



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

**RELEVANCIA FISCAL DEL DERECHO DE AUDIENCIA, IMPORTANCIA DE
LOS DOCUMENTOS DISTINTOS A LOS COMPROBANTES FISCALES,
CUANDO SE INICIAN FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y EN LOS
PROCESOS JURISDICCIONALES**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta la

Lic. Ana Fabiola Pérez Cerezo

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

AGRADECIMIENTOS

*“Si se siente gratitud y no se la expresa es
como envolver un regalo y no darlo”
William Arthur Ward¹*

A Dios, por jamás abandonarme.

A mi familia, por ser la motivación para
superarme.

A la Universidad Panamericana, por
enseñarme una nueva forma de ver al
derecho.

A mis maestros y compañeros por ser los
pilares que ayudaron en mi formación.

¹ Consultado de la página de internet: <https://frases.top/frases-agradecimiento/>

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO I. PRINCIPIOS DE SEGURIDAD Y LEGALIDAD JURÍDICA.....	5
SEGURIDAD JURÍDICA.....	6
LEGALIDAD JURÍDICA.....	7
LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA TRIBUTARIAS.....	8
CAPÍTULO II. IMPORTANCIA DE LA JURISPRUDENCIA 2a/J.161/2017.....	12
ANTECEDENTES.....	12
HECHOS RELEVANTES.....	18
IDEA GENERAL DEL SERVICIO, PARTES O PROPIEDADES, EXPRESIÓN EN EL COMPROBANTE.....	19
CONSTANCIA DE LA DESCRIPCIÓN EN EL COMPROBANTE FISCAL O EN DOCUMENTO DISTINTO.....	23
LITERALIDAD.....	28
PRINCIPIO PRO PERSONA.....	32
CAPÍTULO III. AUDIENCIA, DERECHO QUE GARANTIZA LA SEGURIDAD JURÍDICA.....	36
FACULTADES DE COMPROBACIÓN.....	46
CAPÍTULO IV. JUSTICIA, ACCESO A.....	50
PROCESOS JURISDICCIONALES.....	50
CONCLUSIONES.....	56
BIBLIOGRAFÍA.....	58

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como finalidad exponer la importancia del derecho de audiencia, reconocido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al pronunciarse sobre los alcances de la descripción prevista en la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

El documento se encuentra dividido en cuatro capítulos, además de un apartado de conclusiones y la bibliografía.

El primer capítulo concentra los fundamentos jurídicos sustentados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, los principios que respaldan la determinación judicial (seguridad jurídica y legalidad) y su interacción en materia fiscal.

En el segundo capítulo, se abordan los antecedentes de la jurisprudencia, los hechos relevantes de la tesis, tanto en su concepto general, como en materia tributaria y se estudian los efectos de la incorporación del principio *pro persona*, como un criterio adicional que pudo coadyuvar al momento del análisis jurídico.

El tercer capítulo refiere el tema medular del trabajo, que es el derecho de audiencia, los artículos donde se encuentra previsto, como se adminicula con las formalidades esenciales del procedimiento, la relevancia jurídica del mismo y como se aplica en caso de que se inicien facultades de comprobación en materia fiscal.

En el cuarto capítulo se concentra la reflexión relativa a este derecho al momento de presentar un recurso jurisdiccional y la opinión del autor sobre la importancia de la tesis.

Finalmente se exponen las conclusiones.

CAPÍTULO I. PRINCIPIOS DE SEGURIDAD Y LEGALIDAD JURÍDICA

Con fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nadie podrá ser privado de sus bienes, posesiones y derechos sin que medie juicio ante autoridad competente, con las leyes previamente preestablecidas y en las que se funde y motive la causa legal del procedimiento:

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

(...)

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

*Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, **sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.** En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.”² (Constitución)*

(Énfasis añadido)

De los artículos citados se desprenden los principios de: **legalidad y seguridad jurídica**, los cuales a juicio del Poder Judicial de la Federación, son derechos fundamentales cuyo cumplimiento se logra en la medida en que se respetan las normas:

*“que los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica reconocidos por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **se respetan por el legislador cuando las normas que facultan a las autoridades para actuar en determinado sentido encauzan el ámbito de esa actuación a fin de que, por un lado, el gobernado conozca cuál será la consecuencia jurídica de los actos que realice, y por otro, que el actuar de la respectiva autoridad se encuentre limitado, de manera que la posible afectación a la esfera jurídica de aquél no resulte caprichosa o arbitraria.**”³ (Segunda Sala, pág.793)*

(Énfasis añadido)

² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consultado el día 8 de junio de 2018 de la página de internet: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf

³ Tesis: 2a./J. 106/2017 (10a.), Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 45, agosto de 2017, Tomo II, pág. 793. **DERECHOS FUNDAMENTALES DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. SU CONTRAVENCIÓN NO PUEDE DERIVAR DE LA DISTINTA REGULACIÓN DE DOS SUPUESTOS JURÍDICOS ESENCIALMENTE DIFERENTES**

Por lo tanto, existirán legalidad y seguridad jurídica cuando el gobernando conozca las premisas y consecuencias jurídicas de sus actos y las autoridades ciñan su actuación a las normas, sin que su determinación sea caprichosa o arbitraria.

SEGURIDAD JURÍDICA

Sitlali Torruco Salcedo considera al principio de seguridad jurídica como un logro de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, cuyo propósito es:

*“dar certeza a los ciudadanos (aspecto positivo) y evitar a toda costa la arbitrariedad de las autoridades (aspecto negativo).”*⁴ (Torruco, pág. 26).

De forma positiva, la certeza es *“sinónimo de estabilidad del ordenamiento jurídico”*⁵ mientras que, en su aspecto negativo, la interdicción de la arbitrariedad refiere a:

*“evitar que las autoridades realicen conductas contrarias a derecho tanto en la creación de esta como en su aplicación”*⁶. (Torruco, pág. 27)

Por su parte, la Universidad Nacional Autónoma de México considera a la seguridad jurídica como:

*“Una expresión “en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del Estado de sus órganos, preservando la idea de la división de poderes como sujeción funcional a una serie de “reglas del juego”, con el objetivo de preservar la libertad de las personas que habitan en el propio Estado.” (UNAM, pág. 586)”*⁷

Finalmente Ramón Reyes Vera, establece que:

*“La seguridad jurídica ha sido considerada “como 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” (Reyes, pág. 95)”*⁸

Lo anteriormente citado es con el fin de esclarecer qué debemos entender por seguridad jurídica, pudiendo concluir lo siguiente:

⁴ Torruco Salcedo Sitlali, *Capítulo 2, Los Principios Constitucionales Tributarios*, México, Editorial Porrúa, Segunda Edición, 2008, pág., 26-28.

⁵ *Ídem*, Torruco, pág. 26

⁶ *Ídem*, Torruco, pág. 27

⁷ Universidad Nacional Autónoma de México, *Capítulo Cuarto, Los Derechos de Seguridad Jurídica*, consultado el día 11 de junio de 2018, de la página de internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1408/7.pdf>

⁸ Reyes Vera Ramón, (S.F), *“Los Derechos Humanos y la Seguridad Jurídica”*, consultado el día 11 de junio de 2018, de la página de internet: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/viewFile/23177/20706>

La **seguridad jurídica** es un derecho fundamental y un principio de derecho, cuya acepción positiva tiene como fin garantizar al gobernado el *conocimiento de las normas a fin de que nada le sea impuesto de libre albedrío por parte de una autoridad exactora*, y cuya acepción negativa *significa* generar límites a las autoridades, impidiendo que estas ejecuten actividades de *motu proprio*, restringiendo su actuación a lo legalmente establecido.

Entonces, existirá seguridad jurídica cuando: los gobernados conozcan la normativa aplicable y las autoridades no actúen fuera de la ley.

LEGALIDAD JURÍDICA

Por otra parte, el principio **de legalidad jurídica** consiste medularmente en que debe existir una ley en sentido formal y material que determine la actuación de los gobernados.

Para la Universidad Nacional Autónoma de México, el principio de legalidad significa:

*“de conformidad a la ley” “aquel en virtud del cual “los poderes públicos están sujetos a la ley” de tal forma que todos sus actos deben ser conforme a la ley, bajo pena de invalidez.”*⁹ (UNAM, pág. 117)

La Enciclopedia Jurídica denomina al principio de legalidad como:

*“Principio que rige todas las actuaciones de las Administraciones públicas sometiéndolas a la ley y al Derecho. Tiene una vinculación positiva en el sentido de que la Administración puede hacer sólo lo que le esté permitido por ley, y una vinculación negativa, en el sentido de que aquélla puede hacer todo lo que no esté prohibido por ley.”*¹⁰ (Enciclopedia, pág. 1)

En palabras de Sitali Torruco Salcedo:

“El principio de legalidad, considerado uno de los logros más importantes del Estado de Derecho, comprende en sí dos figuras jurídicas: el principio de legalidad administrativa, o también llamado preeminencia de la ley y la reserva de Ley. (...)

El principio de legalidad administrativa entraña que la Administrativa debe ceñir su actuar a lo que disponga la Ley. Para GARRIDO FALLA, supone, además, “el respeto absoluto en la producción de las normas administrativas al orden escalonado exigido por la jerarquía de las fuentes,

⁹ Universidad Nacional Autónoma de México, *El Principio de Legalidad*, consultado el día 11 de junio de 2018 de la página de internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/22/9.pdf>

¹⁰ Enciclopedia Jurídica, *Principio de Legalidad*, consultado el día 11 de junio de 2016, de la página de internet: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/principio-de-legalidad/principio-de-legalidad.htm>

y finalmente, la sumisión de los actos concretos de una autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general previamente dictadas (...)"

*"la reserva de Ley es una norma sobre la normación y sobre la producción normativa, lo que implica que nos encontramos ante un principio formal que está directamente relacionado con las fuentes del Derecho, consistiendo su principal función en delimitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la Ley"*¹¹ (Torruco, pág. 15-16)

Finalmente, Carlos Vidal Yee Romo, considera al principio de legalidad:

"La legalidad como principio y en su acepción jurídica más aceptada, establece que todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho vigente."

"demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho; más aún, todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades estatales debe tener su apoyo estricto en una norma legal, la cual a su vez, debe estar conforme a las disposiciones de forma y fondo consignados en la Constitución" (Vidal, pág. 1)¹²

De la lectura que al efecto se realice a los conceptos citados, se puede desprender que el principio de legalidad es la premisa sobre la cual se erige el estado de derecho, cuando existe una norma y el actuar de los sujetos se constriñe a ella.

Independientemente de lo anterior, involucra dos aspectos importantes, la reserva de ley y la legalidad administrativa, cuyas vertientes establecen que: habrá aspectos que sólo las normas podrán regular y que las autoridades habrán de respetar lo prestablecido por la norma.

En consecuencia, el **principio de legalidad** es un derecho y un principio general de derecho que garantiza que sea la ley y ningún otro dispositivo el que concentre las consecuencias de derecho, con lo cual, el gobernado obtiene certeza jurídica.

LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA TRIBUTARIAS

Toda vez que analizaremos una tesis de rubro tributario, resulta indispensable desprender los alcances que los principios de legalidad y seguridad sostienen en el mencionado aspecto.

