminar de Fernando Sáinz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pp. 70 y 83.

⁸ *cfr.* Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª ed., México, Limusa, 2006, p. 92.

fiscales, incluso en nuestro sistema jurídico en el marco de la Coordinación Fiscal, podemos identificar que la obligación surge a partir de los convenios de colaboración administrativa, esto es, de la voluntad de dos diferentes niveles de gobierno se generan obligaciones para los contribuyentes.

El contenido de la norma puede ser abordado desde diferentes perspectivas, dependiendo de dónde surge y cuál es la fuente que le dio causa a lo que establece, restringe o permite. Esto solo puede ser identificable cuando se vincula el sujeto pasivo, llamado contribuyente, al supuesto normativo, ya que independientemente de los vínculos que pudieran establecerse con terceros y con el propio sujeto activo, lo que se evidencia es que, de actualizar el hecho imponible, surge un derecho y una obligación, que respectivamente exige el sujeto activo al sujeto pasivo.

Por tanto, la relación de lo que dispone el supuesto normativo genera lo que, a decir de Miguel de Jesús Alvarado y del Maestro Dino Jarach, es la ratio del tributo, dando pie entonces al nacimiento de la obligación tributaria, ya sea formal o material.⁹

B. Relación jurídico-tributaria.

La relación jurídico-tributaria, es el vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinararlo y exigirlo.

En efecto, ese vínculo nace cuando una norma jurídica, con carácter general, obligatorio e impersonal tipifica el hecho generador del tributo, y demás elementos del mismo para que se pueda conocer, interpretar, entender y cumplir esa prestación, es por eso que desde el momento en que el Estado estatuye la obligación contributiva está fincando la esencia de la relación jurídica-tributaria.

En esas condiciones cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho plasmadas en una norma tributaria, es comprensible tal relación jurídica entre un sujeto pasivo y un sujeto activo de la obligación en comento, el primero que debe aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público y el segundo que debe recaudar, administrar y en su caso exigir por la vía coactiva el entero de la referida obligación, ello en ejercicio de su autoridad que le marca la propia norma fiscal.

Al Estado como acreedor del tributo le compete vigilar y exigir el cumplimiento de los impuestos, derechos u otra clase de contribuciones, y al causante le corresponde el deber de pagar el adeudo respectivo cuando de hecho y por derecho se ha configurado la hipótesis normativa en la realidad social, y en caso de incumplimiento, morosidad o evasión del segundo, primero debe ejercitar el poder

⁹ *cfr.* Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad tributaria*, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, año III, número 8, julio de 1999, p. 32.

coactivo o sancionador para lograr forzosamente la recaudación de la contribución que corresponda.

El maestro Giuliani Fonrouge argumenta que:

El ejercicio del Poder Tributario tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o en cantidades de cosas si los tributos fueren en especie, lo que ha inducido a una parte de la doctrina a considerar que la obligación como centro del derecho tributario, siendo por esa razón lo que se ha dado en llamar vínculo jurídico de la obligación entre el acreedor y el deudor de una contribución.

La relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del Poder Tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y los contribuyentes o terceros, por otra.¹⁰

Una parte de la doctrina considera que la relación jurídica que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria, de contenido único y variado. Otro sector, en cambio, estima que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que por tanto ellas como las demás exigencias de orden legal integran un concepto más amplio; la relación jurídico-tributaria, de modo tal que ésta vendría a ser el género y aquella la especie.

Para Hensel, la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar, que es la obligación tributaria.

Con ella coexisten otras obligaciones accesorias que, en ciertos casos mantiene estrecha conexión con la relación obligatoria principal del derecho tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales, con lo cual se pone de manifiesto en su concepción, la vinculación estrecha del derecho tributario obligacional abstracto con el derecho tributario administrativo. En resumen, existe solamente una obligación de dar con obligaciones paralelas de tipo accesorio.

Blumenstein se refiere a la relación jurídico-tributaria como determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria) y, por otra parte, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes. En cuanto a las obligaciones que se imponen a terceras personas respecto al procedimiento de determinación.

Berliri sostiene, que en la categoría genérica de la relación jurídico-tributaria ubica como una de sus especies la obligación tributaria, que, a su juicio, en ciertos casos,

¹⁰ Giuliani, *op. cit.*, p. 353.

puede ser de hacer y no solamente de dar. Es decir que las considera obligaciones jurídicas y no de otra índole.¹¹

Probablemente se evitan equívocos aceptando el concepto genérico de la relación jurídico-tributaria, como comprensivo de todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria con la tradicional expresión obligación tributaria, sin innovaciones terminológicas, para el caso específico del deber de cumplir la prestación establecida por ley. Sobre esta cuestión Sergio Francisco de la Garza argumenta:

De la realización en la vida social del presupuesto de hecho está abstractamente establecido por la ley que hemos llamado el "hecho imponible", surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo, a esa relación la llamaremos, por su naturaleza, relación tributaria y a la obligación que implica, obligación tributaria principal o también obligación tributaria substantiva, por tener como contenido la presupuestación principal de dar, es decir, de pagar el tributo. Por otra parte, existen otras relaciones tributarias, que lo son no porque su contenido sea el pago de un tributo, sino porque teleológicamente están vinculadas con la relación tributaria principal, y cuyo contenido son prestaciones de hacer o de tolerar o abstenciones equivalentes a obligaciones de no hacer, cuyos presupuestos de hecho son distintos y a veces se encuentran directamente establecidos por la ley, y esas relaciones u obligaciones las llamaremos formales o procesales de índole tributario.

La relación tributaria substantiva principal es aquella por virtud de la cual el acreedor del tributo tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del mismo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie... La relación jurídica tributaria se establece como consecuencia de la realización del hecho imponible, entre el contribuyente, y el sujeto activo del tributo, por una parte, es el Estado en su condición de sujeto activo, por otra parte, el particular que es el sujeto pasivo. Pero en dicha relación tributaria el contribuyente y el Estado se hallan en una posición de igualdad, ambos se encuentran sujetos a la ley estando los derechos y obligaciones correspectivos indistintamente, sujetos al ordenamiento jurídico.

Las relaciones de carácter formal o administrativo que existen entre el fisco y el contribuyente, tienen diversos contenidos que consisten en prestaciones de hacer, de no hacer y de tolerar, y que se encuentran expresamente señaladas en la norma jurídica tributaria, mismas que serán

¹¹ Hensel, Blumenstein y Berliri, en Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1997, volumen I, pp. 345 y 347.

motivo de comentario en su oportunidad, al tratar el tema relativo a las obligaciones del acreedor y del deudor de una contribución.¹²

Por otro lado, sostiene Margáin Manautou que:

Es común encontrar tratadistas que, al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto a una y otra, definiéndola como la prestación en dinero o en especie, debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación¹³.

Sin embargo, es erróneo atribuirles el mismo significado por cuanto que son dos conceptos distintos.

En efecto, puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria.

Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra serie de obligaciones que serán cumplidas aun cuando la primera nunca llegue a coincidir con la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. Cuántas empresas o particulares clausuran su negocio al cabo de cinco o seis años de haber operado con pérdida en cada ejercicio fiscal y, por consiguiente, sin haber coincidido nunca en la situación prevista en la ley para que hubiese surgido a su cargo la obligación de tributar, en virtud de que jamás obtuvieron utilidad gravable.

Por otra parte, entre los contribuyentes con exención relativa y el Estado, existen relaciones tributarias y, sin embargo, mientras subsista la exención no surgirá la obligación de tributar.

La relación jurídica-tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley. Por obligación jurídica-tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.

Delgadillo Gutiérrez dice:

La relación jurídica-tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

¹² De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2001, p. 446.

¹³ Margáin, *ibid.*

A efecto de precisar y diferenciar lo que debemos entender por relación jurídica-tributaria y la obligación tributaria, es conveniente partir de la norma jurídica, que en sí y por sí no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista en ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentran ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia. Puede la norma, por ejemplo, prever la naturaleza de "contribuyentes" en todo sujeto que sea propietario o poseedor de bienes inmuebles, y mientras una persona no adquiere o posea un bien inmueble, es decir, mientras no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no les pueden ser imputadas.

Por tanto, respecto de esa persona no puede modificarse, transmitirse o extinguirse derechos y obligaciones, es decir, no habrá relación jurídica tributaria.

La relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico entre diversos sujetos, respecto al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

La obligación tributaria es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.¹⁴

Por lo tanto se puede entender que la obligación tributaria es el deber jurídico que tiene una persona física o moral de contribuir al gasto público cuando su situación individual encuadra en la hipótesis normativa que da nacimiento a un tributo y por lo tanto debe hacerlo de forma proporcional y equitativa como lo marque la norma jurídica, pues se trata de cumplir con una prestación de dar, de hacer, de respetar, consistente en enterar una cantidad específica en dinero o en especie al fisco para que el Estado pueda atender sus cometidos.

En cuanto a la relación jurídica-tributaria, lleva en su esencia un enlace entre dos personas, que es por un lado el gobierno, y por el otro un particular, y que tiene como finalidad cumplir el contenido de una disposición fiscal, ya sea de hacer, de no hacer o de tolerar, y que tiene que ver con el nacimiento, modificación, transmisión, extinción o liberación de una obligación tributaria, en donde no forzosamente se debe aportar una cantidad de dinero al fisco, pues esa relación simplemente puede configurarse al darse de alta o de baja un giro industrial, comercial o prestación de servicio, al presentar manifestaciones, avisos, el traslado o traspaso de un negocio, al demostrarle al fisco que se está exento del tributo.

Por lo tanto, la relación jurídico-tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie.

¹⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *op. cit.*, p. 89.

C. Nacimiento de la obligación tributaria.

Una vez establecida la obligación tributaria en la norma jurídica es visible en su contenido los hechos, actos u operaciones que le sirven de sustento para que las personas físicas y morales aporten una parte de su riqueza para sufragar el gasto público, al coincidir su situación personal con la hipótesis normativa respectiva; esto es, lo que se llama el hecho generador de la contribución.

Su nacimiento prácticamente está condicionado a que se produzcan en la realidad social las actividades industriales, comerciales, prestaciones de servicios, se obtengan las utilidades, ganancias, honorarios, premios, herencia, donaciones, permutas, se adquieran bienes, insumos, mercancías, servicios técnicos o asistenciales, se importen o exporten vehículos o bienes, asistencia técnica, marcas, patentes, se trate de tránsito por el territorio nacional de personas o cosas; cualquiera de dichos actos puede ser la circunstancia en que se sustente la configuración del comentado deber.

La producción y desarrollo de las diversas actividades económicas de la población son una prueba palpable del nacimiento del hecho generador del tributo, pues al percibirse una riqueza indiscutiblemente la persona física o moral que la detente queda obligada a contribuir al gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y una vez que ello ocurre, se debe cuidar el siguiente paso a seguir, que es la determinación y el entero del gravamen, para que logre su debida eficacia la obligación contributiva.

El autor Mario Pugliese señala que:

Para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere: la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo. Un hecho previsto en la norma jurídica como generador de la obligación en cuestión. No siempre existe en el Derecho Tributario la necesidad de que una norma legal se complemente con un acto administrativo que ordene el cumplimiento de la prestación; aun cuando se requiera ese acto, no podrá considerarse como elemento de la obligación fiscal, sólo será la ratificación y determinación en cantidad líquida del crédito fiscal, lo que es distinto de la existencia de la obligación tributaria originada con anterioridad desde el punto de vista legal.

Por lo tanto, el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquél en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación del pago del contribuyente.

Así las cosas, no es necesario que la autoridad fiscal emita una resolución expresa para que se propicie el nacimiento de una contribución, pues ella surge automáticamente al realizarse en la práctica económica o social la hipótesis legal, y posteriormente ya habrá en caso necesario, de que una autoridad competente emita un acto administrativo para determinar y exigir el monto del tributo.

En otras palabras, el hecho imponible o propiciador del gravamen es la circunstancia, acontecimiento, hecho u operación hipotéticamente establecida en una norma jurídica, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta o específica, es decir, se trata del hecho material que se verifica en la vida social y que actualiza la hipótesis normativa.¹⁵

Por su lado, Doricela Mabarak sostiene que:

Una vez que el Estado ha decretado mediante una ley, la vigencia de un tributo, se estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación.

El artículo 6º del Código Fiscal Federal de México establece al respecto que: Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Es decir, en el preciso momento en que una persona materialice o haga real la situación hipotética prevista por la ley fiscal estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago.

Por ejemplo, el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que están obligados al pago de este impuesto las personas que enajenen bienes. Por lo tanto; será suficiente que alguien enajene un bien, es decir, que realice la situación hipotética prevista por la disposición legal para que se dé nacimiento a la obligación fiscal que correrá a su cargo.

El nacimiento de la obligación fiscal es indudablemente el momento vital de la relación jurídica-fiscal, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, puede haber autoridades fiscales y pueden existir presuntos sujetos pasivos de la obligación, pero mientras no se materialice el hecho generador, es decir, no se realice la hipótesis legal, la obligación no habrá nacido y, por consiguiente, no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica.¹⁶

Arrijo Vizcaíno asienta:

El nacimiento del tributo tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable. Exactamente en ese sentido se pronuncia el invocado artículo 6º del Código Fiscal de la Federación cuando establece: Las contribuciones se causan: cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Algunos autores con razón denominan al momento de nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente, "hecho generador" o "hecho imponible". Así, Lucien Mehl señala: La existencia de la materia imponible no implica por sí misma por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto a provecho del tesoro no puede tomar nacimiento más que si ciertas condiciones se han realizado. El

¹⁵ Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Porrúa, 1976, pp. 245 a 253.

¹⁶ Mabarak, *op. cit.*, p. 152.

acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto.

El distinguido Magistrado del Tribunal Español de lo Contencioso Administrativo, Adolfo Carretero Pérez, afirma: El hecho imponible se define como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria; equivale, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo.

Es necesario insistir que el nacimiento del tributo constituye un momento por entero distinto del de su determinación en cantidad líquida. Así las cosas, la obligación contributiva nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable, independientemente de que en ese momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida.¹⁷

A su vez, Margáin Manautou sostiene que:

La obligación fiscal, se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de enajenación de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros, exportación e importación, los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etcétera.¹⁸

Quintana Valtierra y Rojas Yañez, dicen:

El presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia y hecho generador. Es definido por Sainz de Bujanda como el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria.