¹¹ *Op, cit.* Torruco, pág. 15-16.

¹² Yee Romo Carlos Vidal, *Principio de Legalidad; hacía una cultura de respeto al orden jurídico vigente*, consultado el día 11 de junio de 2018, de la página de internet: <http://ordenjuridico.gob.mx/Congreso/pdf/65.pdf>

Respecto de la **legalidad tributaria**, el Poder Judicial a través de la tesis: LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY estableció:

“(…)

Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es **útil acudir al de la reserva de ley**, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. **Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse;**

(…) Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.”¹³ (Pleno, pág. 78)

(Énfasis añadido)

Por consiguiente, el principio de legalidad tributaria se perfecciona cuando existe reserva de ley sobre los elementos esenciales, permitiendo que los demás aspectos sean regulados a través de otros dispositivos. Dicho principio se refleja en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que establece:

¹³ P. CXLVIII/97, Pleno, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, pág. 78. LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

“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. (...)”¹⁴ (Código Fiscal, pág. 3)
(Énfasis añadido)

De donde resulta que todo lo que involucre al sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, época de pago, sanciones, excepciones e infracciones, debe estar expresamente señalado en la norma.

Con ello, se garantiza que ningún elemento esencial puede imponerse a los gobernados sin que lo establezca previamente una ley que emane del poder legislativo, quien determinará las cargas fiscales que los particulares, deben soportar, impidiendo que éstas, queden al margen de la arbitrariedad de las autoridades exactoras, limitando los alcances y estableciendo las premisas y consecuencias de derecho.

Por cuanto hace a la **seguridad jurídica tributaria**, la Corte a través de la tesis **SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE** estableció que:

“(...) el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

(...)

Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no

¹⁴ Op, cit. Código Fiscal de la Federación, pág. 3.

exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho"¹⁵
(Primera Sala, pág. 437)
(Énfasis añadido)

Por lo tanto, existirá seguridad jurídica en materia tributaria cuando la ley sea un instrumento que garantice un trato igual a todos y sea el límite a las arbitrariedades de los órganos del Estado, por lo cual la certeza en el derecho, la estabilidad en el ordenamiento y la certidumbre sobre los remedios jurídicos garantizan que exista un trato igual ante la ley, y con ello, el gobernado no caiga en incertidumbre.

¹⁵ Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, enero de 2013, Tomo 1, pág. 437. *SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE*

CAPÍTULO II. IMPORTANCIA DE LA JURISPRUDENCIA 2A/J.161/2017

*“La justicia es la reina de las virtudes republicanas y con ella se sostiene la igualdad y la libertad”
Simón Bolívar¹⁶*

ANTECEDENTES

El viernes 12 de enero de 2018 se publicó en el Semanario Judicial de la Federación, la Jurisprudencia con 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.**

Dicho criterio surgió por la contradicción de tesis sustentada entre los Tribunales Colegiados, TERCERO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO y SEGUNDO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

La discrepancia versó sobre la diferencia de interpretación, en específico, **cómo** se cumplía el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

Es decir, **si la descripción del servicio** previsto en dicha porción normativa **debía constar en el comprobante fiscal o era susceptible de detallarse en un documento distinto**. Al respecto, el Código Fiscal establece que:

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

(...)

*V.- Cantidad y clase de mercancías o **descripción del servicio** que amparen.”¹⁷ (Código Fiscal, pág. 37)*

(Énfasis añadido)

El Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito sostuvo en su resolución, que las facturas que se exhibieron como comprobantes fiscales, *debían ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivaban*, concluyendo

¹⁶ Frases célebres, consultado el día 7 de junio de 2018 de la página de internet: https://www.google.com.mx/search?q=Frases+de+justicia&rlz=1C1GGRV_enMX785MX785&source=lnms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwj1k4KbnMLbAhUSWa0KHZbRD0AQ_AUICigB&biw=667&bih=635#imgrc=4idFAyenC1mK2M:

¹⁷ Código Fiscal de la Federación 2008, pág.37.

que no existía justificación legal, para que la autoridad fiscal rechazara las deducciones solicitadas.

Determinó que con fundamento en el artículo 31, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, se reconocía la posibilidad de deducir o acreditar (en los casos de ISR) conforme a la real capacidad contributiva.

Estableció que no todos los gastos son deducibles o acreditables, pues en un principio deben justificar ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente; por tal razón, la “descripción del servicio” previsto en el dispositivo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, **debía ser lo suficientemente clara para que se permitiera establecer si la erogación realizada era estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente**, pues en caso contrario, no sería deducible.

En ese contexto, consideró infundado el agravio de la autoridad que indicaba que no eran deducibles los gastos que amparaban las facturas, porque las mismas describían únicamente “servicio de almacenaje” y otras “almacenaje” siendo que para que se cumpliera la descripción prevista en la legislación, debían comprender los servicios completos: supervisión, control y administración de las mercancías.

No obstante lo anterior, se había ofrecido el contrato de prestación de servicios con fecha 1 de enero de 2008 que celebró el contribuyente con otra persona moral, en el que se especificaba el objeto del contrato.

En este último, el servicio de almacenaje que le fue prestado a la quejosa, no se limitó a un lugar físico en donde se resguardaran los bienes, sino que se extendió en proporcionar personal experto en el manejo y resguardo de los mismos, sobre los **cuales la contribuyente percibió ingresos**; por lo que era posible desprender que las facturas correspondían con la prestación de dichos servicios profesionales.

Por su parte, el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, sostuvo en esencia que la descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos a favor de la quejosa eran genéricos y en consecuencia, resultaban insuficientes para comprobar a que se referían los mismos (*mano de obra de calidad, mano de obra de Apodaca, mano de obra de torno y mano de obra Cerralvo*).

Consideraba que la descripción de los servicios prestados debía realizarse en el comprobante fiscal y no en un documento distinto.

A fin de soportar su determinación, el Segundo Tribunal Colegiado, consideró que el criterio interpretativo previsto en la tesis aislada 1a CLXXX/2013 (10a.), (8) le era aplicable al caso, **pues si bien se trataba de un supuesto diverso en el que se interpretó el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación** vigente en 2004, resultaba relevante que se constreñía a los interesados a deducir o acreditar con

base en los comprobantes fiscales, en donde se debía: comprobar la autenticidad consultando la página del Servicio de Administración Tributaria, el folio y si al momento de la emisión, el certificado amparaba el sello digital (considerando en su analogía que el artículo 29-A del ordenamiento analizado mantiene una redacción esencial en los mismos términos).

Estimó que, de la lectura al citado precepto, *la impresión del legislador parecía exigir al contribuyente que refiriera en el comprobante fiscal, la descripción, que implicaba no solo la cita de la idea general.*

Consideró que una descripción conlleva la explicación detallada del servicio prestado, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias.

Sopesa que toda vez que el comprobante fiscal acredita la posible realización de un gasto o erogación, este resulta insuficiente para generar efectos fiscales, pues variables como el tipo de contribuyente, los gastos y erogaciones específicas deben evaluarse ya que no todos los documentos acreditan una operación, ***sino sólo los que cumplen con las disposiciones tributarias.***

De tal manera que dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido, ya que ello no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de la actividad, tal y como lo exigen los artículos 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta o 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Siendo así, reconoce que no basta la tenencia del documento, sino que debe existir el soporte del gasto en sí mismo, aunado a los elementos esenciales que debe tener un gasto deducible o acreditable y de ahí que no todo gasto es deducible o acreditable, y por ende, tampoco el documento que lo ampara.

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

En otras palabras, el emisor del comprobante tiene que pormenorizar el motivo del servicio, detallar en qué consiste, considerando sus características esenciales, atendiendo a la necesidad de precisar en qué consiste el servicio consignado en el documento, sin llegar al extremo de exigirse la incorporación en el comprobante fiscal de elementos ajenos, sino la referencia específica del servicio.

Por lo tanto, la descripción del servicio en los comprobantes que exhibió la quejosa, resultaban genéricos en virtud de que no permitían saber cuál había sido el concepto que justificaba la emisión, pues el servicio prestado consistió en: *mano de obra de calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno y mano de obra*

Cerralvo, las cuales por si mismas no permiten saber la clase de servicio proporcionado.

Todo lo anterior, correlacionado a que el término “mano de obra” no desprende cuál fue el servicio prestado a la peticionaria de amparo, pues existen estos servicios de forma: directa, indirecta, de gestión, comercial entre otros.

Resolviendo en consecuencia **que la descripción de los servicios prestados debe contenerse sólo en el comprobante fiscal y en modo alguno en documento anexo**, por ejemplo, en un contrato, y otras documentales como las exhibidas por la quejosa.

Tal y como puede advertirse, los tribunales contendientes analizaron la misma hipótesis jurídica discrepando sobre si el cumplimiento de la descripción del servicio previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 únicamente debía constar en el comprobante fiscal o si era susceptible de detallarse en un documento distinto.

Para la resolución a esta controversia la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció dos preguntas rectoras:

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

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

Con relación a la primera, consideró que al resolver los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, la Corte se había pronunciado respecto de la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de 2008 y 2013, así como a su constitucionalidad desde la perspectiva de los principios de legalidad, seguridad e interdicción de la arbitrariedad.

En dicha resolución se estableció que el término “descripción” era de uso común y de fácil comprensión:

“(Del lat. *descriptio*, -onis).

“1. f. **Acción y efecto de describir.**

“2. f. *Der. inventario.*

“Por otra parte, describir significa:

“describir.

“(Del lat. *describere*).

“1. tr. **Delinear, dibujar, figurar algo, representándolo de modo que dé cabal idea de ello.**

"2. tr. Representar a alguien o algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias.

"3. tr. Definir imperfectamente algo, no por sus predicados esenciales, o dando una idea general de sus partes o propiedades.

Por lo que en las tres acepciones se reconoce por el Diccionario de la Real Academia Española que existe el elemento esencial de dar una idea de algo, delimitando sus partes o propiedades; por lo que al referirse a la fracción V del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación a la descripción del servicio, se trata de la delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal.

Indicando que lo asentado en un comprobante fiscal no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que estos no amparan la transacción realizada, pueden requerir toda la información atendiendo a dicha transacción en particular y en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente, pudiendo ejercer las facultades de atracción y requerir información adicional para determinar **la realización efectiva** de la operación, la autenticidad y legalidad del comprobante.

Por lo tanto la Segunda Sala sostiene que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades, de manera que el citado precepto y porción normativa no genera inseguridad jurídica, dado que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo se tiene que cumplir el requisito de mérito en el respectivo comprobante fiscal.

Precisando que la descripción de la idea del servicio prestado, se actualiza cuando se delimitan sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, lo que implica que sea de manera general, pues lo importante es que se dé a conocer en qué consistió el servicio prestado en su núcleo esencial.

La Segunda Sala indicó que tal y como resolvió con los amparos en revisión 51/2015, 302/2015, 361/2015/, 972/2015 y 1015/2016 los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de acto o las actividades que realizan para efectos fiscales.

Esto es, quien actualice una hipótesis que se considere un hecho imponible, deberá pagar una contribución y en consecuencia emitir el comprobante fiscal para que se determine su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genere un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

Así, los comprobantes sirven para cumplir con la obligación legal prevista en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, y en las demás leyes tributarias. Con su configuración dejan constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho

o acto gravado por una contribución lo que coadyuva a determinar la situación fiscal de un contribuyente.

Asimismo, dependiendo de la ley tributaria, los comprobantes se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios, lo que no conlleva la afirmativa de que cualquier medio de convicción pueda considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento.

Haciendo un estudio adminiculado, la Segunda Sala refirió a la jurisprudencia 2a/J.160/2005, en la que se señaló que en términos del tercer párrafo del artículo 29 de ese ordenamiento el adquirente de bienes o el usuario de servicios tenía la obligación de verificar que el comprobante respectivo cumpliera con la totalidad de los requisitos formales exigidos; asimismo por lo que hace a los datos (referidos en la fracción I del artículo 29-A del mismo ordenamiento) relativos al nombre, denominación, razón social, clave del registro federal de contribuyentes, el usuario del documento debía cerciorarse de que dichos datos se contuvieran en él.

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

Adicional a lo anterior la Segunda Sala, indicó que en esa misma línea, la jurisprudencia 2a/J.35/2008 señaló que la verificación no vinculaba al contribuyente a favor de quien se expedía el comprobante a constatar el cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se restringía a comprobar que contuviera los datos previstos en el numeral 29- del mismo ordenamiento.

Y que en recientes reflexiones incluso, había considerado que aunque el contribuyente que expide las facturas no dé aviso a la autoridad fiscal respecto de su cambio de domicilio, y por ende, no es localizable, dicho acto no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 29, 29 y 29-A del referido código.

Las normas de restricción (reconoce la Sala) o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica.

Por lo tanto, considera que el sentido de cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza

respecto al mismo, es decir, al servicio, uso o goce que ampare; pero excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce.

Lo anterior, toda vez que la autoridad fiscal puede requerir información relativa a los mismos al iniciar las facultades de comprobación concluyendo que la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, debe cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente, y atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, la posibilidad de que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o sobre qué es lo que se otorga el uso o goce.

Por lo tanto, el documento resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

En efecto, el derecho de audiencia, aplicable también en los procedimientos de comprobación o gestión fiscal, y el derecho a la seguridad jurídica, llevan a concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio, uso o goce de forma clara y delimitando sus partes, por regla general se considerarán cumplidos.

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

HECHOS RELEVANTES

El criterio que emite la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resulta por demás relevante al establecer un precedente único de justicia tributaria. El reconocimiento efectuado a los límites de la legislación y el estudio adminiculado de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad permitieron que el Poder Judicial confirmará los alcances y características de los comprobantes fiscales pero también, el de los documentos que sirven para soportar los mismos.

Se consideran hechos relevantes del criterio jurisprudencial los siguientes:

- A) Relativo a la descripción en el *que se resuelve cómo* se cumple con el requisito:

1. **La idea general del servicio, delimitando sus partes o propiedades**, generando con su simple lectura **certidumbre** del acto, (limitando en consecuencia la inseguridad jurídica).
2. **Certeza en el comprobante fiscal** respecto del servicio, uso o goce que ampara.

B) Referente al cumplimiento de la descripción del servicio **y si éste únicamente debe constar en el comprobante fiscal o si es susceptible de detallarse en documento distinto:**

1. **Pormenorización del servicio en un documento distinto al comprobante fiscal**, cuando éste puede resultar relevante para determinar la procedencia de la deducción o acreditamiento.

IDEA GENERAL DEL SERVICIO, PARTES O PROPIEDADES, EXPRESIÓN EN EL COMPROBANTE.

Para poder pronunciarnos sobre el resultado interpretativo de la Segunda Sala, de forma primigenia se considera que el Poder Judicial de la Federación, efectuó un estudio literal, expreso y sistémico¹⁸ a la *litis* planteada.

Por lo tanto en esa misma tesitura, resulta por demás importante desprender el sentido de la palabra *idea* en virtud de que este concepto, en términos de la tesis planteada, es un requisito indispensable para la descripción; indica el Diccionario de la Real Academia Española, que *idea* debe entenderse como:

“Del lat. idĕa ‘imagen, forma, apariencia’, y este del gr. ιδέα idea.

1. f. **Primero y más obvio de los actos del entendimiento, que se limita al simple conocimiento de algo.**
2. f. **Imagen o representación** que del objeto percibido queda en la mente. *Su idea no se borra jamás de mi mente.*
3. f. **Conocimiento puro, racional, debido a las naturales condiciones del entendimiento humano.** *La justicia es idea innata.*
4. f. **Plan y disposición que se ordena en la imaginación para la formación de una obra.** *La idea de una novela. La idea de un palacio.*
5. f. **Intención de hacer algo.** *Tiene idea de casarse. Llevaban idea de huir. U. frecuentemente en la construcción con idea de. Vino con idea de hacer daño.*

¹⁸ Se considera así porque se estudian tanto las expresiones literarias, como el sentido de estas, aunado al complemento de analizar los razonamientos de los tribunales contendientes referente a los alcances del Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

6. f. **Concepto, opinión o juicio** formado **de alguien o algo**. Tenía una idea equivocada de ti.

7. f. **Ingenio para disponer**, inventar y trazar una cosa. Tiene mucha idea para estos trabajos.

8. f. **ocurrencia** (ll **idea inesperada**). Tengo una idea para solucionarlo.

9. f. coloq. **manía** (ll **preocupación extravagante**). Lo perseguía una idea. U. m. en pl.

10. f. Fil. En el platonismo, **ejemplar eterno** e inmutable que de cada cosa criada existe en la mente divina.

11. f. pl. **Convicciones, creencias, opiniones**. Es persona de ideas avanzadas.

idea fija

1. f. **idea obsesiva**.

ideas universales

1. f. pl. Fil. **Conceptos formados por abstracción**, que representan en nuestra mente, reducidas a unidad común, realidades que existen en diversos seres; p. ej., hombre, respecto de Pedro, Juan, Antonio, etc., y así todas las especies y los géneros.

mala idea

1. f. **Mala intención**.

remota idea

1. f. **idea imprecisa o vaga**.

hacerse a la idea de algo

1. loc. verb. **Aceptarlo**.

no tener ni idea

1. loc. verb. **Desconocer por completo algo**.

*asociación de ideas*¹⁹

(Énfasis añadido)

Así, por ejemplo, se puede desprender que una idea es la *imagen o representación del objeto percibido, el entendimiento que se limita al simple conocimiento de algo, el concepto de alguien o algo*.

Por lo tanto, al indicar el Poder Judicial que la descripción debe ser *la idea de*, se puede afirmar que la validez del comprobante fiscal se ciñe a **la señalización expresa de que se establezca su concepto**, sin que ello implique que se *explique, particularice, detalle o exponga* la naturaleza o alcances de éste.

Por ejemplo, en el caso de una persona moral que contrate un despacho de contadores, a fin de que le sea llevada la contabilidad, el comprobante fiscal para ser válido deberá indicar:

“Descripción:

¹⁹ Diccionario de la Real Academia Española, define idea, consultado el día 8 de junio de 2018, de la página de internet <http://dle.rae.es/?id=KtN78ZO>

Honorarios por servicios contables”²⁰

Lo anterior, sin necesidad de plasmar en dicho documento una pormenorización, como puede ser:

“Honorarios por servicios contables, consistentes en la elaboración de cuentas, libros: mayor, diario, anual; programas de Excel, cobro a clientes y pago a proveedores, representación y gestión ante autoridades administrativas, fiscales y de seguridad social.”

Esto es, el concepto de idea se realizará en la medida que con la simple lectura al comprobante fiscal se obtenga de forma casi automática, la imagen del servicio prestado y los componentes que la integran.

Asimismo, al establecer la Segunda Sala que debe **constar** en el **comprobante fiscal dicha descripción** con el fin de obtener certeza, nos debemos avocar al significado de dicha palabra, para lo cual el mismo Diccionario de la Real Academia Española, ha indicado lo siguiente:

“Del lat. constāre.

1. intr. Dicho de una cosa: Ser cierta o manifiesta.

*2. intr. Dicho de una cosa: **Quedar registrada por escrito, o notificada oralmente a una o varias personas.***

*3. intr. Dicho de un todo: **Tener determinadas partes.** Un soneto consta de dos cuartetos y dos tercetos.*

*4. intr. Dicho de los versos: **Tener la medida y acentuación correspondiente** a los de su clase.*

*5. intr. desus. **Consistir**”.*²¹

(Énfasis añadido)

De lo anterior, desprendemos que **constar** refiere al **registro por escrito** que permita desprender su certidumbre, lo cual se liga de forma directa con el principio de seguridad jurídica.

Como resultado, se garantiza que el comprobante es válido, cuando dentro de su contenido *se encuentra escrito dicho servicio*, por ejemplo, cuando en el comprobante fiscal se observe lo siguiente:

²⁰ Ejemplo de llenado de facturas utilizando el servicio gratuito ofrecido por el SAT. Honorarios por servicios contables. Servicio de Administración Tributaria, consultado de la página de internet el 8 de junio de 2018 de la página: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/cfdi/Ejemplos%20de%20facturas%2033/Ej_Hono_Ser_Con.pdf

²¹ Diccionario de la Real Academia Española, define constar, consultado el día 8 de junio de 2018 de la página de internet: <http://dle.rae.es/?id=ARBwfHT>

Comprobante Fiscal Digital

No. de Serie del Certificado de Sello Digital: 20001000000100000377

Número de Aprobación: 49, Año de Aprobación: 2012

Monterrey Nuevo Leon, 2012/01/03 14:11:36

Folio: ABCD-2

Datos del emisor
 Regimen Fiscal: Regimen de las Personas Fisicas con Actividad Empresarial y Profesionales

Datos del receptor
 RFC: CAUR390312587

Datos de la transacción

Cantidad	Unidad de medida	Descripción del Producto	Honorarios
1	Servicio	Por concepto de: Asesoría Fiscal y Administrativa	0.00
Total con letra: Dos mil trescientos veinte pesos, 00/100 m. n.			IVA (16%): \$320.00
			Subtotal: \$2,320.00
			ISR Retenido:
			IVA Retenido:
			Total: \$2,320.00

Forma de Pago: UNA SOLA EXHIBICIÓN

Método de Pago: EFECTIVO

Cadena Original: [2]2[ABCD]2[0]2[0]4[0]14[11]3[0]4[0]2[0]INGRESO[1]UNA SOLA EXHIBICIÓN[2000]00[0]00[0]EFFECTIVO[M]N[TERREY]M[LEON] PARA[0000]REGIMEN DE LAS PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES[0]CURSO[0]2587[1]00[SERVICIO]01[ASESORIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA]2000.00[2000.00][IVA]16[00]320[00]320[00]

Sello Digital del Emisor: uMBHvYkuyvaLCHfDzbnP2jAEnc3ubqTVuEzazLkzphh3hW7C30vYAlzyWof1AqBFxPFG0wVC7F5AmmbLUT8cnb3hWqLkGy3Q1G3kghuJlthczm5taw4kz7hgEDV6LjyCw7B5hKQ5H+

Este documento es una representación impresa de un CFD

22

De ahí que resulta ilustrativa la interpretación de la Segunda Sala, pues acertadamente establece que esos dos requisitos son esenciales para configurar la descripción, acto que se puede desprender de la cita al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 que establece:

“Artículo 29-A.- Los comprobantes a que se refiere el Artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, **deberán reunir lo siguiente:**
 (...)
 V.- Cantidad y clase de mercancías o **descripción del servicio que amparen.**”²³ (Código Fiscal, pág. 37)
 (Énfasis añadido)

Por consiguiente, de una **interpretación expresa** resulta indispensable que el comprobante contenga el **concepto y el registro** para considerarse válido, sin que

²² A modo de ejemplo se inserta una imagen de un comprobante fiscal en donde expresamente se establece el servicio, el cual se obtuvo de: *COMPROBANTES VIGENTES EN 2012 Factura Electrónica 2010 (CFD)*, consultado el día 11 de junio de 2018, de la página de internet: <https://tiyssystems.wordpress.com/tag/sat/>

²³ *Op. cit.* Código Fiscal, pág. 37.

en ningún momento parezca referir a una obligación a cargo del contribuyente (receptor) o el impedimento expreso de que concentre su pormenorización en otro documento.