De la definición se sigue que el presupuesto de hecho es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo.¹⁹

Es importante el referir que pueden existir relaciones jurídico patrimoniales que en esencia no buscan recursos económicos sino sancionar, como son las multas, incluso existen las obligaciones de carácter formal que no entrañan una cuestión

¹⁷ Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*. México, Themis, 2000, pp. 91 y 92.

¹⁸ Margáin, *op cit.*, p. 256.

¹⁹ Quintanilla Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, México, 1977, pp. 92 y 93.

económica pero que es necesario cumplirlas. Por tanto, hablar de relación tributaria en sentido estricto conlleva un contenido económico, y en sentido amplio, contempla deberes formales, en donde no necesariamente se configura un crédito y una deuda tributaria.

Por ejemplo, la lista de requisitos contenidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación para los comprobantes fiscales, en específico la fracción V “descripción del servicio” que es el objeto del presente trabajo.

D. Determinación de la obligación tributaria.

La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco.

Significa comunicarle a la autoridad fiscal, cuál es el hecho, acto, operación o actividad generadora de una contribución, ya sea mediante señalamiento del monto de los ingresos o rentas percibidas, el valor de las cosas enajenadas, heredadas o permutadas, los bienes o servicios portados o exportados, para que con base en ello se aplique la cuota tarifa respectiva que permita calificar la porción de riqueza que debe aportarse al Estado para cubrir el gasto público.

Ello se refiere al momento en que debe concretizarse o materializarse la obligación contributiva, mediante la práctica de los balances respectivos, expresándose por escrito el valor de los bienes, cosas o servicios enajenados, presentando las declaraciones, manifestaciones o avisos a la autoridad tributaria para que se formule la liquidación del gravamen y se haga el pago correspondiente.

El fiscalista Sergio Francisco de la Garza argumenta que:

La determinación es un acto del sujeto pasivo por el que se reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una u otra vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.

De la anterior definición podrá advertirse que para nosotros la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo (por adeudo propio o por deuda ajena), como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria.

Agregando que para Giuliani Fonrouge y para Gazzo la determinación es "la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible", y "el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada

y responsable de tales elementos así como también, al acto administrativo que concretiza la constatación.

Jarach afirma que:

La determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables solidarios, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva.²⁰

Al explicar dicha cuestión Doricela Mabarak expresa que:

La determinación de la obligación fiscal, consistirá entonces en la serie de actos que tendrá que realizar el sujeto pasivo, y que consisten en asentar en el documento de la declaración los datos que exijan las autoridades fiscales, ya que en este caso se distinguen, señalan, y fijan los términos de la obligación. En esas condiciones, por determinación de una obligación fiscal debe entenderse la forma de conducta por medio de la cual se realizan las acciones tendientes a verificar: 1) Que la obligación ha nacido y, 2) Que se integran o se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento.

Debe precisarse sí los términos determinar y liquidar una obligación fiscal son equivalentes, o bien, sí son conceptos distintos. En algunas legislaciones fiscales extranjeras como la italiana, se utiliza el término *accertamento* para referirse a los actos de determinación y liquidación de una obligación tributaria, pero en otros idiomas y legislaciones, como en el caso de México, este vocablo no ha adoptado carta de naturalización; así las cosas, no son conceptos sinónimos, se complementa y ocurren en momentos diferentes.

Determinar una obligación fiscal significa constatar su nacimiento, y la reunión de todos los elementos materiales y formales que propicien su cumplimiento. Por liquidar una obligación fiscal debe entenderse el acto de realizar la operación o serie de operaciones aritméticas mediante las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo.

En resumen, el significado liquidar se restringe a la acción de realizar una operación aritmética para cuantificar el monto de la contribución, en cambio, la acción de determinar una obligación, que es previa a la liquidación, es la práctica de una serie de pasos que tienden a posibilitar la liquidación.

En una perspectiva legal, el Artículo 42 del CFF dispone que las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades pueden comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, incluso comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Sin embargo, a partir de lo que dispone el Artículo 6° del CFF, en su párrafo tercero, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones, salvo

²⁰ De la Garza, *op. cit.*, pp. 555 y 556.

disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deciden realizar la determinación, los contribuyentes están obligados a proporcionarle la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Esto es, nuestro sistema, en principio, contempla la autodeterminación, lo que implica que cada sujeto debe, en el momento en que encuadra en el supuesto normativo, cumplir, ya que ha nacido la obligación, por lo que ese sujeto pasivo debe dar cumplimiento a la misma; sin embargo, esto no siempre sucede, en algunos casos por negligencia o por desconocimiento o por el simple deseo de no cumplir, aunque ninguno de esos supuestos tiene justificación, son razones por las que es la propia autoridad quien debe verificar entonces su debido cumplimiento, ya que por disposición expresa de nuestra Carta Magna no es una cuestión volitiva, es una obligación del gobernado.

Es prudente señalar que la autoridad en el ejercicio de sus facultades puede verificar si el obligado cumple, y en caso contrario, se podrán determinar los créditos correspondientes, lo cual implica que, si bien es cierto que la obligación tributaria ya nació, ésta podrá hacerse exigible solo cuando esté expresada en cantidad líquida, además de haber sido notificada formalmente al contribuyente, esto es, de manera personal, de lo contrario, el acto estará viciado.

Solo en ese momento estaremos en presencia de la notificación del crédito fiscal, el cual cabe mencionar aún no es exigible por la autoridad, ya que resulta indispensable garantizar el derecho de audiencia al contribuyente, por tanto debemos esperar a que pague dicho crédito fiscal o, en su caso, lo impugne; entonces, solamente si ya transcurrió el plazo de 30 días se puede hacer exigible la obligación, incluso en contra de su voluntad, porque el derecho del acreedor le permite exigir pago de lo que tiene derecho a recibir, y si es necesario, con mecanismos coercitivos, como lo es el procedimiento administrativo de ejecución.

E. La potestad tributaria del Estado.

La potestad tributaria del Estado tiene tres fases; la primera, la del Establecimiento de la Contribución y corresponde a la decisión de los órganos legislativos, dentro de los límites de su competencia (federal, local o municipal), respecto de las contribuciones que habrán de cubrirse en cada uno de esos órdenes de gobierno; la segunda, la de Administración de las Contribuciones y; la tercera, la de la Asignación de las Contribuciones al Gasto Público se refiere a la decisión de destinar los ingresos que se obtengan por concepto de la misma, al ejercicio de ese gasto.

La segunda fase de la potestad tributaria del Estado, se realiza con base en un conjunto de preceptos cuyo fin es controlar el cumplimiento, por parte de los contribuyentes, de las obligaciones a su cargo, mismas que son la de pago de las contribuciones, que resulta fundamental en materia fiscal, así como las diversas de hacer, no hacer y tolerar; también pueden ser a cargo de las personas que tienen

relación con ellos, esta fase nos interesa particularmente pues en ella se incluye la emisión de comprobantes fiscales así como sus requisitos.

Ignacio Burgoa citado por Humberto Delgadillo justifica la potestad tributaria del Estado en el fenómeno de la autosuficiencia de la siguiente manera: “Aristóteles hablaba de ‘Autarquía’ que como menciona Jellineck, era “sinónimo de autosuficiencia”, es decir, implicaba la capacidad de un pueblo para bastarse a sí mismo y realizar sus fines sin ayuda y cooperación extraña”.²¹

De la cita anterior es posible deducir que Ignacio Burgoa considera de suma importancia el que un Pueblo cuente con los medios suficientes para cumplir sus propios fines, sin necesidad de depender de algún pueblo extraño para lo que se hizo necesario el Establecimiento de un poder del Estado por el que se pudiera lograr ese cometido.

A continuación, citaremos algunas definiciones de lo que es potestad tributaria del Estado:

Para Raúl Rodríguez Lobato²² la potestad tributaria del Estado es: “El poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos”. Entendiendo por contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley de manera unilateral y obligatoria a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley, también denominados tributos. El poder tributario determina este mismo autor:

Es exclusivo del Estado y éste lo ejerce en primer lugar , a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos, en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer a la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva ; y finalmente a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el Gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

De acuerdo con la definición proporcionada por Rodríguez Lobato citada es posible afirmar que la potestad tributaria del Estado es ejercida por los tres poderes: legislativo, ejecutivo y judicial, es decir, abarca desde el establecimiento de los tributos, la aplicación de la ley por parte de la Administración Pública en el momento de la recaudación y respecto del poder judicial al dirimir las controversias que se

²¹ Delgadillo, *op. cit.*, pp. 38-39.

²² Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2001. pp. 6-8.

suscitan por inconstitucionalidad de leyes, o inconstitucionalidad e ilegalidad de actos autoridad.

Asimismo, en esta definición se observan dos momentos de la actividad financiera del Estado: recaudación y erogación o aplicación al gasto público.

Miguel Váldez Villareal citado por Hugo Carrasco menciona: “La potestad es el poder jurídico de establecer contribuciones mediante ley, de aplicar en el caso y de asignar los bienes recaudados para expensar el gasto público”.²³

Miguel Váldez Villareal al igual que Rodríguez Lobato definen a la potestad tributaria considerando desde el establecimiento de los tributos, de aplicar la ley y de realizar la erogación, pero sin mencionar en ninguna forma al poder judicial.

Humberto Delgadillo²⁴, a diferencia de los dos autores antes mencionados, define a la potestad tributaria como: “Un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo... Este poder se concretiza y concluye con la emisión de la ley, en la cual, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditado para su debido cumplimiento”.

También hace una diferenciación entre potestad tributaria y competencia tributaria, entendida la primera como la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que en la segunda se refiere a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del estado, por lo que considera que las características de la potestad tributaria son las siguientes:

- Es inherente o connatural al Estado.
- Emanada de la norma suprema.
- Es ejercida por el poder legislativo.
- Facultad para imponer contribuciones mediante ley.

Humberto Delgadillo así considera que la potestad tributaria del Estado termina con el establecimiento de las contribuciones y entre sus características ésta emana de la soberanía del Estado, tal y como se había ya comentado, tiene fundamento constitucional y limitantes constitucionales que veremos posteriormente. En lo que comento sobre competencia tributaria si entrarían los otros dos poderes y no sólo el legislativo, ya que todos tienen algún tipo de competencia en materia tributaria. Para apoyar su criterio el autor mencionado realiza las siguientes citas:

A Jarach quien considera “La potestad tributaria se agota con la creación de la ley y que la actividad administradora de las contribuciones carece de la connotación de potestad en virtud de que no existe una relación de poder sino de sometimiento a la norma”,

²³ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford, México, 1999, p. 250.

²⁴ Delgadillo, *op. cit.*, pp. 39- 40.

tanto por parte del sujeto activo como por parte del sujeto pasivo en la obligación tributaria.

A Fonrouge nos dice que “el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cual se denomina competencia tributaria”.

La potestad tributaria es el poder del Estado de establecer contribuciones y corresponde al poder legislativo, mientras que la competencia tributaria si pueden ejercerla el poder ejecutivo al aplicar la ley, o a los órganos de este poder a los que se les establece competencia en esta materia, como puede ser la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a su órgano desconcentrado Servicio de Administración Tributaria.

Sergio Francisco de la Garza²⁵ de acuerdo con Sáinz de Bujanda define primeramente al poder o soberanía financiera y diferenciándola de la potestad o soberanía tributaria de la forma siguiente: “el poder o soberanía financiera es expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. En cambio, el poder o soberanía tributaria que se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos”.

Es importante diferenciar lo que es Poder o Soberanía Financiera de lo que es Potestad o Soberanía Tributaria, ya que la potestad tributaria del Estado como el poder que tiene el Estado para imponer contribuciones de manera unilateral y obligatoria, siguiendo para éstos los lineamientos constitucionales que para ello fija la Constitución como el que estas contribuciones estén establecidas en ley, es decir, corresponde al Poder Legislativo establecerlas.

F. Distribución de la potestad tributaria.

Resulta pertinente mencionar que la potestad tributaria de acuerdo con la Constitución Federal, en nuestro país puede ejercerse por los tres niveles de gobierno: Federación, Estados y Municipios, siguiendo los parámetros que la misma constitución establece.

Esto también se puede deducir de la Obligación que se establece en el artículo 31, fracción IV de contribuir para los gastos públicos tanto a la Federación, Estados y Municipios en donde se resida.

²⁵ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 2001, pp. 207 y 208.

Los principios²⁶ que se siguen en cuanto al ámbito de competencia que tienen los tres niveles de gobierno mencionados respecto de la potestad tributaria o facultad de establecer contribuciones son los siguientes:

1. Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos.
2. Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa de determinada materia a la federación.
3. Restricciones expresas a las potestades tributarias de los Estados.
4. Establecimiento de ciertas materias reservadas a los municipios.
5. Establecimiento de la posibilidad de que los Estados renuncien a su potestad tributaria a favor de la Federación, ingresando al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

El primer principio tiene su sustento en el artículo 73, fracción VII, y en el artículo 124²⁷, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El artículo 73 tan sólo dispone en su fracción VII, que el Congreso fijará las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, pero, no indica que esa facultad de imposición sea una facultad que explícitamente le corresponda a éste, con exclusión de la facultad de las legislaturas locales. Así sobre esta regla, por un lado, el gobierno federal, y por el otro, los estados de la República imponen con sus propios y personales criterios las contribuciones que estiman necesarias.²⁸

De lo anterior se desprende que la doble tributación si está permitida por la Constitución ya que por un lado y de acuerdo con el numeral 124 las facultades que expresamente se concedan a la federación no podrán ser ejercidas por los Estados, pero a su vez como el artículo 73 mencionado, en su fracción VII no se considera establezca facultades expresas a la Federación, ya que no encontramos en dicha fracción un enunciamiento específico, sino que es muy general, por consiguiente no se prohíbe a la Federación el establecer contribuciones, más que cuando si existan facultades expresas, por las que sólo el Congreso o la Federación puedan legislar, tal y como sucede en la fracción XXIX-A.

El segundo principio tiene su fundamento en los Artículos 73, fracción XXIX y 124 Constitucional, donde como habíamos dejado establecido si hay una lista de materias reservadas expresamente a la Federación, y por consiguiente no hay

²⁶ Estrada Rodríguez, José Guadalupe. *La inconstitucionalidad de las leyes fiscales*. Revista Vínculo Jurídico, Números 49-50, Enero – Junio, 2002, p.7.

²⁷ El artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a la letra dice: “Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios Federales se entienden reservadas a los Estados”.

²⁸ Carrasco, *op. cit.*, p. 252.

facultad de los estados para imponer contribuciones en dichas materias, es decir, existe una limitante a su potestad tributaria.

El tercer principio tiene su fundamento en los artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, así como 118 Constitucionales.

El cuarto principio se encuentra contenido en el artículo 115, fracción IV.

El quinto principio se da en los casos de Estados que tienen sujeción al Sistema de Coordinación Fiscal. Los Estados adheridos a este sistema renuncian a su potestad tributaria, en el caso de sus facultades impositivas concurrentes con la federación para así participar de los beneficios del sistema mencionado tales como los ingresos que obtienen de la federación bajo el mecanismo de las llamadas participaciones, tal y como se desprende de la Ley de Coordinación Fiscal.

Actualmente todas las entidades federativas, por medio de los convenios y la coordinación respectivos, se han integrado a dicho sistema para aliviar los problemas derivados de la concurrencia impositiva. Para reafirmar lo expresado hasta este momento sobre la distribución de la potestad tributaria Hugo Carrasco menciona:

El poder tributario federal y estatal no tiene delimitada la esfera de competencia en forma categórica y absoluta, ya que el texto constitucional, a través de sus diversas normas señala algunas atribuciones en materia impositiva de competencia exclusiva de la Federación, así como de la Hacienda Municipal y prohibiciones de los Estados. Al respecto, fuera de los campos exclusivos de la federación y de los municipios, aparece el fenómeno de la doble competencia tributaria.²⁹

Esto quiere decir que aun cuando existen ciertas restricciones al poder tributario de los Estados y Municipios, estas restricciones no son absolutas, se dejan abiertos ciertos campos sobre los que, sí pueden imponer contribuciones y así sufragar sus gastos o unirse en su caso, al Sistema de Coordinación Fiscal.

G. Límites constitucionales a la potestad tributaria.

Resulta pertinente mencionar que la potestad tributaria, como toda facultad o poder debe tener sus limitantes, en este caso las constitucionales, que son de las que se van a desprender las otras limitantes que se establezcan en las leyes federales como es el Código Fiscal de la Federación, o, al menos, éstas no deben contrariar a la fuente que les dio su origen.

²⁹ Carrasco, *op. cit.*, p. 250-251.

Estas limitantes sirven para llegar a considerar cuando una ley o acto de autoridad es inconstitucional, tal y como se expone a continuación:

Tanto los actos concretos de autoridad, como las leyes (en su sentido material), éstas como actos generales deben respetar y ceñirse al sistema de garantías individuales previsto por nuestra Carta Fundamental, pues de otra manera la afectación jurídica que se cause a un individuo particular basado en una disposición general contraria a la Constitución, violaría sus derechos fundamentales. Cuando un acto de autoridad contraviene los preceptos constitucionales, en cualquiera de sus modalidades, dicho acto autoritario tiene un vicio que lo hace inválido y ese vicio de validez, en la materia de garantías individuales, se denomina inconstitucionalidad.³⁰

Con base en lo antes expuesto, lo primero que una autoridad tiene que hacer al expedir una ley o acto es respetar los lineamientos constitucionales y en especial a los derechos humanos para que esa ley o acto, no tenga el vicio de la inconstitucionalidad, por lo que se puede desprender que la primera limitante que tienen las autoridades es la de los derechos humanos.

Además de tomar en consideración como limitante de autoridad a los derechos humanos, se debe contemplar la competencia que la misma debe poseer, al respecto, Estrada Rodríguez menciona lo siguiente:

El sistema constitucional mexicano en materia fiscal, se establece básicamente en dos aspectos o directrices, uno que determina una serie de derechos básicos que debe cumplir la legislación fiscal en cuanto a su contenido y que está regulada por una serie de garantías individuales; y otro que establece un sistema de competencias entre las autoridades federales, estatales y municipales en cuanto a la potestad tributaria que estas autoridades tienen en ciertos rubros o materias.³¹

Por lo tanto, cuando se expide una ley o un acto en materia fiscal, así como en otras materias, las autoridades deben observar las garantías del gobernado y deben contar con competencia para poder expedir esas leyes y actos, es decir, se debe fundamentar en la Constitución tal y como vimos, esa competencia para que el gobernado puede tener la seguridad que la autoridad está llevando a cabo un acto por la que se encuentra legitimada conforme a la ley.

Por su parte Hugo Carrasco citando a Miguel Valdés Villareal no sólo considera el aspecto legal en la potestad tributaria, sino otros aspectos fundamentales que le dan eficacia a esta potestad y de la siguiente manera comenta: "Potestad limitada

³⁰ Estrada, *op. cit.*, p. 5

³¹ *Ídem*, p. 6.

en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencias de la autoridad”³²

Entre los aspectos que se consideran como limitantes y que a su vez darán eficacia a esta potestad son la fuerza que tiene la existencia de la democracia en nuestro país, por medio de la cual el pueblo pueda tomar sus propias decisiones, y con esto elegir a sus gobernantes, que a su sano juicio, sean los más convenientes, en lo que constituye su soberanía, y, que el gobierno al aplicar la ley lo pueda hacer de una manera razonable tomando en cuenta todos los elementos que se consideren importantes para llegar a una buena resolución de un caso concreto, sin estimar en la resolución de estos casos, fuerzas, que a su criterio, sean más importantes que lo hagan soslayarse de esa ley. En los aspectos legales tenemos también la observancia de los derechos humanos y la competencia de la autoridad por medio de la división de poderes que rige en nuestra Constitución.

Al establecerse las contribuciones, además de la competencia de la autoridad, se deben contemplar otras, las que están contenidas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal y son las siguientes:

- Que la contribución se encuentre establecida y regulada en una ley.
- Que la contribución sea proporcional.
- Que la contribución sea equitativa.
- Que la contribución se destine al gasto público.

Estos requisitos han sido considerados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por tal motivo se puede pedir ante los tribunales federales que sean respetadas por medio del juicio de amparo correspondiente.

Raúl Rodríguez Lobato³³ ha considerado que el límite constitucional al poder tributario, está constituido por los principios constitucionales en ellas contenidos de legalidad, proporcionalidad y equidad, de generalidad, de igualdad, de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos, de irretroactividad de la ley, garantía de audiencia, derecho de petición y de no confiscación de bienes.

³² Carrasco, *op. cit.*, p. 249.

³³ Rodríguez, *op. cit.*, p. 42.

H. Principios constitucionales en materia tributaria.

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

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

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

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

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

- Principio de seguridad jurídica.
- Principio de legalidad
- Principio de proporcionalidad y equidad.
- Principio de destino al gasto público.

Adicional a estos principios, existen otros como:

- Principio de garantía de audiencia.
- Principio de irretroactividad de la ley.

I. Principio de seguridad jurídica.

Mario Álvarez³⁴ define a la seguridad jurídica como “un valor que el derecho genera y aporta a la sociedad. Esto es, la certeza o posibilidad de predicción con que cuenta el gobernado para saber que conductas son jurídicamente debidas”. El mismo autor comenta que este valor encuentra su polo contrario en la arbitrariedad (decisión caprichosa y absoluta) ya que “la autoridad tiene proscrito hacer u omitir lo que la norma no autoriza” que se traduce en una “decisión ajustada a derecho sometida y constreñida a los límites que señala la ley”. Así para él, en este principio

³⁴ Álvarez, *op. cit.*, p. 28.

deben existir dos situaciones básicas: “Un margen de acción a los gobernados y la certidumbre de que la acción de la autoridad tendrá límites”. A su vez con este valor se respeta la libertad de la sociedad y se sustenta la idea del Estado de Derecho.

El valor de seguridad jurídica se puede expresar en base a dos criterios: Margen de acción de la autoridad y Margen de acción a los gobernados. El primer criterio es debido a que este valor aporta tranquilidad o certidumbre a la sociedad por poder esta llegar a determinar cuándo pueden los gobernados ser afectados o no por un acto de autoridad y si ese acto es debido o no, en base a que ese acto debe tener una base legal con límites preestablecidos; El segundo criterio se basa en la libertad con que debe contar la sociedad, ya que el gobernado cuenta con derechos siempre y cuando respete los derechos de los demás y la ley para proteger estos derechos determina lo que serán considerados como actos ilícitos o delitos.

Este valor debe ser observado en el criterio de margen de acción que debe tener la autoridad en la instauración y aplicación de la figura del embargo precautorio que será analizada en el momento oportuno.

Del valor de seguridad jurídica que aporta el derecho deben haber sido originadas las garantías de seguridad jurídica, y así tenemos que desde el texto constitucional de 1824 “aparecen por vez primera los llamados derechos de seguridad jurídica de los gobernados, extendiéndose estos a los rubros de: la prohibición expresa de la irretroactividad, el derecho o garantía de audiencia y la estricta aplicación de la ley a las resoluciones de índole judicial”.³⁵

J. Principio de legalidad.

“La legalidad es un valor superior, más allá de ideologías o posturas políticas. Sin un profundo respeto a la ley en todas sus formas y acepciones, ninguna sociedad puede avanzar, porque ninguno de sus miembros tiene certidumbre respecto a lo que los otros, incluyendo el gobierno van a hacer”³⁶

El principio de legalidad va de la mano con el principio de certidumbre o certeza jurídica, ya que con un respeto a la ley, los gobernados pueden tener más certidumbre de que las autoridades actúen con base en ella, y no por medio de actos arbitrarios, soslayándose del sentido de la ley.

Humberto Delgadillo³⁷ considera que, en materia tributaria, esta garantía incluye dos aspectos: 1) Sobre el establecimiento de las contribuciones y 2) Sobre la

³⁵ Rosas, Jorge Diego. *et. al. Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1997, p. 18.

³⁶ Rubio, *et. al., op. cit.*, p. 9.

³⁷ Delgadillo, *op. cit.*, p. 53.

actuación de las autoridades. Conforme a lo anterior se observa que el principio de legalidad en nuestro sistema jurídico tiene dos enfoques, uno en cuanto a que la contribución sólo puede ser establecida mediante ley, contenido en el artículo 31, fracción IV de nuestra ley suprema y “puede anunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía de derecho penal, “*nullum tributum sine lege*”.³⁸ El otro enfoque se observa al aplicarse la ley por parte de las autoridades, por medio del cual todo acto de molestia, o cualquiera que sea la naturaleza del mismo debe estar fundado y motivado, tal y como se establece en el artículo 16 Constitucional, en específico la parte que nos interesa a la letra dice: “nadie puede ser molestado en su persona, , familia, domicilio y papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

El que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado hace referencia a que: “Se entiende por fundamentación que dicho acto debe basarse en una disposición normativa general y por motivación, el indicar que circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro de esa norma general”.³⁹

En relación con lo antes mencionado, la fundamentación es hacer referencia a los preceptos legales en los que está establecido el hecho imponible y, la motivación es la exposición de los hechos que cumplen las características necesarias, y por las que a consideración de la autoridad se encuadra en la hipótesis normativa establecida en la ley fiscal.

No solo es necesario que se establezca en ley la contribución, sino que también los elementos que ésta debe contener, tal y como se expondrá a continuación, todo esto con la finalidad de que la contribución pueda ser determinada y enterarla en la declaración correspondiente.

La garantía de legalidad tributaria se traduce no sólo en que la contribución debe estar contenida en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, sino que es preciso el que ostente con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga la certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público.⁴⁰

A su vez Luis Humberto Delgadillo⁴¹ afirma que “sólo la ley, formal y materialmente considerada, puede regular los elementos que integran las contribuciones y que son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”.

De lo antes citado, se observa el ya mencionado principio de certidumbre o certeza jurídica que conlleva el principio de legalidad en el establecimiento de los tributos, con todos y cada uno de los elementos que éstos deben contener, para que así los

³⁸ Rodríguez, *op. cit.*, p.43.

³⁹ Rosas, *op. cit.*, p. 35.

⁴⁰ Rosas, *op. cit.*, p. 29.

⁴¹ Delgadillo, *op. cit.*, p. 53.

contribuyentes puedan determinar cual será la obligación fiscal que deben satisfacer y que ésta no será determinada por medio de un acto arbitrario, sino con base en una ley. Al respecto y para confirmar lo dicho sobre el principio de certeza jurídica que debe observarse en el establecimiento de los impuestos, Arrijo Vizcaíno⁴² menciona lo siguiente:

El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad que debe satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él.

Cuando abordamos el significado del valor de seguridad jurídica se mencionó que éste es el que otorga certeza a los gobernados sobre el límite en el actuar de las autoridades, y, que dentro de las garantías de seguridad jurídica importantes, se encontraba el principio de legalidad, por consiguiente podemos afirmar que mientras haya un respeto a la garantía de legalidad, esto se traducirá a su vez, en observancia de la garantías de seguridad jurídica y viceversa.

Por lo tanto, es importante respetar el principio de seguridad jurídica, por medio de una regulación precisa de los elementos de las contribuciones, y en general del vínculo que debe existir entre los sujetos de la relación tributaria, para evitar dejar en estado de indefensión e inseguridad jurídica a los contribuyentes, violentando si esto sucede, el sistema normativo constitucional y en específico las garantías aplicables a la materia fiscal.

El principio de legalidad salvaguardado en la ley suprema, también está regulado en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 238, fracción II, donde se señala como una de las causales que traen como consecuencia la anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo, la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes y que afecten a la defensa del particular trascendiendo al sentido del fallo, incluyendo la ausencia de fundamentación y motivación.

⁴² Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 2000, p. 198.

K. Principio de proporcionalidad y equidad.

Estos principios están establecidos en el artículo 31, fracción IV Constitucional, Humberto Delgadillo⁴³ hace las consideraciones siguientes:

Proporcionalidad debe identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica que implica una idea más amplia de todos los elementos que participan en las condiciones económicas de las personas y que no necesariamente coincide con la posibilidad de participar en el sufragio de los gastos públicos. La equidad se identifica como el impacto del gravamen, que debe ser el mismo para todas las personas que se encuentran colocadas en la misma circunstancia contributiva.

Es decir, se debe identificar a la proporcionalidad con la capacidad contributiva del sujeto y no con la capacidad económica como se ha considerado en algunas ocasiones, ya que no hay similitudes en las últimas, considerando que aunque en ocasiones el contribuyente cuente con activo o mobiliario, necesarios para llevar a cabo su actividad, pudo no haber tenido una ganancia real o entrada a su patrimonio, por el que si tenga la posibilidad de contribuir y así ayudar a sufragar los gastos públicos. La equidad por su parte sólo debe aplicarse a las personas que se encuentren en una misma situación contributiva y no en personas con desigualdad de condiciones. Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴⁴ ha definido la equidad como la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos de un mismo tributo, es decir, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben tener una misma regulación.