Relativo a **las partes generales o propiedades**, se considera que estas refieren a **los adjetivos** que constriñen al concepto; por ejemplo, no es lo mismo decir *honorarios contables* que simplemente *honorarios*, pues cuando el comprobante indica únicamente *honorarios*, se genera cierto grado de incertidumbre pues su lectura no permite desprender claramente el servicio prestado.²⁴

Contables es, en consecuencia, la propiedad intrínseca del servicio, pues refiere directamente a la naturaleza de éste, de lo que al final se está prestando, logrando desprender con su lectura que se refiere a aquellos actos o actividades que se llevan a cabo por un profesional contable (un contador o un grupo de ellos).²⁵

CONSTANCIA DE LA DESCRIPCIÓN EN EL COMPROBANTE FISCAL O EN DOCUMENTO DISTINTO

Por cuanto hace a la permisión de que sea otro documento (diferente al comprobante fiscal) el que pueda pormenorizar la descripción del servicio se considera importante resaltar.

La Segunda Sala, consideró que en un principio el servicio **DEBE** estar señalado en el comprobante fiscal, sin que ello implique una restricción para que sea otro documento el que puntualice el mismo y señale sus alcances; esto es, resultará insuficiente que la autoridad establezca **para negar** el acreditamiento o deducción que la **descripción no es válida**, pues para ello deberá acreditar, establecer y determinar que se ha incumplido con:

1. El señalamiento del concepto, idea general o propiedades del servicio, y
2. La expresión textual o constancia en el documento analizado.

En consecuencia, sólo la falta de estos requisitos, invalida el comprobante fiscal, con lo que queda clara la imposibilidad de acreditar el servicio y por consiguiente la operación no será deducible o acreditable (dependiendo del ordenamiento jurídico que se esté actualizando).

²⁴ Cabe mencionar que los adjetivos permiten la idealización del concepto; sin embargo, se considera que un error en el adjetivo no resultaría suficiente para desacreditar la validez del comprobante, se requeriría que la autoridad solicitará la aclaración correspondiente o iniciará facultades, pues el receptor (contribuyente a favor de quien se emite el comprobante fiscal) no tiene responsabilidad frente a la emisión y las características que en su caso exprese el emisor.

²⁵ Sin embargo, existen servicios que no son tan fáciles de procesar. Un ejemplo puede ser la industria petrolera, en donde un servicio que se presta es la “recolección de núcleos”. Para quienes no se encuentran familiarizados con el término, ese servicio puede resultar por demás confuso, aunque en dicha industria es clara la acción efectuada.

Ahora bien, superados los elementos “esenciales de la descripción” cuando de la lectura al comprobante fiscal, queden dudas *sobre a qué* servicio se refiere, sus alcances o características, la autoridad fiscal podrá ejercitar las facultades de comprobación que considere necesarias a fin de verificar la materialización del acto y evaluar si resulta indispensable para la consecución del objeto del contribuyente (*por el cual percibe ingresos*).²⁶

*“ (...) 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 (...) documento que resultará relevante para determinar caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento** (...)”*
(Segunda Sala, pág. 355)²⁷
(Énfasis añadido)

Lo importante es que el documento (comprobante fiscal) *per se* no es inválido, si no contiene un detalle particularizado del servicio que este ampara, lo que desde luego no resulta permisivo en cuanto a que éste debe omitir aspectos relevantes dentro de su carátula (ideas generales y expresas).

Esto es, cuando a juicio de la autoridad la descripción de un comprobante fiscal no sea adecuada (porque resulte obscura, ambigua, inusual, etc.,) podrá ejercitar las acciones que considere pertinentes para que el receptor de éste acredite su validez y veracidad, pudiendo en consecuencia exhibir los documentos ADICIONALES que permitan desprender la naturaleza del acto.

En virtud de lo anterior, resulta por demás relevante que, al hacer el análisis correspondiente, el Poder Judicial haya reconocido como principios de justicia tributaria a la seguridad jurídica, (en su acepción del derecho de audiencia) y a la legalidad (en su acepción de la interdicción de la arbitrariedad).

Lo anterior, toda vez que la interpretación expresa, no refleja un impedimento al señalamiento de las características o detalles de la descripción, ni una

²⁶ Se considera importante mencionar que los ingresos afectan la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes, que se ve reflejada en los impuestos que debe pagar, lo que representa un acto intrínseco de capacidad económica. Los contribuyentes ven afectado su patrimonio, en la medida en la que se reconocen los gastos erogados.

²⁷ Jurisprudencia materia de análisis. Tesis 2a./J. 161/2017 (10a), Décima Época, Semanario Judicial de la Federación, libro 50 Tomo I, enero de 2018, pág. 355. *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.*

consecuencia negativa, pues no se observa una obligación directa para los contribuyentes en relación con la verificación de la descripción, sus características, límites o restricciones.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir el criterio materia de estudio basó su determinación e interpretación en dichos principios pues valoró lo siguiente:

1. La norma (Código Fiscal de la Federación) no establece expresamente una negativa para que la pormenorización del servicio, uso o goce se puedan establecer en otro documento (respeto al principio de legalidad), y
2. La norma no impide el ofrecimiento de documentación o probanza adicional al comprobante fiscal, para acreditar la operación (derecho de audiencia).

Por lo tanto, se concluye que se respeta por la Corte la evaluación de dichos principios al momento de emitir el criterio.

Al leer la jurisprudencia materia de estudio, se puede confirmar que los principios valorados para su emisión, son la seguridad y legalidad jurídicas.

Esto es relevante porque de la lectura al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, se desprende que:

- A. **NO SE ESTABLECE COMO SANCIÓN DE FORMA EXPRESA** que la ambigüedad sobre la descripción del servicio provoca per se la invalidez del comprobante, provocando en consecuencia que proceda la nulidad sobre la operación que ampara, y
- B. **LA PORMENORIZACIÓN NO PUEDE ESTABLECERSE** en otros medios distintos al comprobante fiscal.

Por lo tanto, la interpretación que instruye como obligaciones la pormenorización dentro del comprobante y el impedimento de detallarlo en otro documento, no se consideran válidas.

Esto es, de la interpretación literal, expresa y sistemática a la tesis materia de estudio, se desprende que no se establece como sanción la nulidad de la operación por la ambigüedad del comprobante, por lo que, en aras de garantizar los principios de legalidad y seguridad, queda claro que se restringe la arbitrariedad de la autoridad que de *motu proprio* efectuó una interpretación restrictiva, encaminada a determinar que la pretensión del legislador era la invalidez del documento.

Dicho de otra manera, la autoridad (Segundo Tribunal Administrativo del Cuarto Circuito) al efectuar el estudio y análisis del mencionado artículo consideró que la descripción, obligaba al receptor y al emisor a efectuar dos conductas:

Del primero esperaba que fuera *meticuloso y calificará la descripción* asumiendo como una obligación la verificación de ésta; del segundo, pretendía que fuera pormenorizado al momento de emitir el comprobante fiscal y el detalle en el mismo, evitará la señalización de los alcances en un documento ajeno.

En consecuencia, a juicio de la autoridad el único documento que podía describir el servicio (y hacerlo detalladamente) era precisamente el comprobante fiscal, en el que se establecieran los alcances del servicio prestado.

Esta interpretación de la autoridad creaba una nueva obligación y una sanción:

“el contribuyente que utilizará o pretendiera utilizar el comprobante, (receptor) debería para acreditar la validez del mismo, exigir una descripción pormenorizada del servicio prestado, cuya falta, provocaría la nulidad de dicho documento”

Sin embargo, con fundamento en el artículo 16 de la Constitución y 5 del Código Fiscal de la Federación, las obligaciones y sanciones deben estar expresamente señaladas en la Ley (principio de legalidad y legalidad tributaria) por lo cual, la interpretación restrictiva se transforma en una acción directa de la autoridad que invade la esfera de legalidad (en cuanto a reserva de ley e interdicción de la arbitrariedad), pues extrapola los alcances de la norma para negar la validez del documento.

Esto es, la interpretación se ceñía sobre un elemento ajeno: la obligación de que el receptor del comprobante fiscal adecuará su conducta asumiendo como un requisito esencial la verificación de la descripción y que además su omisión en cuanto a esta verificación era la nulidad del comprobante; dicho acto *per se* al no estar contemplado expresamente como una condición, provoca que la interpretación se extienda más allá de los alcances establecidos por el propio legislador.

A fin de garantizar el derecho a la certeza jurídica resulta importante destacar que el legislador expresamente no señaló como sanción la insuficiente, ambigua u oscura descripción, como un elemento para negar valor al comprobante fiscal o como lo pretendía la autoridad, para negar la deducción o acreditamiento.

La claridad de los argumentos del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito (retomados por la Segunda Sala) son esencialmente un parteaguas sobre los alcances de la descripción solicitada, pues a diferencia de lo sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Cuarto Circuito, considera que si el comprobante, **INCLUYE EL CONCEPTO GENERAL** y este se **ENCUENTRA ESTABLECIDO DE FORMA EXPRESA**, la autoridad **NO** puede *per se* negar su validez.

De ahí, que la tesis materia de estudio sea un reflejo de justicia tributaria, pues la Corte sienta un precedente que permite controlar a las autoridades administrativas y generar certidumbre a las autoridades jurisdiccionales, permitiendo con ello que

los particulares conozcan las consecuencias de derecho y los alcances a sus obligaciones.

Adicional a lo anterior, de la lectura que al efecto se realice al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, se desprende que los contribuyentes que solicitarán comprobantes fiscales (receptores) únicamente debían verificar ciertos elementos, es decir, sólo mantenían ciertas obligaciones, sin que ninguna refiriera expresamente a la comprobación del detalle de la descripción o al impedimento de que su pormenorización se señalará en un documento distinto.