Rodríguez Lobato⁴⁵ explica lo anterior considerando que “el principio de proporcionalidad y equidad se desdobra a su vez en otros dos principios, que le son complementarios y que resultan indispensables para lograr el ideal de justicia tributaria y que son el de generalidad y el de igualdad”, entendiendo el de generalidad en que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa prevista, ya que si no se estaría en presencia de una ley privativa prohibida por el Artículo 13 Constitucional. El principio de igualdad lo entiende como “que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias, y consecuentemente, tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”.

Como hay una prohibición constitucional sobre aplicación de leyes privativas, las leyes deben contar con el requisito de generalidad, a excepciones de grupos

⁴³ Delgadillo, *op. cit.*, p. 55.

⁴⁴ Proporcionalidad y Equidad Tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, Constitucional. Séptima Época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, parte SCJN, tesis 275, p. 256.

⁴⁵ Rodríguez, *op. cit.*, pp. 44 y 45.

especiales previstos por la propia Constitución como lo es el ejército que si cuentan con su propia ley, pero en materia fiscal, las mismas no puede existir, porque se estaría, en todo caso, violando el principio de proporcionalidad y equidad que, como ya mencionamos, son unos de los principios que deben cumplirse al fijarse o establecerse contribuciones, y en caso de que aún así existan leyes que vayan en contra de estos principios se tendría que ir al juicio de garantías, especial para estas situaciones de violación o contradicción a un precepto de la ley suprema.

Los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad representan una salvaguarda para los contribuyentes y, un límite al legislador cuando se aboca a establecer gravámenes de cualquier tipo y, que su cabal cumplimiento, así como a la debida fundamentación y motivación, traen consigo una verdadera justicia tributaria.⁴⁶

L. Principio de destino al gasto público.

El principio de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos, contenido también en el artículo 31, fracción IV de la ley suprema es de acuerdo como lo ha considerado la Suprema Corte de justicia de la Nación según la tesis de rubro:

CONTRIBUCIONES PARA CUBRIR EL PRESUPUESTO. FACULTAD
DEL CONGRESO PARA DECRETARLAS.⁴⁷

Ya que son consideradas “Una condición de validez constitucional de los tributos”.

Para que una ley fiscal sea constitucional tiene que cumplir con este requisito y a efecto de cumplirlo, lo que se recaude de las contribuciones establecidas en la ley de ingresos debe destinarse a sufragar los gastos públicos, y para saber que se entiende por gastos públicos, Sergio Francisco de la Garza⁴⁸ cita a Fraga quien considera que debe entenderse por tales: “ los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”. Por lo que recordaremos lo ya mencionado de que la potestad tributaria con que cuenta el Estado tuvo su origen y por lo tanto su justificación, en la necesidad de satisfacer dichos gastos.

⁴⁶ Rosas, *et. al.*, *op. cit.*, p. 28.

⁴⁷ Tesis 268872, *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, Volumen VI, Tercera Parte, página 136.

⁴⁸ De la Garza, *op. cit.*, p. 141.

M. Principio de garantía de audiencia.

La garantía de audiencia establece Raúl Rodríguez Lobato⁴⁹ ha sido definida por la Corte como un “derecho que tienen los particulares frente a autoridades administrativas y judiciales para que tengan oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes de ser éstos afectados”, es decir, que todo acto que se considere de afectación debe prever el procedimiento por medio del cual, se puedan oír los argumentos de la parte afectada, así como dejar que se aporten las pruebas necesarias que ayuden a esclarecer los hechos, que provocaron ese acto de afectación, ya que pueden haber sido considerados erróneamente por parte de la autoridad.

Relacionando esta garantía a la materia tributaria se expresa: “La garantía de audiencia con respecto a la materia tributaria es el derecho de ser oído previamente a un acto de privación o de molestia por parte de las autoridades fiscales”. El Poder Judicial Federal se ha pronunciado en que aun cuando existen ciertas excepciones, hay ciertas situaciones en que esta garantía debe respetarse como lo es el caso del desarrollo de una visita domiciliaria.⁵⁰

Al llevarse a cabo una visita se faculta a los inspectores en ciertos casos, a asegurar el interés fiscal, como en el caso de los artículos 145 y 41, fracción II del Código Fiscal de la Federación. “Se ha considerado que al no preverse la posibilidad de que el contribuyente visitado pueda ser oído en defensa legal, previamente al acto de molestia y de privación, dichas disposiciones contravienen expresamente lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional”⁵¹

En lo referente al establecimiento de las contribuciones, Hugo Carrasco señala que la Corte ha emitido el criterio de que en materia tributaria no es necesario que se cumpla con la garantía de previa audiencia ya que la naturaleza del impuesto es ser una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se debe otorgar en este aspecto es siempre posterior a la aplicación del impuesto, y basta con que se dé el derecho de combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, pero que si es necesario que los afectados sean oídos antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.⁵²

Es decir, que entre las excepciones que marca la Corte con respecto al otorgamiento de garantía de previa de audiencia, la encontramos en la potestad que tiene el estado de fijar contribuciones, por la potestad misma que le da el imperio de fijar estas contribuciones, además de ser necesarias para que el Estado cumpla con los fines públicos que tiene encomendados, pero todo esto señala la

⁴⁹ Rodríguez, *op. cit.*, p. 45.

⁵⁰ Rosas, *op cit.*, p. 33.

⁵¹ Rosas, *op cit.*, p. 34.

⁵² Carrasco, *op. cit.*, pp. 629 y 630.

corte no quiere decir que en un acto de afectación o de privación no se tenga que cumplir con dicha garantía.

N. Principio de irretroactividad de la ley.

El principio de irretroactividad de la ley “consiste en la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia”⁵³ y del artículo 14, primer párrafo de la Constitución a *contrario sensu* de lo que establece se puede deducir la excepción de que este principio sólo se puede aplicarse en beneficio del particular.

Para saber a quién está dirigida esta prohibición a efecto de saber quiénes serían autoridades responsables en algún amparo que pudiera suscitarse Sergio Francisco de la Garza expone lo siguiente: “En la irretroactividad de leyes la prohibición está dirigida no sólo al Poder Legislativo, para que no expida leyes retroactivas, sino también al Poder Ejecutivo para que no las aplique”⁵⁴, esto quiere decir que a contrario de lo que pudiera pensarse de la definición que se dio del principio de irretroactividad de la ley, la prohibición no sólo está dirigida a las autoridades que aplican las leyes, sino también como se dijo al poder legislativo para que no establezcan leyes que regulen hechos sucedidos en el pasado, y así con esta prohibición constitucional, se observa que las leyes que son expedidas por el poder legislativo deben regular siempre situaciones futuras para no dejar sin efectos los derechos adquiridos que constituyen un beneficio para el particular, ya que en este caso esas leyes si causarían un perjuicio.

Aplicando este principio a la materia fiscal nuestro máximo tribunal ha señalado que “los tributos se van generando de momento a momento y, por lo tanto, si en cierto lapso la ley que contiene la contribución se modifica y establece una tasa mayor, dicho impacto fiscal se produce a partir de la vigencia de la disposición legal reformada y, en consecuencia , no afecta ni lesiona derecho adquiridos en el pasado”, lo cual quiere decir que si un contribuyente estuviere tributando conforme a una tasa menor, por situaciones acaecidas en la vigencia de la anterior disposición y a la entrada en vigor de una nueva que estableciera una tasa mayor, ésta no aplicaría a aquellas situaciones por no ser éstas objeto de la nueva ley.

Al respecto y para esclarecer mejor como podemos determinar cuándo se está aplicando una ley fiscal de manera retroactiva en perjuicio de alguna persona,

⁵³ Rodríguez, *op. cit.*, p. 45.

⁵⁴ De la Garza, *op. cit.*, p. 301.

es notorio el punto de vista que nos da Humberto Delgadillo⁵⁵ sobre que “el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que sólo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó.

Por lo tanto, es posible decir que es necesario siempre el determinar la fecha de realización de los hechos por los que un contribuyente encuadro en la hipótesis normativa que dio origen a la obligación fiscal, y que mejor que esa fecha pueda ser demostrada para cualquier problema que sobre este tópico pudiera suscitarse. Humberto Delgadillo⁵⁶ hace destacar que el Código Fiscal de la Federación ha introducido este principio en su artículo 6, fracción I: Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

O. Elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones.

Las normas que tienen por objeto el control de las obligaciones a cargo del contribuyente, son el fundamento de los elementos instrumentales del cumplimiento de las contribuciones.

Estas normas están previstas en el Código Fiscal de la Federación, en su Reglamento, en la Resolución Miscelánea Fiscal y sus anexos, que se emite para regir en los diversos ejercicios fiscales,⁵⁷ aunque también las hay contenidas en otros ordenamientos, como, la Ley Federal de Derechos o el Código Aduanero.

Los reglamentos y las resoluciones que contienen disposiciones de carácter general o Resoluciones misceláneas, en los que se prevén las normas a aplicar, tratándose de dichos elementos, deben ser acordes necesariamente con la legislación fiscal; es decir, deben armonizar con ella y no contrariarla o ir más allá de lo que ésta establece, pues su finalidad es desarrollarla o precisarla, de tal forma que quienes tienen obligaciones fiscales, las puedan cumplir con adecuadamente y con desenvoltura.

En el establecimiento de los mencionados elementos instrumentales, que también son denominados elementos formales, el legislador, lo mismo que el titular del Poder Ejecutivo Federal y el jefe del Servicio de Administración Tributaria, en su desarrollo y precisión; el primero, en sus Reglamentos; y el segundo, en las resoluciones que contienen disposiciones de carácter general o Resoluciones misceláneas que emita,

⁵⁵ Delgadillo, *op. cit.*, p. 53.

⁵⁶ *Ídem.*

⁵⁷ Esta resolución es anual, la que estará en vigor en el año en curso (2022), se publica en el Diario Oficial de la Federación, a finales del año anterior (2021).

deben acatar el artículo 1o. constitucional⁵⁸; especialmente, en lo relativo a la garantía y respeto de los derechos fundamentales que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los Tratados Internacionales que el Estado mexicano ha firmado, reconocen a los contribuyentes y a las personas que tienen relación con ellos, en lo que sean aplicables a la materia fiscal.

Respecto a esos elementos instrumentales, que se traducen en obligaciones formales que se prevén en las leyes que emita el órgano legislativo, sea federal, local o municipal y pueden desarrollarse y ser complementadas por los Reglamentos y las Resoluciones generales que expidan los órganos competentes; el Poder Judicial de la Federación se pronunciado por medio de la jurisprudencia que cita a continuación:

CONTRIBUCIONES. LAS OBLIGACIONES FORMALES DESVINCULADAS DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AL NO ESTAR EXENTAS DE ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL, DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RAZONABILIDAD LEGISLATIVA, PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 1o., 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.⁵⁹

De conformidad con las tesis 1a. XCIX/2006(*) y 1a. XXXIV/2007(*), sustentadas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como con la jurisprudencia 2a./J. 183/2004(*), emitida por su Segunda Sala, los principios tributarios de proporcionalidad y equidad rigen tanto en el escrutinio de obligaciones sustantivas como en el de las formales, siempre que en esta última hipótesis repercutan directamente en la obligación sustantiva del impuesto, cuando ello se haga por una modificación en los elementos esenciales de la contribución, o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que altere la cantidad que legalmente hubiere correspondido cubrir por su concepto. Por el contrario, la constitucionalidad de las obligaciones exclusivamente formales o perimetrales a la obligación sustantiva no pueden analizarse a la luz de los citados principios

⁵⁸ Este artículo dispone en sus párrafos primero a tercero que: "En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece. / Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. / Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley".

⁵⁹ Tesis: XXVII.3o. J/26 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 17, Abril de 2015, Décima Época, Tomo II, página 1373.

tributarios, dado que no impactan en el pago del tributo; con todo, dicha limitante no exime a éstas del escrutinio constitucional por parte de los órganos del Poder Judicial de la Federación, pues en tal caso, como cualquier producción legislativa, las normas que contemplen obligaciones formales tributarias desvinculadas del núcleo del tributo (pago) podrán ser analizadas a la luz de los principios de legalidad y razonabilidad legislativa, que derivan de los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues sostener que la citada normatividad -dada su naturaleza- está exenta de control, implicaría impedir su impugnación en detrimento de los gobernados y de la regularidad constitucional.

La tesis anterior es concordante con la que se cita a continuación:⁶⁰

EQUIDAD TRIBUTARIA. SU ÁMBITO DE APLICACIÓN COMPRENDE DISPOSICIONES LEGALES QUE TRASCIENDEN AL MONTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PAGO, AUNQUE NO AFECTEN DIRECTAMENTE LA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.

El Tribunal en Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han sostenido que la garantía de equidad tributaria tutelada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implica que los sujetos de una misma contribución guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula el gravamen, esto es, la proyección de la citada garantía constitucional se ha circunscrito a un ámbito específico de aplicación, correspondiente a las actuaciones formal y materialmente legislativas, buscando que éstas generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustancial de la obligación tributaria -es decir, respectivamente, cuando ello se haga por una modificación en los elementos esenciales de la contribución, o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que altere la cantidad que legalmente hubiere correspondido cubrir- lo cual debe estar sujeto a control constitucional, bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria. Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como Tribunal Constitucional, ha pretendido que se otorgue plena vigencia a los principios tributarios establecidos por la Ley Fundamental, para lo cual no ha circunscrito su eficacia a las disposiciones legales que establecen gravámenes o que definen o modifican alguno de los elementos esenciales de la contribución, sino que progresivamente ha delimitado el contenido y alcance de las garantías tributarias, a fin de que también sean el parámetro al que se ajuste el legislador cuando sus actuaciones incidan en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, sea que ello ocurra con la

⁶⁰ Tesis: 1a. XXXIV/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 639.

delimitación -conceptual o cuantitativa- de dichos elementos esenciales de la contribución, mediante obligaciones formales que estén estrechamente vinculadas con la determinación de la deuda tributaria, o bien, a través del otorgamiento de algún beneficio que afecte la cantidad que será cubierta por concepto del tributo. Lo anterior es así, en virtud de que la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico, lo cual implica la disposición de recursos monetarios a favor del Estado por concepto de contribuciones; de ahí que en cualquier actuación legislativa que repercuta en la obligación tributaria sustantiva -el pago- los principios constitucionales en materia tributaria deben tener plena eficacia.

Nuestro Tribunal Constitucional, ha pretendido que se otorgue plena vigencia a los principios tributarios establecidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para lo cual no ha circunscrito su eficacia a las disposiciones legales que establecen gravámenes o que definen o modifican alguno de los elementos esenciales de la contribución, sino que progresivamente ha delimitado el contenido y alcance de las garantías tributarias, a fin de que también sean el parámetro al que se ajuste el legislador cuando sus actuaciones incidan en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, sea que ello ocurra:

- a) Con la delimitación conceptual o cuantitativa de dichos elementos esenciales de la contribución, mediante obligaciones formales que estén estrechamente vinculadas con la determinación de la deuda tributaria, o
- b) A través del otorgamiento de algún beneficio que afecte la cantidad que será cubierta por concepto del tributo.

Tratándose de "cualquier actuación legislativa que repercuta en la obligación tributaria sustantiva (el pago) los principios constitucionales en materia tributaria deben tener plena eficacia," porque la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico, lo cual implica la disposición de recursos monetarios a favor del Estado por concepto de contribuciones.

Deben estar sujetas a control constitucional, bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria, "las actuaciones formal y materialmente legislativas, que generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustancial de la obligación tributaria es decir, respectivamente, cuando ello se haga por una modificación en los elementos esenciales de la contribución, o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que altere la cantidad que legalmente hubiere correspondido cubrir."

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁶¹, ha resuelto por su parte, con la siguiente Tesis de Jurisprudencial:

EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS.

El cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal tiene un contenido económico que se traduce en el pago en dinero de las sumas que el poder público legislativamente determina por medio de una contribución, cuya cuantía impone al causante. En ese tenor, el principio de equidad tributaria previsto en la citada Norma Suprema está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, es decir, no sólo los referidos al sujeto, objeto, tasa y base, trascienden a la obligación esencial de pago, sino también algunas obligaciones formales, que no son simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa, ya que están estrechamente vinculadas con el núcleo del tributo (pago), siendo que en este supuesto igualmente rige a plenitud el citado principio de justicia fiscal.

Tratándose de la aplicación de las disposiciones, legales que regulan los elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones, así como de los reglamentos y las disposiciones generales que las desarrollan, las autoridades fiscales, además de respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes y garantizarlos, deben interpretarlas de conformidad con la Constitución y con los Tratados Internacionales, celebrados por el Estado mexicano, en materia de tales derechos, favoreciendo además, en todo tiempo a las personas con la protección más amplia, tanto a los contribuyentes como a las personas relacionadas con ellos.

Dicha protección, comprende a los contribuyentes y terceros señalados, sin interesar que se trate de personas físicas o morales, como lo resolvió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis jurisprudencial que se cita a continuación.

PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. ES APLICABLE RESPECTO DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS QUE SEAN TITULARES LAS PERSONAS MORALES⁶².

⁶¹ Tesis: 2a./J. 183/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, página 541

⁶² Tesis: P./J. 1/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 16, Marzo de 2015, Décima Época, Tomo I, página 117

El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al disponer que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en dicha Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, no prevé distinción alguna, por lo que debe interpretarse en el sentido de que comprende tanto a las personas físicas, como a las morales, las que gozarán de aquellos derechos en la medida en que resulten conformes con su naturaleza y fines. En consecuencia, el principio de interpretación más favorable a la persona, que como imperativo establece el párrafo segundo del citado precepto, es aplicable respecto de las normas relativas a los derechos humanos de los que gocen las personas morales, por lo que deberán interpretarse favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia, a condición de que no se trate de aquellos derechos cuyo contenido material sólo pueda ser disfrutado por las personas físicas, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto.

Con base en lo hasta ahora mencionado, es posible señalar que los elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones, son los medios legalmente establecidos para que en ejercicio de sus facultades, las autoridades puedan comprobar el exacto y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos obligados, determinar en su caso, las omisiones a su cargo, aplicar las sanciones que correspondan o promover ante otras autoridades competentes, la aplicación de las penas que correspondan a dicho incumplimiento.

Por tanto, el ejercicio de tales facultades, consiste en que las autoridades conozcan si los sujetos pasivos de las contribuciones y los terceros relacionados con ellos, han cumplido con las obligaciones fiscales a su cargo; tratándose de los primeros, la de pago y otras diversas que están vinculadas a éstas y respecto de los segundos, aquellas legalmente establecidas, también a cargo de los mismos.

El pago de la contribución es de tal trascendencia que se encuentra elevada a rango constitucional, al preverse en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como obligación de contribuir al gasto público. Este precepto, confiere por otra parte, potestad a los órganos del Estado, con base en su competencia, para exigir su cumplimiento, lo que deben hacer siempre, conforme a lo previsto en la ley, como el mismo lo señala.

De acuerdo con la clasificación de las obligaciones, por su objeto, el pago de la contribución, es una obligación de dar y es la fundamental en materia fiscal.

Sin embargo, vinculadas a ella existen otras, que, en términos de dicha clasificación, son de hacer, no hacer y tolerar.

Las obligaciones de hacer son aquellas, conforme a las que deben realizarse los actos que las normas señalan. Dentro de éstas, se encuentran, las de presentar declaraciones, inscribirse en los registros de contribuyentes, como lo es el Registro Federal de Contribuyentes y los padrones catastrales, llevar contabilidad, expedir

comprobantes sobre las operaciones o actos gravados que realicen los contribuyentes, presentar manifestaciones o avisos, tales como los relativos al cambio de domicilio, inicio o suspensión de actividades, llevar contabilidad, proporcionar informes, etcétera.

Las obligaciones de no hacer son aquellas, con las cuales debe omitirse la realización de los actos o conductas que las normas prohíben. Entre éstas se encuentran: las de no romper sellos en dispositivos de medición, o sea, en aparatos medidores, no alterar su funcionamiento, etcétera.

Las obligaciones de tolerar son aquellas, conforme a las que debe permitirse el ejercicio de sus facultades por parte de las autoridades. Tal es el caso de la práctica de visitas domiciliarias o del procedimiento administrativo de ejecución.

Además de preverse en el Código Fiscal de la Federación, las leyes que regulan las contribuciones federales, como son la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Ley Federal de Derechos, etc., establecen también, de manera específica, obligaciones que deben cumplir los sujetos pasivos de las mismas.

Esas obligaciones son los elementos instrumentales legalmente establecidos para el cumplimiento de la obligación de contribuir, mismos que como se ha señalado, han sido denominadas como obligaciones formales por el Poder Judicial Federal, las cuales con base en lo que ha sostenido en sus tesis, pueden clasificarse en las que repercuten directamente en la obligación sustantiva del impuesto (pago) y en las perimetrales o exclusivamente formales, tal como se menciona en la tesis que se cita a continuación:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SU ÁMBITO DE APLICACIÓN COMPRENDE DISPOSICIONES LEGALES QUE TRASCIENDEN AL MONTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PAGO, AUNQUE NO AFECTEN DIRECTAMENTE LA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.⁶³

El Tribunal en Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han sostenido que la garantía de equidad tributaria tutelada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implica que los sujetos de una misma contribución guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula el gravamen, esto es, la proyección de la citada garantía constitucional se ha circunscrito a un ámbito específico de aplicación, correspondiente a las actuaciones formal y materialmente legislativas, buscando que éstas generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustancial de la obligación tributaria -es decir, respectivamente, cuando ello se

⁶³Tesis: 1a. XXXIV/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 639

haga por una modificación en los elementos esenciales de la contribución, o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que altere la cantidad que legalmente hubiere correspondido cubrir- lo cual debe estar sujeto a control constitucional, bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria. Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como Tribunal Constitucional, ha pretendido que se otorgue plena vigencia a los principios tributarios establecidos por la Ley Fundamental, para lo cual no ha circunscrito su eficacia a las disposiciones legales que establecen gravámenes o que definen o modifican alguno de los elementos esenciales de la contribución, sino que progresivamente ha delimitado el contenido y alcance de las garantías tributarias, a fin de que también sean el parámetro al que se ajuste el legislador cuando sus actuaciones incidan en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, sea que ello ocurra con la delimitación -conceptual o cuantitativa- de dichos elementos esenciales de la contribución, mediante obligaciones formales que estén estrechamente vinculadas con la determinación de la deuda tributaria, o bien, a través del otorgamiento de algún beneficio que afecte la cantidad que será cubierta por concepto del tributo. Lo anterior es así, en virtud de que la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico, lo cual implica la disposición de recursos monetarios a favor del Estado por concepto de contribuciones; de ahí que en cualquier actuación legislativa que repercuta en la obligación tributaria sustantiva -el pago- los principios constitucionales en materia tributaria deben tener plena eficacia.

Las obligaciones formales que repercuten directamente en la obligación sustantiva modifican los elementos esenciales de la contribución o alteran la cantidad que legalmente hubiere correspondido cubrir, al establecer cualquier otra medida que altere la cantidad que legalmente hubiere correspondido pagar y por ende quedan sujetas al cumplimiento de los Principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, en materia impositiva.

Al no impactar en el pago del tributo, el establecimiento de las segundas, no queda sujeto a dichos principios, pero sí a los Principios de legalidad y razonabilidad legislativa, que derivan de los artículos 10, 14 y 16 de la CPEUM.

La limitante anterior, no exime de la obligación de cumplir, al establecerse las obligaciones formales, con los principios de legalidad y razonabilidad legislativa.

Cuando las obligaciones sean exclusivamente formales o perimetrales a la obligación sustantiva, su establecimiento no queda sujeto al cumplimiento de los principios de proporcionalidad y equidad y por tanto, el análisis de su constitucionalidad, no puede hacerse a la luz de los mismos, al no impactar en el pago del tributo.

El ejercicio de la función legislativa, en cuanto al establecimiento de normas reguladoras de los elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones no ha escapado a los avances tecnológicos que desde finales de los años ochenta del siglo XX, surgieron en el mundo.

Esos avances que han sido vertiginosos, se han traducido en el establecimiento en nuestro país, de normas referentes a dichos elementos, en las que se prevé; especialmente en el ámbito federal, la utilización de las tecnologías de la comunicación y la información; es decir, de los medios electrónicos, tanto en lo concerniente al ejercicio de sus facultades, por las autoridades, como al cumplimiento de las obligaciones que derivan de ellos y son a cargo de los sujetos pasivos de las contribuciones y en su caso, de los terceros relacionados con ellos.

Ejemplo de lo anterior, son las disposiciones que se establecieron en el "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación"⁶⁴ en materia del buzón tributario, contabilidad electrónica, comprobantes fiscales digitales, transferencia electrónica de fondos, registro federal de contribuyentes, revisiones electrónicas a los contribuyentes, etcétera.⁶⁵

Cabe mencionar que dicha reforma, provocó gran inquietud entre los contribuyentes, pues hubo quienes consideraron que las normas relativas a la contabilidad electrónica y a las revisiones electrónicas, los dejaban en estado de incertidumbre, lo que motivó que acudieran al Juicio de Amparo a impugnar los artículos del Código Fiscal de la Federación que los prevé, dichos amparos se han resuelto en el sentido de considerar que dichas normas, son constitucionales.

Con base en lo expuesto, podemos concluir que los elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones son los medios establecidos en los ordenamientos aplicables en materia fiscal, para que las autoridades competentes, se encuentren en aptitud de confirmar el cumplimiento de sus obligaciones, tanto por los sujetos pasivos de las contribuciones, como de los terceros relacionados con ellos.

Los elementos instrumentales que prevé la legislación fiscal, son administrados por las autoridades fiscales y se utilizan por éstas, en ejercicio de las funciones que les competen para controlar el cumplimiento de las obligaciones ya mencionadas, las cuales, en el ámbito federal, se prevén de manera genérica, en el Código Fiscal de la Federación.

Las leyes que regulan las contribuciones federales, como son la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Ley Federal de Derechos, etc., establecen por su

⁶⁴ Publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de diciembre de 2013.

⁶⁵ Dicho Decreto inició su vigencia el 1º, de enero de 2014, con las salvedades que en él se establecieron, como fue la relativa al buzón tributario, en relación con el que en la fracción VII, de su artículo segundo Transitorio, se previó que entraría en vigor únicamente para las personas morales a partir del 30 de junio de 2014 y que para las personas físicas, a partir del 1º de enero de 2015.

parte, de manera específica, obligaciones que deben cumplir los sujetos pasivos de las mismas.

La comprobación del cumplimiento de esas obligaciones y la emisión de resoluciones en los casos en los que no se hayan cumplido o se haya hecho de manera parcial o errónea, corresponde a las autoridades fiscales federales como lo es el Servicio de Administración Tributaria, la Comisión Nacional del Agua, el Instituto Mexicano del Seguro Social, etcétera.

Lo mismo sucede con la legislación fiscal de los Estados y de la Ciudad de México, así como con la municipal, en cuyos ordenamientos se prevén también elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones que regulan y obligaciones para los sujetos pasivos y los terceros relacionados con ellos.

Comentadas las bases jurídicas que de manera general constituyen el sustento de los elementos mencionados y las obligaciones que con base en ellos se generan, es necesario analizarlos en lo particular, partiendo de sus conceptos, requisitos, etcétera.

P. Expedición y conservación de comprobantes de los ingresos, actos y operaciones.

No es suficiente que las autoridades dispongan de un registro en el que se incluyan y les permita conocer los datos de identificación relativos a su ubicación y el tipo de actividades que realizan, entre otros, de los contribuyentes, como lo es el registro federal de contribuyentes, para que queden en aptitud de controlar y conocer el cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que es una de las finalidades del establecimiento de elementos instrumentales al efecto.

Justo por esta insuficiencia existe la obligación de los contribuyentes consistente en expedir, conservar comprobantes de los ingresos que obtengan, de los actos y operaciones que realicen y den lugar a su obtención. En su caso, a la realización de gastos para obtenerlos, cuestiones todas estas que sirven de base para el cálculo de las contribuciones a su cargo y la determinación, en las declaraciones que también deben presentar, así como de la cantidad que deben pagar.