De ahí que resulta ilustrativo el trabajo del Poder Judicial en las Tesis:

1. *COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUÉLLOS;*
2. *COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD;*
3. *COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, y*
4. *COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITO Y FUNCIONES.*

Mismos que establecieron los alcances y obligaciones de los contribuyentes (a quienes se expedía el comprobante) y entre los cuales se sostuvieron los aspectos sobre las obligaciones a cargo de los contribuyentes (receptores) indicando que jamás se extralimitaban al grado de verificar aspectos que le correspondían de forma directa a los emisores.

Como ejemplo, se cita por analogía el argumento expresado por la Primera Sala, que valoró las obligaciones de los receptores:

*“(…) este cercioramiento **únicamente vincula al contribuyente (a favor de quien se expide el comprobante) a verificar que esos datos estén impresos en el documento, pero no a comprobar el cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora.**”²⁸ (Primera Sala, pág. 792)*

²⁸ Tesis: 1a. CLVI/2014 (10a.) Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 5, abril de 2014, Tomo I, pág. 792. *COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME*

(Énfasis añadido)

Así, de la lectura a los artículos 29 y 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, se confirma que el receptor, respecto de los comprobantes se limitaba a verificar:

1. El cercioramiento de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes fueran correctos;
2. Que el comprobante contuviera los datos previstos en el 29-A, del Código, y
3. Comprobara la autenticidad consultando en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria (SAT), el número de folio que amparara el comprobante fiscal digital, en el cual se verificaba si había sido autorizado al emisor y si el certificado que amparaba el sello digital se encontraba registrado y no había sido cancelado.

Por consiguiente, no existía ***una obligación referente a la verificación de una descripción o la restricción expresa de que se contuviera su detalle en un documento adicional y la sanción literal***; es necesario recalcar que con base en el principio de seguridad jurídica, el contribuyente que pretendía utilizar los comprobantes *desconocía* qué parámetros debía evaluar en dichos documentos, en consecuencia, resulta evidente el abuso de autoridad, al pretender que se constriñera como una obligación a cargo del contribuyente, la evaluación del dicho documento.²⁹

Debido a lo anterior, sin la existencia de un margen o límite, difícilmente se le podría requerir al contribuyente que verificará algún elemento de configuración en el comprobante, reafirmando la inseguridad jurídica y la violación a los principios de legalidad y seguridad.

Por otra parte, referente a la limitante de hacerlo únicamente en el comprobante fiscal, no se observa dicha restricción de forma expresa en la ley, por lo que efectuar dicha interpretación restrictiva, vulnera de nueva cuenta los alcances del principio de legalidad.

LITERALIDAD

A pesar de la válida argumentación que efectúa la autoridad referente a que debía garantizar la materialización y necesidad de la operación buscando en

DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

²⁹ Máxime que los contribuyentes que solicitan los comprobantes fiscales, (a fin de acreditar la operación) no son peritos ni contables ni jurídicos, por lo que obligarlos a pronunciarse sobre aspectos que no son su competencia invade su esfera jurídica de derechos.

consecuencia que el comprobante fuera lo más *claro y preciso*, lo cierto es que no existe una obligación expresa ni literal que así lo requiera.

En respeto al principio de legalidad, se considera que la aplicación de las normas impositivas es estricta, por lo tanto, no opera la analogía respecto de las obligaciones y sanciones; de ahí que exista similitud entre la materia administrativa y la penal tal y como establece la siguiente tesis:

DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PARA LA CONSTRUCCIÓN DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VÁLIDO ACUDIR DE MANERA PRUDENTE A LAS TÉCNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO.³⁰

*De un análisis integral del régimen de infracciones administrativas, se desprende que el derecho administrativo sancionador posee como objetivo garantizar a la colectividad en general, el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los objetivos en ellas trazados. **En este orden de ideas, la sanción administrativa guarda una similitud fundamental con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico; en uno y otro supuesto la conducta humana es ordenada o prohibida.** En consecuencia, tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador resultan ser dos inequívocas manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, entendida como la facultad que tiene éste de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos. Ahora bien, dada la similitud y la unidad de la potestad punitiva, **en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador puede acudirse a los principios penales sustantivos, aun cuando la traslación de los mismos en cuanto a grados de exigencia no pueda hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza.** Desde luego, el desarrollo jurisprudencial de estos principios en el campo administrativo sancionador –apoyado en el Derecho Público Estatal y asimiladas algunas de las garantías del derecho penal– irá formando los principios sancionadores propios para este campo de la potestad punitiva del Estado, sin embargo, en tanto esto sucede, es válido tomar de manera prudente las técnicas garantistas del derecho penal. (Pleno, pág. 2222) (Énfasis añadido)*

Luego entonces se puede considerar que en materia fiscal (administrativa) la aplicación siempre será en los términos que establece el legislador a través de las leyes que crean para dichos efectos.

³⁰ Tesis: 941: Novena Época, Apéndice de 2011, Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Quinta Sección - Otros derechos fundamentales, pág. 2222.

Como se afirmó previamente, el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, sólo indica que los comprobantes fiscales **deberán reunir entre otros aspectos la descripción del servicio**, sin que ello pueda estimarse como una acción u obligación a cargo del receptor.

En ese sentido, se considera que las autoridades administrativas y jurisdiccionales se exceden en cuanto a las facultades atribuidas, por extender su interpretación de forma restrictiva, razón por la cual, dicha interpretación no se comparte, pues ningún artículo estudiado, determina como válido negar la operación prevista en el comprobante o la negativa expresa de que sea otro documento el que precise los alcances del servicio, uso o goce prestados.

Por lo tanto, lejos de que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, ejecute una valoración sistemática, efectúa una interpretación restrictiva a sabiendas de que no existe **expresamente** dicha limitante.

Al respecto son ilustrativos los siguientes criterios:

*LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.³¹ Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las **normas impositivas es estricta**, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda **norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales.** En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.*

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA

³¹ Tesis: 3a./J. 18/91, Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Abril de 1991, pág. 24.

FEDERACIÓN.³² Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el **sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta**, las respectivas **disposiciones deben aplicarse en forma estricta**, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, **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 la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación 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.**

De lo anterior, podemos concluir que la interpretación es una forma de aplicación de la norma que desentraña la naturaleza jurídica de lo que busca el legislador al crear la norma, acto que, por sus características, en cuanto a los elementos esenciales y las sanciones son de aplicación estricta y con ello, se logra la certeza de que no existe una sanción como la que pretendía ejercitar el Segundo Tribunal Administrativo del Cuarto Circuito.

Sirve como refuerzo a lo anterior, la cita de otros criterios que han establecido los alcances y obligaciones de los contribuyentes:

*“ (...) se concluye que el documento fiscal se integra con una serie de elementos que permiten comprobar su veracidad, **por lo que no es posible interpretar dichas normas con el fin de que el documento fiscal pierda validez por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente para deducir o acreditar, como el hecho de que el contribuyente que lo expidió esté como “no localizado” por parte del Servicio de Administración Tributaria, pues dicha interpretación no puede llegar a ese grado, porque sería contraria a la norma constitucional que prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad. (...) el hecho de que quien expidió un documento fiscal cambie su domicilio sin dar el aviso respectivo, no invalida la formalidad de éste, ya que lo trascendente es la operación y documentación que ampara; (...)”**³³ (Primera Sala, pág. 792). (Énfasis añadido)*

³² Tesis: 2a. CXLII/99, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, pág. 406.

³³ Tesis: 1a. CLVI/2014 (10a.) Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 5, abril de 2014, Tomo I, pág. 792, **COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

Por lo tanto, resulta por demás adecuado el estudio de la Segunda Sala que estableció que no es competencia de quien recibe el servicio, establecer, estudiar o evaluar la redacción del comprobante fiscal, pues su obligación se ciñe a verificar lo establecido expresamente en la norma.

Conviene subrayar que, en su caso, tampoco nada impide que sea otro documento el que prevea una pormenorización, pues la norma no establece dicha restricción.

De manera que adquiere relevancia la importancia de los documentos adicionales que respaldan al comprobante fiscal y que permiten a las autoridades y a los particulares reflejar la necesidad de la operación.

Finalmente cabe reiterar, que la misma tesis establece que en caso de duda sobre los comprobantes fiscales, las autoridades administrativas cuentan con una gama de diferentes facultades de comprobación a fin de garantizar que los mismos cumplan con la descripción (materia de análisis), por lo cual no se coarta el derecho de las mismas para evaluar y determinar la validez de los documentos.

PRINCIPIO PRO PERSONA

Con fundamento en el artículo 1 constitucional, todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte, por lo cual, las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán en todo tiempo, favoreciendo la protección más amplia, obligando a las autoridades a respetar, proteger y garantizar los derechos humanos.

“Artículo 1o. 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.(...)”*³⁴
(Constitución, pág. 1)

³⁴ *Op, cit.* Constitución, pág. 1

Desde el año 2011, el ordenamiento jurídico en México se reformó, para reconocer la incorporación a la esfera jurídica de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que México fuera parte; lo anterior significó un cambio de paradigma, pues obligó a todas las autoridades a estudiar e incorporar aquellos derechos que en su concepto más benéfico, protegieran en su más amplia esfera a los gobernados y que en su caso, aplicarán aquellas normas que permitieran la menor restricción en caso de sanciones o penas.

Lo anterior es conocido como el principio *pro homine* o *pro persona*:

“criterio hermenéutico que informa todo el derecho internacional de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos, e inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o a su suspensión extraordinaria”³⁵ (Castilla, 2009: 1)

La importancia de este principio (referente a la tesis que nos ocupa) se centra en el hecho de que las autoridades jurisdiccionales pueden fundar sus resoluciones con base en dicho criterio, lo que coadyuva a reforzar las tesis y en su caso administrar otros principios o derechos fundamentales.

Es claro que los principios que se refieren a la jurisprudencia 2a/J. 161/2017 refieren a seguridad y legalidad jurídica en su acepción tributaria. Sin embargo, también es cierto que ambos pueden encontrar un complemento con la cita del principio *pro persona*.

Al realizar el estudio e interpretación de la norma, el juzgador con libertad puede establecer que con fundamento en el artículo 1 constitucional y con base en el principio *pro persona*, la interpretación del juzgador se encamina desde la reforma constitucional a procurar el resultado más benéfico para el gobernado.

Partiendo de ese escenario hipotético, se considera que una variable que bien pudo incluir la tesis podría haber sido:

*“De la lectura al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, y toda vez que no se alcanza a desprender la obligación y la sanción, con fundamento en el artículo 1 constitucional y con base en el principio *pro persona*, ésta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, haciendo suya una interpretación favorable al contribuyente, considera que se respeta la intención del legislador, cuando no se sanciona*

³⁵ Castilla Karlos, 2009, “EL PRINCIPIO PRO-PERSONA EN LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA”, *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, número 20, enero-junio 2009. Consultado el día 12 de junio de 2018, de la página de internet: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5861/7767>

al receptor por acciones que corresponden al emisor y tampoco se le coarta su derecho, cuando ofrezca probanzas adicionales”

Si bien dicho argumento (hipotético) puede adolecer de redacción jurisdiccional, la intención es clarificar que la Segunda Sala, puede garantizar una interpretación más integral y sistemática.