La obligación de los contribuyentes, de expedir comprobantes sobre sus ingresos, actos, operaciones y su conservación, tiene por objeto la confirmación o demostración de que el registro de su contabilidad corresponde a actos u operaciones que fueron celebrados realmente; que las cantidades que mencionaron en las declaraciones presentadas, son las que realmente les corresponde cubrir o en su caso, deducir y que por tanto se han conducido con veracidad y exactitud.

El cumplimiento de dicha obligación es de suma trascendencia para los contribuyentes y las autoridades. Para los primeros, porque es un elemento fundamental e indispensable para que éstas estén en aptitud de conocer y confirmar que han dado cabal cumplimiento a su obligación de pago; evitando así cubrir

recargos, que se les impongan multas y se les obligue, en su caso, a cubrir gastos de ejecución y por supuesto, la presencia de las autoridades de manera recurrente en la realización de sus actividades aun cuando solo sea a través de los medios electrónicos, pues innegablemente, implica la existencia de una presión fiscal, que se torna innecesaria cuando los contribuyentes cumplen cabalmente con sus obligaciones de carácter fiscal.

En el caso de las autoridades, el acatamiento de esa obligación por parte de los contribuyentes es importante, porque les permite con base en el ejercicio de sus facultades de verificación, conocer las operaciones y actos gravados que realizan los contribuyentes, la cuantía de sus ingresos, la de los gastos realizados para obtenerlos y el régimen fiscal que les corresponde, para que en el caso de que dejen de cumplirse, esté en aptitud de determinar las contribuciones que se hubiesen omitido, salvaguardando así el interés fiscal de la Federación, en cuya preservación estamos interesados los mexicanos, ya que el cumplimiento puntual de la obligación de contribuir permite que las autoridades obtengan los ingresos que les corresponden jurídicamente y dispongan de ellos, para sufragar el gasto público.

El comprobante de ingresos, actos y operaciones es un documento, con base en el que el contribuyente demuestra o acredita ante la autoridad, cuando ésta lo requiera en ejercicio de sus facultades, cuáles son los actos u operaciones gravados que realiza, como son las actividades empresariales, las profesionales independientes y otras que impliquen la obtención de ingresos, con quien los efectúa y en qué fecha, su valor y los ingresos que obtiene. Este documento es el comprobante fiscal digital por internet (CFDI).

Pérez Chávez menciona lo siguiente al respecto: los comprobantes fiscales juegan un papel medular, pues constituyen la documentación comprobatoria de los ingresos que se perciben, así como de las adquisiciones de bienes y servicios. Es por la importancia que los comprobantes fiscales tienen en el marco tributario mexicano, que en las leyes y demás ordenamientos fiscales se contempla un gran número de disposiciones encaminadas a regularlos. Dicha regulación ha llegado a ser muy compleja, debido a la gran cantidad de requisitos que deben contener, así como las obligaciones que emanan de los mismos.⁶⁶

Un CFDI, es el documento digital que deben expedir y emitir a través de la página de Internet del SAT, los sujetos pasivos de las contribuciones y sus retenedores; los primeros, a fin de hacer constar los actos o actividades que realicen y los ingresos que perciban y los segundos, las retenciones que efectúen.

Dicho comprobante, se ha definido también como el "documento electrónico que cumple con los requisitos legales y reglamentariamente exigibles por el Sistema de

⁶⁶ Pérez Chávez, *El correcto manejo de los comprobantes fiscales*. Tax editores 2008

Administración Tributaria (SAT) y que garantiza, entre otras cosas, la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido".⁶⁷

Para poder expedir CFDI, los contribuyentes deben dar cumplimiento a las siguientes obligaciones:

Primera: Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

Segunda: Tramitar ante el SAT, su certificado para el uso del "sello digital", el cual puede ser uno solo y podrá utilizarse en todos los establecimientos o locales o bien uno para ser utilizado en cada uno de ellos.

La tramitación del certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada del solicitante.

Dicho sello, que debe utilizarse exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales, queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada, tiene por objeto, acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por Internet que expidan las personas físicas y morales.

Corresponde al SAT, establecer mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación.

El CFF, establece en la fracción IV de su artículo 29, el siguiente procedimiento para la expedición de los CFDI:

1. Deben remitirse previamente a su expedición, al SAT o a los proveedores de certificación autorizados, a través de los mecanismos digitales que el primero determine, mediante reglas de carácter general, para que uno u otro:

- a. Validen que reúne los requisitos que han quedado señalados.
- b. Le asignen número de folio.
- c. Incorporen el sello digital del SAT o el del proveedor, en su caso.

2. Una vez que se incorpore al CFDI el sello digital del SAT, o en su caso, el del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, los contribuyentes deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios

⁶⁷ DIGIFACT, en línea,

<http://www.digifact.com.mx/knowledgebase/index.php?View=entry&CategoryID=2&EntryID=50> ,
Fecha de consulta 16 de noviembre de 2022.

electrónicos que disponga el SAT, mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del CFDI y cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

Los contribuyentes deben cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el SAT, mediante reglas de carácter general; asimismo, podrán comprobar la autenticidad de los CFDI que reciban, consultando en la página de Internet del SAT, si el número de folio que los ampara fue autorizado al emisor y si al momento de su emisión, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

El CFDI es un documento elaborado por el contribuyente por medio de cualquier aplicación electrónica, el cual se envía enseguida, a un Proveedor Autorizado de Certificación (PAC), para que lo valide, a fin de poder otorgarle un folio y asignarle el Sello Digital del SAT (Certificación).⁶⁸

El CFDI, que es el producto resultante del proceso anterior, debe ser elaborado por el SAT o por proveedores certificados, los cuales deben estar autorizados por aquel y cumplir además con los estándares establecidos por el mismo en el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

El CFDI se contiene en un documento digital en formato XML que debe tener cuatro características esenciales:

Integridad: La información contenida en un CFDI no puede manipularse ni modificarse sin que se detecte.

Autenticidad: La identidad del emisor del comprobante puede verificarse a través de su Certificado de Sello Digital.

Único: Cada CFDI lleva registrado un identificador único otorgado por un PAC (Proveedor Autorizado de Certificación que lo convierte en único ante su destinatario y ante la Administración Tributaria.

Verificable: La persona que emite un CFDI no podrá negar haberlo hecho.⁶⁹

Antes de su expedición, deben remitirse al SAT o a los proveedores de certificación de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, para que validen el cumplimiento de sus requisitos, asignen el folio del comprobante fiscal digital e incorporen el sello digital correspondiente.

⁶⁸ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, en línea, http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/facturaelectronica/Documents/efdi/Emisioncorrecta.pdf., Fecha de consulta 16 de noviembre de 2022.

⁶⁹ EDICOM CONNECTING BUSINESS en línea, http://www.edicomgroup.com/es_MX/solutions/einvoicing/what_is.html., Fecha de consulta 16 de noviembre de 2022.

El sello digital queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada, se emite por el SAT debe establecer, mediante reglas de carácter general, los requisitos de control e identificación a que se sujetará su uso por los contribuyentes, a los que les permite acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por Internet que expidan las personas físicas y morales.

Su tramitación sólo puede efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante, para ser utilizado en todos sus establecimientos o locales o bien, uno para cada uno de ellos.

El SAT podrá, mediante dichas reglas, establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en ellas determine, a través de las que también podrá establecer las características de los comprobantes que servirán para amparar el transporte de mercancías.

De acuerdo con lo que establece el artículo 29 del CFF, las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones, tienen la obligación de conservar los CFDI que correspondan a tales operaciones.

Para cumplir con su obligación de conservar los CFDI, los terceros que realicen operaciones gravadas con los contribuyentes deben solicitar el CFDI correspondiente a la realización de esas operaciones.

Con la conservación de los CFDI se cumple una obligación fiscal, debe considerarse también que el hecho de conservarlos, por quienes realicen operaciones gravadas con los sujetos pasivos de las contribuciones, es tan trascendente como la expedición de los mismos por parte de estos.

Ello porque el CFDI se utilizará por el tercero que celebró la operación de que se trate con el contribuyente, para:

1. Demostrar que la celebró, con quién y cuándo la realizó, su cuantía y forma de pago; es decir, en efectivo o a crédito, en una sola exhibición o en plazos, dónde se realizó la operación, en qué cantidad, sobre qué clase de bienes, mercancías o servicios y si en el caso de los primeros hubo transmisión o solo se concedió su uso o goce; si los bienes materia de esa operación se produjeron en el país o son de procedencia extranjera.

2. Acreditar que le trasladaron contribuciones y cuál fue el importe de este traslado y en el caso de las que se hubiesen retenido cuál fue su monto, a quien se prestó el servicio personal subordinado, en qué consistió, su fecha, etcétera.

Es muy importante que los CFDI reúnan los requisitos legalmente establecidos y contengan todos los datos que se prevén en las disposiciones aplicables, pues cuando esto es así, el tercero que celebró la operación gravada con el contribuyente, queda en aptitud de:

Primero: Deducir la cantidad que ampare el comprobante y con base en esto, cubrir una cantidad menor, por ejemplo del ISR que le corresponda pagar, pues

regularmente, las cantidades que se cubren con motivo de la celebración de operaciones gravadas, se consideran como gastos, que pueden deducirse de los ingresos que se obtengan para conocer la utilidad, que es sobre la que en términos generales, se calcula el impuesto a pagar y deberá pagarse en menor cantidad en la medida en que se hagan más deducciones.

Segundo: Acreditar fiscalmente las cantidades que le hayan sido trasladadas, lo que también puede impactar en las cantidades a pagar, por concepto del IVA o del IEPS.

En su caso, solicitar la devolución de las que procedan por concepto de esas contribuciones, derecho que también se puede ejercer por las personas a las que se les hayan retenido contribuciones pues no debe perderse de vista que de acuerdo con lo que establece el artículo 22 del CFF, la devolución de cantidades pagadas indebidamente o la que proceda conforme a las leyes fiscales, solo se hará:

1. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate.
2. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución.
3. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Debe señalarse finalmente que, como lo prevé el artículo 29 del CFF, cuando los CFDI no reúnan algún requisito de los establecidos por los ordenamientos aplicables, no contengan alguno de los datos o los mismos se hayan incluido en ellos en forma distinta a la prevista en esos ordenamientos, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente las cantidades que amparen.

Q. Requisitos de los comprobantes fiscales.

Para el análisis de la tesis que da origen al presente trabajo, resulta de gran importancia recalcar que es obligatoria la emisión de comprobantes fiscales, tal como lo enuncia el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, cuyo primer párrafo se transcribe a continuación:

Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del

Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios, realicen pagos parciales o diferidos que liquidan saldos de comprobantes fiscales digitales por Internet, o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo. Los contribuyentes que exporten mercancías que no sean objeto de enajenación o cuya enajenación sea a título gratuito, deberán expedir el comprobante fiscal digital por Internet que ampare la operación.

Asimismo, resulta obligatorio hacer referencia al artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, pues contiene los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales en específico, la fracción V primer párrafo, que se transcribe a continuación:

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, estos datos se asentarán en los comprobantes fiscales digitales por Internet usando los catálogos incluidos en las especificaciones tecnológicas a que se refiere la fracción VI del artículo 29 de este Código.

También resulta relevante citar que el segundo párrafo después de la IX fracción del artículo 29 -A dice:

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

Por lo tanto, el hecho de no cumplir con el requisito específico contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, implica el no poder hacer la deducción correspondiente del comprobante fiscal que no cumpla con este requisito formal, lo que trasciende a la determinación de la base gravable.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 27 los requisitos que deben reunir las deducciones autorizadas, del cual se citan fracciones específicas que se desarrollarán posteriormente.

Artículo 27. 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 un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no excedan de \$2,000.00 y en el comprobante fiscal deberá constar la información del permiso vigente, expedido en los términos de la Ley de Hidrocarburos al proveedor del combustible y que, en su caso, dicho permiso no se encuentre suspendido, al momento de la expedición del comprobante fiscal.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros. Los pagos que se efectúen mediante cheque nominativo, deberán contener la clave en el registro federal de contribuyentes de quien lo expide, así como en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

XVIII. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VI de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley, y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales correspondientes. Además, la fecha de expedición de los comprobantes

fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Del artículo anteriormente citado, se desprenden los requisitos que debe reunir los conceptos cuya deducción esta autorizada en el título II “De las personas morales”

La fracción primera contempla el requisito de estricta indispensabilidad del concepto en cuestión para los fines de la actividad del contribuyente, el término de “estricta indispensabilidad” no está definido en la ley, por lo tanto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha delimitado su alcance mediante la siguiente tesis:

DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.⁷⁰

De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es

⁷⁰ Tesis: 1a. XXX/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 637.

recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que 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.

De esta tesis se entiende que el término “estrictamente indispensable” consiste en que el gasto que se pretende deducir debe estar estrechamente vinculado con la consecución del objeto social del contribuyente, es decir, que sea un gasto necesario para que los contribuyentes cumplan con sus actividades como personas morales y que se traduzca en un benéfico para ellos, que en caso de no realizarlo, se daría lugar a la consecuencia de suspender las actividades de la persona moral o disminuir sus beneficios.

La fracción III del artículo 27 de la ley de impuesto sobre la renta, establece otro requisito para la procedencia de la deducibilidad de una deducción autorizada que consiste en que estén amparadas en un comprobante fiscal.

Asimismo, la fracción XVIII del artículo que tratamos establece un requisito adicional que consista en que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la Ley del Impuesto sobre la Renta y que tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo mencionado, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración.

Por lo tanto, los requisitos mínimos para la procedencia de una deducción autorizada es que sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, así como que se encuentre soportada con un comprobante fiscal, que se podrá obtener a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, cuya emisión y requisitos que deben contener se encuentran regulados por los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, cabe mencionar que el artículo 29-A establece que las cantidades que estén amparadas en los comprobantes pero no cumplan con alguno de los requisitos contenidos en el mismo o en el artículo 29, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Relacionado con las anteriores disposiciones, para efectos del impuesto al valor agregado, se utiliza la figura del acreditamiento para determinar el impuesto a valor agregado a pagar por el contribuyente al fisco federal.

En este sentido el artículo primero de la ley de impuesto al valor en su penúltimo párrafo agregado señala lo siguiente:

Artículo 1o.-

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

De este párrafo descrito, se entiende que el contribuyente pagará en como contribución la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado, siempre que sea acreditables en los términos de la ley de la materia.

Por otra parte, el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su primero y segundo párrafo establece lo siguiente:

Artículo 4o.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Del artículo antes citado, se siguen las definiciones de dos conceptos, en primer lugar, el acreditamiento, que consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley el impuesto al valor agregado, la tasa que corresponda según el caso particular.

En segundo lugar, el impuesto acreditable que se define como el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el que hubiera pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Es el artículo 5 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en sus fracciones I y II, donde se establecen los requisitos mínimos que deberá reunir el impuesto al valor agregado para que sea acreditable:

Artículo 5o.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda 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. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto

sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Tratándose de importación de mercancías, el pedimento deberá estar a nombre del contribuyente y constar en éste el pago del impuesto al valor agregado correspondiente;

Adicionalmente a lo señalado en el párrafo anterior, cuando se trate de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, el contratante deberá verificar que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, asimismo, deberá obtener del contratista copia de la declaración del impuesto al valor agregado y del acuse de recibo del pago correspondiente al periodo en que el contratante efectuó el pago de la contraprestación y del impuesto al valor agregado que le fue trasladado. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, la cual deberá entregarse a más tardar el último día del mes siguiente a aquél en el que el contratante haya efectuado el pago de la contraprestación por el servicio recibido y el impuesto al valor agregado que se le haya trasladado. El contratante, en caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción en el plazo señalado, deberá presentar declaración complementaria en la cual disminuya los montos que hubiera acreditado por dicho concepto.

Del artículo antes citado, se obtienen los dos requisitos mínimos que debe reunir el impuesto al valor agregado para que sea acreditable.

El primero, en la parte que nos ocupa, hace referencia a que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas a la importación.

Continúa enunciando la fracción I del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que, para efectos de esa ley, se considera estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

Mientras que la fracción II del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece como requisito para que sea acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales.

Es por esto que para reconocer los efectos fiscales correspondientes a las cantidades amparadas en comprobantes fiscales, ya sea para su deducibilidad o acreditamiento para efectos de las contribuciones correspondientes, es indispensable que el comprobante contenga los requisitos que para tal efecto establece el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Suceso que se reitera con las disposiciones que para tal efecto establecen la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, preceptos que se encuentran estrechamente concatenados, pues los requisitos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta deben observarse para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en todo caso, para la procedencia de la deducción o acreditamiento de cantidades para la determinación de las respectivas contribuciones, debe existir el comprobante fiscal correspondiente que la soporte, cumpliendo los requisitos enunciados en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario, no se reconocerán dichos efectos fiscales.

Por lo tanto, tenemos que la procedencia de la deducción y acreditamiento de las cantidades amparadas en un comprobante, en última instancia, se encuentra subordinada a que dicho comprobante se apegue a lo establecido en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, consistente en una serie requisitos formales.

La fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, es de especial relevancia para el presente trabajo, pues da origen al objeto del mismo, contiene una obligación formal que debe contenerse en el comprobante fiscal.

Que, en caso de no cumplirse, implicará el no reconocimiento de los efectos fiscales respectivos a las cantidades amparadas en los comprobantes, ya sea para deducirlas, en caso del impuesto sobre la renta, o acreditarlas, en caso del impuesto al valor agregado.

En este orden de ideas, tenemos que el incumplimiento de dicho requisito formal tiene como consecuencia la imposibilidad de ejercer el derecho que le podría asistir al contribuyente de deducir o acreditar dicha cantidad, según sea el caso.

La forma es un elemento de validez de los actos jurídicos y adquiere relevancia en el ámbito del derecho civil. En este sentido, el doctrinario José Alfredo Domínguez ha señalado que más que forma, dicho elemento de validez debe ser designado como las formalidades de un negocio jurídico, pues ello implica la satisfacción de requisitos a observarse para que se lleve a cabo dicho negocio.⁷¹

Fausto Rico y Patricio Garza señalan que el estudio de la forma se refiere a la manera en la que la voluntad debe exteriorizarse para producir los efectos jurídicos

⁷¹ Domínguez, José Alfredo, *Derecho Civil, parte general, personas, cosas, negocio jurídico e invalidez*, México, Editorial Porrúa, 8ª ed, 2000, p. 619.

deseados, misma que debe ser manifestada de alguna manera, externándose de tal suerte que sea reconocida objetivamente.⁷²

La forma, señalan dichos doctrinarios es el aspecto externo de la voluntad del autor de un negocio jurídico, distinguiéndose así de la fase interna del acto volitivo.⁷³ Partiendo de lo anterior y para nuestro caso en específico, tenemos que la forma como elemento de validez de un acto jurídico atendiendo las disposiciones que conforman el derecho civil, representa la voluntad exteriorizada por las partes para generar los efectos jurídicos deseados y que reconocida de forma objetiva.

Para De Pina Vara una formalidad es el requisito de forma exigido para la validez de un acto jurídico, mientras que el formalista es una persona apegada con exageración a las fórmulas y tradiciones.⁷⁴

Por lo tanto, tenemos que la forma constituye un elemento de validez de los actos jurídicos que se traduce en la voluntad exteriorizada cuyo reconocimiento es manifiesto y podemos concluir que la atención excesiva a dichas formas representa formalismos.

Es importante mencionar que los formalismos prescritos en las disposiciones fiscales tienen el mismo alcance y trascendencia como un elemento de validez de un acto jurídico en términos de las disposiciones aplicables del derecho civil, pues su incumplimiento, para el caso que nos interesa, se traduce en el desconocimiento de los efectos fiscales correspondientes en términos de las disposiciones aplicables.

Ahora bien, es necesario aclarar si una obligación formal en materia fiscal es susceptible de ser interpretada, es decir, si el elemento rígido e inflexible que estatuye, pueda ser interpretado o si su aplicación es estricta de conformidad con lo establecido por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación dice:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Del artículo antes citado se entiende que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las

⁷² Rico Fausto, Garza Patricio, *Teoría General de las Obligaciones*, México, Editorial Porrúa, 2005, p. 139.

⁷³ *ibídem*.

⁷⁴ De Pina, Rafael, De Pina Vara Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, Editorial Porrúa, 13ª ed., 2008, p. 293.

que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta y por el resto de las otras disposiciones se aplicará cualquier método de interpretación jurídica.

Dicho precepto legal establece que se consideran como normas que establecen cargas a los particulares, las que hacen referencia al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Respecto a esto, Arturo De la Cueva señala que la interpretación en materia fiscal puede efectuarse dentro de las disposiciones que no establecen gravámenes tributarios, es decir, sobre el resto de las normas tributarias.⁷⁵

La aplicación estricta prevista en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación ha sido interpretada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación por medio de la siguiente jurisprudencia:

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN Estricta, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO. ⁷⁶

El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Con base en la tesis de jurisprudencia antes citada es posible afirmar que únicamente cuando los elementos esenciales del tributo, es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, deparen una incertidumbre sobre su significado, el intérprete puede acudir a los diversos métodos para conocer la intención verídica del legislador.

Por lo tanto, no hay lugar a duda en materia fiscal toda disposición puede ser interpretada mediante los métodos de interpretación de la norma jurídica existentes, a excepción de aquellas que establezcan cargas a los particulares, como lo son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Consecuentemente, podemos afirmar que las disposiciones que prevén obligaciones formales pueden ser interpretadas siempre y cuando no establezcan cargas a los particulares como aquellas que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

⁷⁵ De la Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 3ª ed., 2007, p.55.

⁷⁶ Tesis: 2a./J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XVI, Diciembre de 2002, página 238

En este orden de ideas, las obligaciones formales consistentes en los requisitos que los comprobantes fiscales deben contener, como lo es la “descripción del servicio” requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, son susceptibles de ser interpretadas a la luz de cualquier método de interpretación de la norma, aun y cuando hagan referencia a la deducción o acreditamiento de contribuciones, en tanto dicha circunstancia no se genera sólo con la emisión del comprobante fiscal, sino atendiendo a requisitos adicionales previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

R. Requisito consistente en “descripción del servicio”.

Como parte de los requisitos de contenido para los comprobantes fiscales que se prevén en el artículo 29-A, fracción V que a letra dice:

“La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen, estos datos se asentarán en los comprobantes fiscales digitales por Internet usando los catálogos incluidos en las especificaciones tecnológicas a que se refiere la fracción VI del artículo 29 de este Código.”⁷⁷

Para el caso que nos ocupa, específicamente la “descripción del servicio”, no se establece de forma expresa el nivel de detalle que dicha descripción implica, pues, ni el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco algún artículo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, ni alguna regla de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, ni tampoco alguna guía o pregunta frecuente, tampoco existe algún parámetro específico sobre los datos mínimos que dicha descripción debe incluir.

Ahora bien, resulta conveniente atender a lo dispuesto en el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal, el cual regula los aspectos técnicos relacionados con la emisión de los CFDIs, con la finalidad de inspeccionar si este Anexo pudiera aportar información respecto al nivel de detalle requerido al momento de hacer la descripción del servicio requerido en el comprobante fiscal.

El apartado A de la fracción I del Anexo 20⁷⁸ contempla que el contribuyente que emita CFDIs debe generarlos bajo cierto estándar, validando su forma y sintaxis en un archivo con extensión XML, siendo éste el único formato para poder representar y almacenar comprobantes de manera electrónica o digital. Por otra parte, el referido Anexo 20 prevé que el contribuyente debe sujetarse a las disposiciones fiscales

⁷⁷ Fracción V, artículo 29-A, Código Fiscal de la Federación.

⁷⁸ Anexo 20, *Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por internet.*, <http://omawww.sat.gob.mx/tramitesyservicios/Paginas/documentos/GuiaAnexo20.pdf>, Fecha de consulta 20 de noviembre de 2022.

vigentes y aplicar lo establecido en la Guía de llenado de los CFDIs que el Servicio de Administración Tributaria publica en su portal de Internet.

Ahora bien, en el apéndice 3 “clasificación de productos y servicios” del Anexo 20 se muestra un catálogo con la clasificación de productos y servicios, que los describe de forma general y otorga la opción , en caso de no encontrar alguna descripción que se adecue al servicio de forma general, de elegir la clave que más se aproxime a la descripción del servicio del contribuyente, cabe mencionar que estos datos no sustituyen a la descripción del servicio que registra cada contribuyente en sus comprobantes.

En la sección del Anexo 20 que describe qué debe incluir el nodo de “Concepto” de un CFDI, se establecen, entre otros, los siguientes atributos:

- a) Como atributo requerido, la clave del producto o del servicio amparado (ClaveProdServ), debiéndose utilizar alguna de las claves del catálogo de productos y servicios cuando el concepto respectivo efectivamente corresponda a alguna de éstas.
- b) Como atributo opcional, el número de parte o del identificador del producto o servicio respectivo (NoIdentificacion).
- c) Como atributo requerido, la descripción del bien o servicio correspondiente (Descripción), previéndose que su longitud mínima es de 1 carácter y su máxima de 1,000 caracteres.

Evidentemente el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal únicamente establece ciertos lineamientos técnicos que deben cumplir los CFDIs, estableciendo como un atributo requerido el que se incluya la descripción del servicio de que se trate, misma que no podrá exceder una longitud de 1,000 caracteres, sin que se proporcione mayor detalle sobre qué debe incluir dicha descripción dentro del CFDI.

Lo único que complementa la descripción del servicio es la inclusión de una clave (obligatoria) y/o de un identificador (opcional), lo que permite identificar el concepto general y homologado al que corresponde el bien o servicio respectivo. Conforme a todo lo antes expuesto, resulta ciertamente claro que ninguna disposición fiscal, regla miscelánea o anexo relativo, guía, pregunta, etc., establece de manera precisa y detallada qué debe contener la descripción del servicio prestado.

En lo que respecta a la autoridad fiscal, el hecho de que pretendiera cuestionar la validez de un comprobante fiscal porque a su parecer el mismo no incluye una descripción del servicio prestado, lo suficientemente nítida, con la finalidad de definir si el concepto amparado en el comprobante fiscal corresponde a una erogación estrictamente indispensable, que como consecuencia tendría el efecto de generar una deducción para efectos de impuesto sobre la renta y el acreditamiento para efectos de impuesto al valor agregado, siempre y cuando cumpliera con los demás requisitos, tanto de forma como de fondo que le sean aplicables, dejaría a los contribuyentes en un estado de inseguridad jurídica.

En el entendido de que la inseguridad jurídica hace referencia a la falta de seguridad jurídica, la seguridad jurídica ha sido considerada por Ribó⁷⁹ como la “garantía de promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad, sin congelar el ordenamiento y procurando que éste responda a la realidad social en cada momento”.

Por su parte, el maestro Burgoa⁸⁰ afirma: “Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente desde un punto de vista jurídico la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica”.

Asimismo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la base sobre la cual descansa el orden jurídico nacional, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

Por lo tanto, la Segunda Sala de dicha Suprema Corte ha establecido que la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo.

Así, los derechos de seguridad jurídica establecen los requisitos que deben observar las autoridades y/o servidores públicos en la aplicación de la ley, buscando impedir la transgresión de las normas aplicables al caso concreto. Por tanto, la actuación de la autoridad deberá estar fundada y motivada en todo momento, lo que permitirá amparar su actuación sin que se dé una violación a los derechos del gobernado.

Lo anterior implica que los derechos relativos a la seguridad jurídica cuentan con una relación intrínseca respecto al concepto de Estado de Derecho, pues los órganos públicos y sus representantes deben respetar la ley dentro de su funcionamiento y organización, pero, sobre todo, en su relación con el ciudadano.

Así, el principio de seguridad jurídica se encuentra íntimamente relacionado con el principio de legalidad, de tal forma que si no existe uno es prácticamente imposible

⁷⁹ Ribó, L., *Diccionario de Derecho*. México Casa Ed. Barcelona, 1991. p. 145.

⁸⁰ Burgoa, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. México Ed. Porrúa, 1996, p. 267.

la existencia del otro. Por tanto, ante la falta de regulación en las diversas disposiciones fiscales sobre qué debe contener la “descripción del servicio” a ser incluida en el CFDI respectivo, la autoridad fiscal no puede exigir un nivel de detalle adicional al que resulte esencial para transmitir la idea general.

Lo contrario generaría quedar en manos de la autoridad, a su entero arbitrio y discreción, determinar cuál es el detalle que tendría que contener cada comprobante fiscal en cada caso, pudiendo establecer un criterio distinto para cada situación en particular, en función a qué resulta más conveniente para dicha autoridad en uno y otro caso y sin ningún parámetro o fundamento objetivo más allá de lo señalado por la propia autoridad, sin que en momento alguno quede claro qué sería suficiente para tener por descrito el servicio respectivo.