Al respecto, resulta importante citar el criterio del Poder Judicial 1a./J. 107/2012 (10a.), que refiere precisamente a esta obligación, de permear todo el orden jurídico con la interpretación que más favorezca al individuo.

*“De conformidad con el texto vigente del artículo 1o. constitucional, (...) el ordenamiento jurídico mexicano tiene dos fuentes primigenias: a) los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y, b) todos aquellos derechos humanos establecidos en tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte. Consecuentemente, las normas provenientes de ambas fuentes, son normas supremas del ordenamiento jurídico mexicano. Esto implica que los **valores, principios y derechos que ellas materializan deben permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación y, en aquellos casos en que sea procedente, a su interpretación.** Ahora bien, en el supuesto de que un mismo derecho fundamental esté reconocido en las dos fuentes supremas del ordenamiento jurídico, a saber, la Constitución y los tratados internacionales, la elección de la norma que será aplicable -en materia de derechos humanos-, **atenderá a criterios que favorezcan al individuo o lo que se ha denominado principio pro persona, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1o. constitucional. Según dicho criterio interpretativo, en caso de que exista una diferencia entre el alcance o la protección reconocida en las normas de estas distintas fuentes, deberá prevalecer aquella que represente una mayor protección para la persona o que implique una menor restricción.** (...).³⁶
(Énfasis añadido)*

De ahí que se considera que las decisiones judiciales pueden respaldarse de forma integral por todos aquellos principios que se encuentran ligados al momento de la administración de justicia, lo que necesariamente incluye a la misma Corte, quien se encuentra constreñida a hacer un análisis extensivo para generar en la medida de su capacidad criterios que rescaten lo más benéfico y protector.

³⁶ Tesis: 1a./J. 107/2012 (10a.), Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIII, octubre de 2012, Tomo 2, pág. 799 *PRINCIPIO PRO-PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE.*

Por esa razón se considera que independientemente de los principios de seguridad y legalidad jurídica, la Segunda Sala, pudo fundar su actuación de forma adicional en el artículo 1 constitucional, argumentando que:

1. El ordenamiento jurídico nacional establece que se debe dar preferencia a la interpretación que más beneficie al gobernado;
2. Que la norma expresamente no establece una obligación al contribuyente;
3. Que no existe un parámetro para verificar la descripción;
4. Que no se establece de forma expresa como sanción la nulidad del comprobante;
5. Que no existe una restricción expresa o literal a la utilización de documentos adicionales o distintos de los comprobantes fiscales, para detallar las operaciones, y
6. Que en su caso, las obligaciones que debía verificar son otras (29 del Código Fiscal de la Federación).

“Por lo tanto, toda vez que dicho principio refiere a la hermenéutica y con el objetivo de efectuar un análisis integral, se considera que lo más beneficioso es que: no habiendo una sanción, obligación ni parámetro, se restrinja la actuación de la autoridad administrativa y se reconozca el comprobante como válido si cumple con las características mencionadas.”

Así, se establecería que el parámetro de la justicia en México no sólo refiere a los principios y derechos fundamentales sino a pautas legales que homologan y armonizan el ordenamiento jurídico nacional.

Finalmente, y toda vez que la Sala al estudiar los argumentos de los tribunales contendientes reconoció la posibilidad **de que otro documento** sea el que pormenore el servicio brindado, es que se considera a este tópico, el elemento materia de estudio.

Lo anterior, porque para garantizar el principio de seguridad jurídica se requiere siempre que el particular tenga la oportunidad de ofrecer las pruebas que a su consideración demuestren su derecho; por lo anterior, el presente trabajo realza la importancia del **derecho de audiencia** como la herramienta para alcanzar la verdad jurídica.

CAPÍTULO III. AUDIENCIA, DERECHO QUE GARANTIZA LA SEGURIDAD JURÍDICA

*“Facta, non verba”
(Hechos, no palabras)³⁷*

En el primer capítulo establecimos los antecedentes constitucionales y los principios jurídicos necesarios para ubicar el marco en el cual se centraría el análisis del tema que en este documento se analiza; en el segundo capítulo, revisamos que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró para emitir el criterio materia de estudio, los alcances sobre las obligaciones de los contribuyentes referente a la descripción prevista en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 y los hechos más importantes de la tesis.

De lo estudiado, desprendimos que la Sala reconoce que, cumplidos los requisitos de constancia del servicio y su idea general en el comprobante fiscal, en caso de duda, la autoridad en ejercicio de las facultades de comprobación previstas en la legislación, a fin de comprobar lo asentado en dichos documentos, puede requerir información adicional, surgiendo la posibilidad de que otro documento sirva para *establecer la descripción pormenorizadamente*.

Este reconocimiento hace referencia al **derecho de audiencia**, el cual a nuestra consideración es el tópico principal por las implicaciones que su reconocimiento tiene en materia fiscal.

Audiencia, del latín *audientia*, a consideración del Diccionario de la Real Academia Española,³⁸ se entiende como:

“audiencia

Del lat. audientia.

1. f. **Acto de oír las personas** de alta jerarquía u otras autoridades, previa concesión, a quienes exponen, reclaman o solicitan algo.
2. f. Tribunal de justicia colegiado y que entiende en los pleitos o en las causas de determinado territorio.
3. f. Distrito de la jurisdicción de una audiencia.
4. f. Edificio en que tiene su sede una audiencia.
5. f. Público que atiende los programas de radio y televisión, o que asiste a un acto o espectáculo.
6. f. auditorio (ll concurso de oyentes).
7. f. Número de personas que reciben un mensaje a través de cualquier medio de comunicación.

³⁷ Frases en latín, consultado el día 13 de junio de 2018, de la página de internet: <http://frasesenlatin.blogspot.com/2008/11/res-non-verba.html>

³⁸ Diccionario de la Real Academia Española, define audiencia, consultado el día 14 de junio de 2016, de la página de internet: <http://dle.rae.es/?id=4MupgN3>

8. f. Der. **Ocasión para aducir razones o pruebas que se ofrece a un interesado en juicio o en expediente.**

audiencia al rebelde

1. f. Der. Procedimiento por el cual quien ha sido perjudicado en un juicio en el que no participó tiene la facultad, en ciertos casos, de reabrirlo.

audiencia eclesiástica

1. f. Tribunal de un juez eclesiástico.

Audiencia Nacional

1. f. Der. Tribunal con competencia en todo el territorio de España para ciertas causas penales, sociales y contencioso-administrativas.

audiencia pretorial

1. f. En Indias, audiencia que no dependía del virrey para algunos efectos.

audiencia provincial

1. f. Der. Tribunal con jurisdicción en una provincia de España.

audiencia pública

1. f. Der. Actuación formal de un juez o tribunal que se realiza ante las partes de proceso y el público.

audiencia territorial

1. f. Der. Tribunal que tenía jurisdicción sobre varias provincias de España. dar audiencia el rey, sus ministros u otras autoridades

1. loc. verb. Admitir a las personas que tienen que exponer o solicitar algo.

tener audiencia

1. loc. verb. Gozar de autoridad y reconocimiento.” (Diccionario, pág. 1)
(Énfasis añadido)

Refiere entonces al acto de *oír, escuchar*, el cual en materia jurídica aduce a las razones o pruebas ofrecidas por parte del interesado en el juicio.

El Diccionario Jurídico establece que se entenderá por audiencia:

“De acuerdo con su autor, Guillermo Cabanellas de Torres, la definición de Audiencia proporcionada por el Diccionario Jurídico Elemental es:

Del verbo audite; significa el acto de oír un juez o tribunal a las partes, para decidir los pleitos y causas. | También se denomina audiencia el propio tribunal, cuando es colegiado, y el lugar donde actúa. | Distrito jurisdiccional. | Cada una de las sesiones de un tribunal. | Cada una de las fechas dedicadas a una extensa causa ante el juez o sala que ha de sentenciar. | Recepción del soberano o autoridad elevada (como ministro, embajador, jerarca de la Iglesia), **para oír las peticiones que se le formulan**, ser objeto de cortesía o cumplimientos, **o resolver algún caso**” (Diccionario Jurídico, pág. 1)³⁹

(Énfasis añadido)

³⁹ Diccionario Jurídico en Línea, Audiencia, consultado el día 14 de junio de 2016 de la página de internet: http://diccionario.leyderecho.org/audiencia/#Como_se_define_Audiencia

Finalmente, la Comisión Nacional de los Derechos Humanos en México, considera que la audiencia es:

“Es el derecho que tiene toda persona para ejercer su defensa y ser oída, con las debidas oportunidades y dentro de un plazo razonable, por la autoridad competente previo al reconocimiento o restricción de sus derechos y obligaciones.

El debido proceso debe contemplar las formalidades que garantizan una defensa adecuada, es decir:

- i. El aviso de inicio del procedimiento;*
- ii. la oportunidad de ofrecer las pruebas y alegar;*
- iii. una resolución que resuelva las cuestiones debatidas, y*
- iv. la posibilidad de reclamar la resolución mediante un recurso eficaz.”*
(Comisión, pág. 1)⁴⁰

(Énfasis añadido)

De lo anterior podríamos concluir **que la audiencia**, es el acto, acción o derecho que tienen las personas para ejercer su defensa, para hacerse escuchar dentro de un procedimiento.

Prevista en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la *audiencia* versa su objeto en la **oportunidad de defensa** (que todos los gobernados mantienen) y que será exigible ante cualquier tipo de privación o restricción que el poder público ejecute.

Al respecto el Poder Judicial de la Federación, ha indicado:

“AUDIENCIA, CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA. De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución (...), destaca por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento (...) se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa a los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad (...) se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, (...), en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, (...), todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a

⁴⁰ Comisión Nacional de los Derechos Humanos, *Derecho de Audiencia y Debido Proceso Legal*, consultado el día 15 de junio de 2018 de la página de internet: http://cndh.org.mx/Derecho_Audiencia_Proceso_Legal

que (...) se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, (...), que se le otorgue la posibilidad **de presentar sus defensas** a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga **una cosa tenga oportunidad de demostrarla**, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones; (...).⁴¹
(Colegiados, pág. 2359)
(Énfasis añadido)

De ahí que la *audiencia* se considera como un mandamiento o garantía de seguridad jurídica que obliga a las autoridades a evaluar (previo a ejecutar un acto de privación), una serie de formalidades esenciales, en donde se permita a los particulares ofrecer pruebas, exponer sus excepciones y argumentar sus defensas.

Fernando Silva García, considera a dicho derecho como una garantía, sobre la cual, la Corte para pronunciarse hace una primera distinción sobre los actos, englobando a unos como *privativos* y otros como de *molestia*.

*“los actos privativos son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho; de lo cual deriva que la norma suprema exija, para su emisión, la existencia de un juicio previo seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. Por su parte, los actos de molestia, pese a que implican también una afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues solo restringen de manera provisional o preventiva un derecho”.*⁴²
(Silva, pág. 1503)

De manera que la garantía de audiencia⁴³ solo será exigible tratándose de actos privativos porque implica necesariamente una afectación directa sobre el sujeto, sus posesiones o derechos.