La idea antes mencionada no modifica el hecho de que el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establezca que las cantidades que estén amparadas en CFDIs que no reúnan algún requisito, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente, ya que a fin de que la autoridad pueda concluir que un determinado requisito no fue cumplido, particularmente, en el caso de requisitos como el que nos ocupa, en todo momento debe allegarse precisamente de elementos objetivos que le permitan concluir que efectivamente tal o cual requisito no se cumplió, lo cual es muy distinto a hacer una determinación arbitraria, sobre todo en los casos en que el contribuyente sí incluyó una descripción general.

S. Conclusión.

Una vez terminado el análisis doctrinal, considero un acierto la reflexión realizada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la cual nace la ejecutoria que resolvió la contradicción de tesis 232/2017 y de la que derivó la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 46 (10a.) de rubro:

“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN”.

Pues la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hizo una interpretación de un requisito formal priorizando la cuestión sustantiva sobre la obligación formal, esto en aras de hacer más simple la emisión de los comprobantes fiscales, ya que existen múltiples conceptos que caben dentro del término “descripción del servicio” o en el bien cuyo uso o goce haya sido otorgado, según se trate.

Al indicar que la descripción del servicio debe estar delimitada por sus partes o propiedades en el comprobante fiscal como tal y que sus particularidades puedan delimitarse de forma específica en un documento distinto como puede ser un

contrato en donde se describa en qué consiste el servicio o el uso o goce del bien que ampara, para tener por cumplido la obligación formal prevista en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, me hace pensar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpreto privilegiando el fondo sobre la forma.

Dicha resolución tiene una estrecha relación con la exposición de motivos del Ejecutivo Federal que deparó en la reforma del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, atendiendo a que se busca simplificar la obligación de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales con los requisitos respectivos en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Es prudente recordar que el criterio con carácter de jurisprudencia que nos ocupa desestimó el criterio emitido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al emitir la tesis contendiente de rubro:

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

Es decir, el razonamiento del Tribunal Colegiado giró en torno a la certeza que depara un comprobante fiscal, así como a la formalidad de que en el comprobante fiscal se encuentre descrito el servicio prestado o el bien cuyo uso o goce fue otorgado con toda precisión y sin ambigüedad, en cumplimiento a los dispuesto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Pero no es posible hablar de una certeza o de una seguridad de que el servicio se haya prestado o de bien que se haya usado u otorgado, por el sólo hecho de tener a nuestra disposición un comprobante fiscal que cumple con los requisitos formales del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en específico la fracción V, que es la que nos ocupa en el presente trabajo.

De igual forma, resulta imposible considerar que por el hecho de que conste una descripción detallada del servicio que permita eliminar ambigüedades en el comprobante fiscal, exista la certeza de la estricta indispensabilidad para la realización de las actividades del contribuyente y, por lo tanto, el reconocimiento de los efectos fiscales consecuentes como lo es la deducibilidad para efectos de impuesto sobre la renta y el acreditamiento para efectos del impuesto al valor agregado.

La certeza de la existencia de una operación no puede ser reducida a un solo documento, en específico, al comprobante fiscal, pues resulta necesaria la adminiculación con otros medios de prueba para robustecer la existencia del concepto que ampara y brindar certeza sobre el servicio prestado o del bien cuyo

Por lo tanto concuerdo con el razonamiento del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito en las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016, mismo que fue recogido por la Segunda Sala de nuestro máximo tribunal pues considero que realmente se realizó una interpretación del requisito formal previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, privilegiando el fondo sobre la forma al observar el contenido del contrato que originó el concepto amparado en el comprobante fiscal para concluir que este último cumplió con el requisito formal que establece la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Acertadamente, el órgano jurisdiccional observó el acto jurídico del que derivó el concepto amparado en el comprobante fiscal para concluir que, en ese acto jurídico, plasmado en el contrato, se encuentra el detalle y lo que integra el servicio prestado, determinando que dicha circunstancia es suficiente, sin la necesidad de describir a detalle y de forma ilimitada, aunado de la multiplicidad de los servicios que pudieran comprenderse dentro del servicio prestado en el comprobante fiscal.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desestimó el razonamiento Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito pues no es posible advertir certeza otorgada por un comprobante fiscal respecto a la existencia del concepto que ampara, únicamente por el hecho de tener una descripción delimitada y detallada del mismo, pues lo correcto es atender el origen del acto jurídico previo a centrarse en el formalismo del detalle de la descripción del concepto.

Adicionalmente a los argumentos ya expuestos y apuntalando el criterio de jurisprudencia emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resulta relevante mencionar que en caso de existir una resolución en la que las autoridades fiscales pretendieran sostener que no se cumplió con el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, sería posible impugnarla por medio de la presentación de una demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa bajo la modalidad de juicio de resolución exclusiva de fondo.

En este sentido, ante una resolución por parte de la autoridad fiscalizadora pretendiera rechazar deducciones en materia de impuesto sobre la renta o acreditamientos en materia de impuesto al valor agregado, al excederse en sus facultades de revisión y considerar de manera arbitraria que un determinado CFDI no cumplió, desde su criterio, con el detalle suficiente en la descripción del servicio prestado, el juicio de resolución exclusiva de fondo pudiera ser la opción idónea para impugnar la ilegalidad de dicha resolución.

Pues la litis, en este caso se enfocaría en demostrar la procedencia de las operaciones realizadas por el contribuyente, haciendo énfasis en que, aun cuando la autoridad fiscal tuviera razón en cuanto a que la descripción del servicio incluida en el CFDI respectivo no hubiera sido lo suficientemente extensa para darle a dicha autoridad todos los elementos para concluir sobre la estricta indispensabilidad de la erogación efectuada, ello en ningún momento significaría que dichas operaciones no hubieran sido realizadas.

De tal forma que al enfocarse en el fondo del asunto, así como en la materialidad de las operaciones, en lugar de debatir sí se cumplieron ciertos requisitos formales o sí la documentación exhibida, es decir el comprobante fiscal y el contrato respectivo, fueron idóneos para acreditar la realización de dichas operaciones, el juicio de resolución exclusiva de fondo debería permitir la obtención de un resultado definitivo favorable a los intereses del contribuyente, aunque evidentemente sería necesario atender a las circunstancias del caso en concreto.

Conclusiones.

Considero que la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017 que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), objeto del presente trabajo, fue emitida atendiendo la transformación de nuestro orden jurídico nacional pues se privilegió el fondo sobre la forma, aunque el rubro de la jurisprudencia es incongruente con su texto.

Asimismo, considero que se ha comenzado a dar un rompimiento entre preponderancia a los formalismos por parte de las autoridades administrativas y jurisdiccionales, surgiendo un avance respecto a la interpretación de los formalismos legales.

Con base en este criterio de jurisprudencia podemos prever que los requisitos formales tenderán a dejar de ser obstáculos a favor de las autoridades que en la mayoría de las ocasiones son aprovechados por éstas en perjuicio de los contribuyentes que actúan de buena fe, de tal forma que se genera un incumplimiento de sus obligaciones o peor aún, se aumenta la base gravable, afectando a los contribuyentes.

El que la descripción o detalle adicional se pueda contener en un documento adicional como lo es el contrato, tiene sentido pues no es requisito de ley que un comprobante fiscal contenga, en la descripción del servicio, una descripción pormenorizada o detalle de tal forma que se acote la perfección el servicio, teniendo en cuenta la multiplicidad de actos o servicios que se pueden encuadra en este concepto.

Este documento adicional puede funcionar como un elemento auxiliar con la finalidad de entender la naturaleza de los servicios contratados, que puede ser múltiple, y así poder formar un criterio objetivo sobre la estricta indispensabilidad de los servicios contratados, por lo tanto al cumplir con el requisito contenido en la fracción V del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación adminiculado con documentos adicionales, y sujeto a que se cumplan el resto de los requisitos de forma y fondo aplicables, es procedente que se den los efectos fiscales pretendidos por el contribuyente, es decir la deducción y el acreditamiento.

El hecho de que diversas autoridades hayan pretendido dar valor excesivo al requisito formal de la descripción del servicio argumentando que el detalle del mismo era insuficiente o precario genero violaciones a los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes afectados, particularmente en los casos en que sí se había incluido una descripción suficientemente clara y concisa que permitía dilucidar el tipo de servicios que fueron prestados.

Es cierto que los comprobantes fiscales tienen mucha importancia, pero no deben ser tomados en cuenta como el único elemento a estimar para determinar la procedencia de un determinado efecto fiscal, pues resulta necesario verificar los demás requisitos fiscales que resulten aplicables.

Conforme a lo anterior, la tesis de jurisprudencia objeto del presente trabajo fue soportada a través de diversos argumentos como:

- a) El hecho de que el marco fiscal mexicano no especifica qué debe incluir la “descripción del servicio”.
- b) La acción de “describir” implica dar una idea general y no detallada.
- c) El documento adicional, aunque no prueba la estricta indispensabilidad, sí brinda claridad para entender el concepto reflejado en el comprobante fiscal respectivo.
- d) El alcance del término “descripción” no puede ser a discreción de la autoridad, ya que ello provocaría inseguridad jurídica.
- e) El hecho de que, ante una controversia con la autoridad, debiera prevalecer el fondo sobre la forma, tomando en cuenta la figura novedosa del juicio de resolución exclusiva de fondo.

El carácter de estrictamente indispensable no depende del grado de detalle que sobre el servicio prestado contenga el comprobante fiscal, más bien de la materialidad de la operación soportada en dicho comprobante fiscal y de su relación con las actividades llevadas a cabo por el contribuyente.

Asimismo, el pretender rechazar la deducibilidad de un gasto o el acreditamiento del impuesto al valor agregado, es indiscutiblemente desproporcional al hecho de que un determinado comprobante no contenga la descripción del servicio de forma tan detallada que satisfaga el criterio de la autoridad fiscal es un argumento endeble pues no existe una ley que especifique el nivel de detalle que se debe de tener.

En este sentido es que resulta acertado el criterio de jurisprudencia emitido por la corte, pues es fundamental que nuestros tribunales emitan sus resoluciones en estricto apego a las garantías previstas en nuestra Constitución Política, sin dejarse influir por el partido en turno, el clima político del país o las necesidades de recaudación.

Nuestro Máximo Tribunal advirtió la multiplicidad de los servicios que pudieran comprenderse y busco simplificar la expedición de los comprobantes fiscales en el sentido de que la descripción del servicio debe estar delimitada por sus partes o propiedades en el comprobante fiscal correspondiente y que sus pormenores puedan detallarse en un documento distinto como pudiera ser un contrato en donde se describa en qué consiste el servicio o el uso o goce del bien que ampara, para tener por cumplido la obligación formal prevista en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, esta situación nos habla de un Tribunal consciente de la complejidad de la realidad actual y de los diversos actos comerciales que pudieran celebrarse entre particulares.

Fuentes de consulta:

Bibliográficas.

- Álvarez Ledesma, Mario Ignacio. *Introducción al Derecho*. Porrúa, México, 1995.
- Arrijoa Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*. México, Themis, 2000.
- Burgoa, Ignacio, *Las Garantías Individuales*. México Ed. Porrúa, 1996.
- Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford, México, 1999.
- De la Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Editorial Porrúa, 3ª ed., 2007.
- De Juano, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Rosario, ed. Molachino, 1969, t. I
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2001.
- De Pina, Rafael, De Pina Vara Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, D.F, Editorial Porrúa, 13ª ed, 2008.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª ed., México, Limusa, 2006.
- Domínguez, José Alfredo, *Derecho Civil, parte general, personas, cosas, negocio jurídico e invalidez*, México, Editorial Porrúa, 8ª ed., 2000
- Giannini Achille, Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Traducción y Estudio preliminar de Fernando Sáinz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1997, volumen I.
- Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, México, Mcgraw-Hill, 1995.

- Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1997.
- Mendoza Vera, Blanca Alicia, *Derecho Fiscal I*, México, Porrúa, 2018, Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho. UNAM, Volumen 2.
- Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Porrúa, 1976.
- Quintanilla Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*; Editorial Trillas, México, 1977.
- Rico Fausto, Garza Patricio, *Teoría General de las Obligaciones*, México, D.F., Editorial Porrúa, 2005.
- Ribó, L., *Diccionario de Derecho*. México, Casa Ed. Barcelona, 1991.
- Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Oxford, México, 2001.
- Rosas, Jorge Diego. *et al. Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1997.
- Sánchez Gómez, Narciso., *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 8ª ed., 2001.

Cibergráficas.

- Anexo 20, Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por internet., <http://omawww.sat.gob.mx/tramitesyservicios/Paginas/documentos/GuiaAnexo20.pdf>
Fecha de consulta 20 de noviembre de 2022.
- EDICOM CONNECTING BUSINESS, en línea, http://www.edicomgroup.com/es_MX/solutions/einvoicing/what_is.html.
Fecha de consulta 16 de noviembre de 2022.
- Pérez Chávez, *El correcto manejo de los comprobantes fiscales*. Tax editores 2008 DIGIFACT, en línea, <http://www.digifact.com.mx/knowledgebase/index.php?View=entry&CategoryID=2&EntryID=50>

Fecha de consulta 16 de noviembre de 2022.

- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, en línea, <http://www.sat.gob.mx/informacionfiscal/facturaelectronica/Documents/efdi/Emissioncorrecta.pdf>.
Fecha de consulta 16 de noviembre de 2022.

Hemerográficas.

- Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad tributaria*, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, año III, número 8, julio de 1999.
- Estrada Rodríguez, José Guadalupe. *La inconstitucionalidad de las leyes fiscales*. Revista Vínculo Jurídico, Números 49-50, Enero – Junio, 2002.

Legisgráficas.

- Código Fiscal de la Federación.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2022.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado 2022.

Tesis.

- Tesis: 1a. XXXIV/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 639.
- Tesis: 1a. XXX/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 637.
- Tesis: 2a./J. 161/2017 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 50, Décima Época, Tomo I, Enero de 2018, página 355.
- Tesis: 2a./J. 183/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, página 541.

- Tesis: 2a./J. 133/2002, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, Diciembre de 2002, página 238
- Tesis: XXVII.3o. J/26 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 17, Décima Época, Tomo II, Abril de 2015, página 1373.
- Tesis: P./J. 1/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 16, Décima Época, Tomo I, Marzo de 2015, página 117.