Resulta ilustrativa la tesis *AUDIENCIA, GARANTÍA DE DEBIDO PROCESO*, que establece medularmente:

“La garantía de audiencia reconocida por el artículo 14 de la Constitución(...), no se contrae a una simple comunicación a la parte

⁴¹ Tesis: 1009, Novena Época, Apéndice de 2011, Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Segunda Parte - TCC Octava Sección - Garantías del inculpado y del reo, pág. 2359

⁴² Silva García Fernando, *Derecho de audiencia: arts. 14 Constitucional y 8o. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, consultado el día 13 de junio de 2018, de la página de internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/12.pdf>

⁴³ De la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que concentraba en un apartado la parte dogmática se debe entender que las garantías ahora son derechos fundamentales, por lo que, para efectos de este trabajo, se concentran como tal.

*afectada para que tenga conocimiento de un acto de autoridad que pueda perjudicarlo, sino que **implica el derecho de poder comparecer ante la autoridad a oponerse a los actos que afecten sus propiedades, posesiones o derechos y a exponer las defensas legales que pudiere tener.** para lo cual, obviamente, **es necesaria la existencia de un juicio** en el que se observen, las formalidades esenciales del procedimiento, como lo expresa claramente el mencionado precepto constitucional, formalidades que están constituidas, de acuerdo con la teoría del proceso, (...), un período para ofrecer y rendir pruebas (...), a efecto de obtener una sentencia que declare el derecho en controversia (...).”⁴⁴ (Colegiados, pág. 1610)
(Énfasis añadido)*

De modo que este derecho implica la potestad de comparecer ante la autoridad y exponer las defensas legales para acreditar un derecho.

De todo lo anterior se puede concluir que el derecho de audiencia es un derecho o premisa que permite la seguridad jurídica porque garantiza al ciudadano su voz ante la autoridad, previo a que le sea ejecutada alguna sanción o restricción.

En materia fiscal, dicho reconocimiento resulta por demás importante, pues en los procesos administrativos las autoridades deben permitir al interesado ofrecer los medios de prueba que le permitan ejercer su derecho a la defensa, lo que necesariamente involucra la exhibición y ofrecimiento de los documentos que acrediten su dicho.⁴⁵

Este derecho tiene relevancia en el criterio materia de análisis, pues la Segunda Sala reconoce la importancia de la valoración de otras pruebas en aras de garantizar el derecho de seguridad jurídica y la restricción automática a la interdicción de la arbitrariedad.

Dicho de otro modo, para que se niegue válidamente el acreditamiento o la deducción respaldada en un comprobante fiscal, la autoridad al ejercer las facultades de comprobación se encontrará obligada a valorar otras pruebas que permitan corroborar la información asentada, garantizando con ese actuar el derecho de defensa que se traduce en este caso en el de audiencia.

Esto es, el *derecho de audiencia* se basa en la capacidad de que todas las personas sean oídas y vencidas en *juicio* permitiéndoseles exponer sus defensas y excepciones; este derecho conjuga al *debido proceso* también denominado “*formalidades esenciales del procedimiento*”.

⁴⁴ Tesis: Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 82, Sexta Parte, pág. 24. Registro 254190.

⁴⁵ Tesis: Quinta Época, Semanario Judicial de la Federación, pág. 1610. Registro 340728, *DERECHO DE AUDIENCIA EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS*.

Miguel Carbonell, señala que la Constitución, exige que “ (...) *todo acto privativo sea dictado por tribunales previamente establecidos, en juicio en el que se observen las formalidades esenciales del procedimiento*” (Carbonell, pág. 1)⁴⁶

Continúa Carbonell, refiriendo que:

“La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha señalado que el debido proceso legal se refiere al “conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier... acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal” (Carbonell, pág. 1)⁴⁷

Adicional, existen criterios jurisprudenciales que establecen:

“La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga “se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento”. Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.” (Pleno, pág. 133)⁴⁸
(Énfasis añadido)

De lo anterior, podemos concluir que todo lo que afecte directamente al particular (porque se considere un acto privativo) necesariamente deberá ser evaluado a través de un PROCEDIMIENTO en el que se le permita ejercer el derecho de audiencia.

⁴⁶ Carbonell Miguel, *Formalidades esenciales del procedimiento*, marzo 14, 2012, consultado el día 14 de junio de 2018, de la página de internet: http://www.miguelcarbonell.com/docencia/Formalidades_esenciales_del_procedimiento.shtml

⁴⁷ *Ídem*, Carbonell, pág. 1

⁴⁸ Tesis: P./J.47/95, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo II, diciembre de 1995, pág. 133. **FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO**

No hacerlo, representaría una violación directa al ordenamiento jurídico mexicano, en específico a la Constitución constituyendo al resultado como inconstitucional e ilegal, pues a nadie se le puede coartar su derecho a la defensa.

Luego entonces, al reconocer que la *descripción* es un elemento que determina la validez de un comprobante cuya finalidad es el acreditamiento y/o deducción que tiene por fin que se reconozca la situación jurídica fiscal de un contribuyente, la negativa sobre su validez afecta directamente en los derechos y posesiones de los particulares, actualizando en consecuencia, el derecho de que estos ofrezcan la información y documentación que respalde su dicho.

Por ello, se considera que, para evitar una interdicción de la arbitrariedad, este criterio es fundamental al establecer los alcances de los comprobantes fiscales y de las documentales adicionales a estos que, de forma conjunta, pormenorizan, demuestran, acreditan y respaldan los mismos.

El *derecho de audiencia* es tan importante y elemental que se concentra no sólo en la Constitución sino en diversidad de documentos normativos; al respecto, el Código Federal de Procedimientos Civiles (supletorio en materia fiscal), reconoce por ejemplo, que el juzgador en la búsqueda de la verdad, puede hacerse de **los diversos medios de prueba** que están previstos en la legislación:

“ARTICULO 79.- Para conocer la verdad, puede el juzgador valerse de cualquier persona, sea parte o tercero, y de cualquier cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin más limitaciones que las de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos.

Los tribunales no tienen límites temporales para ordenar la aportación de las pruebas que juzguen indispensables para formar su convicción respecto del contenido de la litis, ni rigen para ellos las limitaciones y prohibiciones, en materia de prueba, establecidas en relación con las partes.” (Código Federal de Procedimientos, pág. 14)⁴⁹
(Énfasis añadido)

Como resultado de esto, el Código Fiscal de la Federación reconoce el derecho de las personas para ofrecer y rendir pruebas tanto en las promociones, recursos y procedimientos de fiscalización:

“Artículo 19.-

(...)

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada

⁴⁹ Código Federal de Procedimientos Civiles, consultado el día 15 de junio de 2018 en la página de internet: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/6.pdf>

podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos⁵⁰ (Código Fiscal de la Federación, pág. 21)
(Énfasis añadido)

Finalmente, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece:

“ARTÍCULO 40.- En los juicios que se tramiten ante este Tribunal, el actor que pretende se reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado de sus excepciones.

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia. En este caso, se ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga.” (Ley Federal de Procedimiento, pág. 21)⁵¹

(Énfasis añadido)

En otras palabras, el ordenamiento jurídico nacional, reconoce la necesidad y relevancia de este mandamiento como uno de los requisitos para que exista el estado de derecho.

Si bien, se reconoce el argumento relativo a la necesidad de que el comprobante fiscal contenga toda la pormenorización, (criterio contendiente) también es cierto que, si se admitía o establecía que ningún otro documento podía acreditar la descripción, se violaba este derecho fundamental y el principio de legalidad.

“(…) donde la ley no distingue, no debemos distinguir”⁵² (Tribunales de Circuito, pág. 44)

⁵⁰ A pesar de que, el Código Fiscal de la Federación, reconoce diferentes momentos para ofrecer pruebas (dependiendo del momento procesal y el acto celebrado) para efectos del presente trabajo sólo se cita lo previsto en el artículo 19, sin que ello implique que es el único artículo que reconoce este derecho.

⁵¹ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, consultado el día 17 de junio de 2018, de la página de internet: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf

⁵² Tesis: Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 34, Sexta Parte, pág. 44. Registro. 256668, *INTERPRETACIÓN DE LA LEY*. El mencionado principio hace referencia directa a que donde la ley no distingue no debemos distinguir y debe aplicarse a un cuerpo de ley en su conjunto y no de forma aislada a las disposiciones; por lo que se considera que establecer una distinción sin un sustento expreso o literal, es una acción que invade el principio de legalidad.

Así se reconoce que ordenamiento jurídico mexicano, identifica los diversos medios de prueba que existen y los principios y reglas generales que se aplican al momento de impartir justicia.

Por lo tanto, resulta de vital importancia que los procedimientos se apeguen a las leyes, porque de otra forma se atenta contra el ordenamiento jurídico, en específico el de legalidad y seguridad.

Respetar el principio de legalidad en el aspecto de reserva de ley, permitirá la certeza en materia tributaria, pues el contribuyente sabe que únicamente la norma establece las sanciones y consecuencias de derecho; excederse sobre la interpretación genera una invasión de competencia y anula el acto administrativo.

Esa es la finalidad del estado de derecho y de la justicia.

A causa de lo expuesto, se reitera la necesidad de que los tribunales al momento de administrar justicia analicen de forma sistemática y completa la información que sea brindada a través de todos los medios previstos en el ordenamiento jurídico y reconocido como **pruebas**.

Cabe reiterar que, para ejercitar adecuadamente el derecho de audiencia, se requieren precisamente elementos probatorios de la acción, razón por la cual resulta relevante determinar qué debemos entender por prueba.

La Enciclopedia Jurídica considera a la prueba como:

“Actuación procesal por la que las partes intentan acreditar los hechos aducidos en demanda o contestación a demanda convenciendo al juzgador sobre la veracidad de éstos”⁵³ (Enciclopedia, pág. 1)

La Universidad Nacional Autónoma de México, considera que el concepto de prueba refiere:

“El concepto de prueba. La palabra prueba tiene, aún extrayéndola de su empleo común y ubicándola dentro del campo jurídico, toda una gama de significados, ya que se usa para designar objetos distintos, aunque conexos.

(...) es empleada para designar los medios con los que se pretende probar, o sea, todos aquellos instrumentos que pueden lograr el cercioramiento del juzgador acerca de los puntos controvertidos (...).

(...) intenta denominar el procedimiento probatorio, es decir, al desarrollo formal de la fase probatoria del proceso, (...).

(...) hace referencia, al decir de Dellepiane, a la actividad de probar, de hacer la prueba (...),

⁵³ Enciclopedia Jurídica, define prueba, consultado el día 18 de junio de 2018, de la página de internet: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/prueba/prueba.htm>

(...) usado para consignar el resultado producido por los medios de prueba ofrecidos y desahogados en el proceso (...).

En resumen, podemos decir que la palabra prueba en el ámbito jurídico y concretamente en el procesal, recibe un tratamiento diverso, según sea el objeto que se considere. Así, se emplea para designar a los medios, al procedimiento, a la actividad tendiente a probar y al resultado obtenido” (UNAM, págs. 35-37)⁵⁴

Finalmente, Héctor Molina González considera a la prueba como:

“Desde un punto de vista meramente gramatical probar significa examinar o experimentar las cualidades de personas o cosas, examinar si algo tiene la medida o proporción, a **que debe justarse, justificar y hacer patente la verdad de algo**, gustar un manjar o líquido, intentar algo, probar, etc.”

“En el mundo del Derecho adquiere peculiar importancia el tema de la prueba. (...)

“Los documentos, sean públicos o privados tienen por finalidad acreditar, constar o demostrar en forma clara y precisa la realización de determinados actos sucedidos en el pasado que tienen notoria influencia en el presente y en el futuro” (...) (Molina, pág. 147-148)⁵⁵

“La **administración de justicia sería imposible sin la prueba**” (...)

“El punto central de cualquier proceso es la formación del convencimiento del juez respecto de los hechos materia de litigio, en virtud de que constituye un presupuesto, la circunstancia de que el juez conozca la regla del Derecho con base en la cual deba decidirse la controversia ya que la cultura del juez es institucionalmente la de un jurista” ⁵⁶(Molina, págs. 148-150)
(Énfasis añadido)

Dicho de otra manera, no puede configurarse el *derecho de audiencia*, si no se permite el ofrecimiento y la exhibición de las **pruebas** que permitan alcanzar la verdad jurídico-tributaria.

Por lo cual el uso de documentos adicionales se considera **una prueba** al establecerse como la documentación que con su ofrecimiento permitirá acceder a la seguridad jurídica.

⁵⁴ Universidad Nacional Autónoma de México, “La Teoría General de la Prueba”, Biblioteca Jurídica Virtual, consultada el día 18 de junio de 2018, de la página de internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3842/4.pdf>

⁵⁵ Molina González Héctor, *Teoría General de la Prueba*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, consultado el día 19 de junio de 2018, de la página de internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx>

⁵⁶ *Ídem.* González, pág. 148-150.

Para reforzar lo anteriormente mencionado, se cita el Código Federal de Procedimientos Civiles (aplicable de forma supletoria en materia fiscal⁵⁷) que considera en sus artículos 93 y 94 que medios se reconocen como pruebas y los alcances de estas:

“ARTICULO 93.- La ley reconoce como medios de prueba:

I.- La confesión.

II.- Los documentos públicos;

III.- Los documentos privados;

IV.- Los dictámenes periciales;

V.- El reconocimiento o inspección judicial;

VI.- Los testigos;

*VII.- Las fotografías, **escritos** y notas taquigráficas, y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la **ciencia**; y*

VIII.- Las presunciones.

ARTICULO 94.- Salvo disposición contraria de la ley, lo dispuesto en este título es aplicable a toda clase de negocios.”⁵⁸ (Código Federal de Procedimientos, pág. 16)
(Énfasis añadido)

Por lo tanto, resulta por demás importante que, ante la vaguedad jurídica existente en torno a la naturaleza y características del comprobante fiscal, sean otros documentos los que soporten el acreditamiento, porque serán los únicos mecanismos reconocidos por la ley, para persuadir al juzgador (en caso de controversia) de que efectivamente, las operaciones han sido celebradas y tienen relación con la obtención de ingresos de los contribuyentes.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN

La tesis analizada contiene dentro de su cuerpo un elemento clave en donde en el derecho de audiencia se torna esencial, *el ejercicio de las facultades de comprobación a cargo de las autoridades fiscales.*

De la lectura a la jurisprudencia materia de análisis se desprenden dos vertientes:

1. La valoración de los comprobantes fiscales y los documentos adicionales a éstos por parte de las autoridades, y
2. El uso de los comprobantes y documentación adicional por parte de los contribuyentes.

⁵⁷ Lo anterior en términos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación: “(...) *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*”

⁵⁸ *Op. cit.* Código Federal de Procedimientos Civiles, pág. 16

Por lo que respecta a las autoridades, la tesis no les obliga a iniciar procesos de comprobación, sino únicamente se les exige analizar correctamente los comprobantes, estableciendo la limitante de que, si la señalización de la idea está expresamente en aquel, la descripción en primera instancia es válida.

A causa de la jurisprudencia se considera, nacieron tres efectos que la autoridad administrativa debe valorar:

1. Limitar el estudio exhaustivo y engorroso sobre todos y cada uno de los comprobantes fiscales;
2. Iniciar facultades sólo sobre aquellos comprobantes que son a su consideración ambiguos, oscuros, atípicos, etc., para acreditar las operaciones, y
3. Negar las deducciones y acreditamientos cuando el comprobante fiscal no cumpla con el señalamiento de la idea general del servicio y éste no se encuentre expresamente.

De ahí que el derecho de audiencia en materia fiscal se vuelve relevante al momento en que la autoridad inicie un proceso de comprobación fiscal (por ejemplo una revisión de gabinete o una visita domiciliaria) pues se permitirá la exhibición de documentales adicionales al comprobante que lograrán acreditar la particularidad y pormenorización de la operación, pero que, además, justifiquen la erogación.

Es claro que la pretensión de la Corte no es permitir que todos los comprobantes fiscales sean válidos y produzcan siempre las consecuencias de derecho como son la deducción y/o acreditamiento, sino que su razonamiento se encamina a no impedir al contribuyente exhibir pruebas que, en conjunto, demuestren la necesidad de la operación y prueben fehacientemente la condición jurídica del mismo.

Por ello es por lo que los documentos que sirven de apoyo a los comprobantes fiscales son una ventana de oportunidades (tanto para las autoridades como para los contribuyentes).

Es necesario recalcar que cuando se inician facultades de comprobación, (pongamos de ejemplo la revisión de gabinete), las autoridades fiscales se limitan a evaluar y analizar los comprobantes fiscales con una visión estricta y encasillada.

La excesiva carga administrativa que se imprime sobre los visitadores y analistas suele rebasar la capacidad de análisis meticulado y a conciencia que se debe efectuar al momento de verificar un comprobante fiscal.

Por ello es por lo que se comprende la proclividad de los servidores públicos de negar ante la duda razonable la validez de los documentos. Sin embargo, ello no implica ni autoriza que se excedan en la interpretación de lo establecido por el legislador y con ello afecten la esfera jurídica de los gobernados.

La importancia de que se reconozca el uso de los documentos adicionales a los comprobantes para pormenorizar el uso o contenido del comprobante fiscal, se configura al momento de que iniciadas las facultades las autoridades encuentren mecanismos adicionales que les permitan NO DETERMINAR IMPUESTOS A CARGO y establecer la materialización y necesidad de la operación.

Por lo tanto, lejos de ser un elemento que lastime o lesione a la administración, es también una herramienta que le permitirá respaldar su determinación en un juicio de nulidad.

Dicho de otra manera, como consecuencia intrínseca del inicio de las facultades de comprobación, el gobernado que no logre acreditar que el comprobante considerado ambiguo u obscuro cuenta con otros medios de prueba que lo respalden, no podrá exigir el reconocimiento posterior de dichas operaciones.

La importancia de que se cuente con un respaldo como otro medio de prueba, surge al momento en que las autoridades dejan asentado en las actas (de inicio, parciales, complementarias o final) los acontecimientos y hechos que sucedieron durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

De forma posterior, al momento de analizar la información para emitir o no la liquidación, dichas probanzas permitirán que no se le determinen impuestos a cargo o se reconozcan las operaciones a los contribuyentes; por lo tanto, en la medida en la que se establezca con claridad la información proporcionada se asegura que el derecho de audiencia se respeta.

Cabe resaltar que, al momento de iniciarse un juicio de nulidad, el ofrecimiento del expediente administrativo en el que consten los hechos materia de análisis tendrá un peso considerable al momento de emitir la sentencia.⁵⁹

Por otra parte, para el contribuyente, es un elemento de justicia tributaria, pues ahora no solamente se le podrá negar un derecho (deducción o acreditamiento) por cuestiones ajenas a él (como es la verificación de elementos adicionales que no forman parte de sus obligaciones fiscales), sino que además le permiten acceder a un procedimiento en el que exhibirá las documentales que considere sirvan para

⁵⁹ Resulta ilustrativa la Jurisprudencia con rubro “*JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J.69/2001]*, en la que se establece que “ (...) no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo” por lo tanto, no habrá necesidad de que las autoridades administrativas se desgasten, pudiendo generar la negativa con la seguridad de haber agotado los requisitos solicitados en la jurisprudencia.

acreditar su operación y en su caso, someterlas a juicio de un tribunal si considera que no fueron debidamente valoradas.

Solo en caso de que ni las autoridades ni los contribuyentes se encuentren conformes, sobre la evaluación de las documentales, se iniciarán procesos jurisdiccionales, que tendrán como respaldo el antecedente de contar o no con información.

CAPÍTULO IV. JUSTICIA, ACCESO A.

*“Iustitia est constans et perpetua
voluntas ius suum cuique tribuendi”*

*Ulpiano*⁶⁰

*(Justicia es la constante y perpetua
voluntad de dar a cada uno su derecho)*

Avanzando en nuestro razonamiento, una vez determinada la importancia del derecho de audiencia, resulta necesario efectuar el siguiente análisis: la necesidad de respetar y respaldar los principios de seguridad jurídica y legalidad en cuyas acepciones tributarias refieren a que ninguno de los contribuyentes podrá ser objeto de un acto privativo, sin que previo a ello existan las leyes que establezcan las sanciones y los procedimientos. Estos principios son vitales en el ordenamiento jurídico mexicano.

El objeto del derecho de audiencia en el caso concreto se concentra en el reconocimiento del ofrecimiento de los documentos adicionales que detallen las operaciones fiscales.

Este acto resulta vital al momento de que se ejerciten facultades de comprobación, pues se establece que independientemente del valor de los comprobantes fiscales, los contribuyentes pueden ofrecer las pruebas que acrediten la necesidad de la operación, describiendo en éstos los detalles de los mismos.

Cuando se inicie un proceso jurisdiccional, el valor de dichos documentos es tan relevante que puede inclinar el fallo.

PROCESOS JURISDICCIONALES

La seguridad jurídica en su acepción de derecho de audiencia se ve perfeccionada en materia fiscal, cuando se reconoce su uso en dicha rama (independientemente de los alcances que puedan guardar con otras materias). Al mismo tiempo, se refleja la necesidad de cumplir el principio de legalidad, cuando se constriñe la interpretación a lo establecido expresamente por el legislador, coartando los alcances tendientes a establecer aspectos que no están previstos.

Cabe mencionar que con fundamento en el artículo 14, fracción V, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la demanda dentro del juicio de nulidad deberá indicar las pruebas que ofrezca el demandante, de donde resulta

⁶⁰ Tierno Prado Emilio, *Iustitia*, *Archivo de la etiqueta: Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuens*, consultado el día 20 de junio de 2018, de la página de internet: <https://scipioafricanusblog.wordpress.com/tag/iustitia-est-constans-et-perpetua-voluntas-ius-suum-cuique-tribuens/>

fundamental el ofrecimiento de las pruebas documentales (por ejemplo: el expediente administrativo) en el que se hace constar toda la información que dio lugar a la resolución impugnada.⁶¹

Habría que decir también que el juzgador al momento de cerciorarse sobre los alcances de esta documentación respaldo, verificará su naturaleza y si se encuentran administradas con el objeto de la obtención de ingresos por parte de los contribuyentes.

De ahí, la importancia de lo establecido por el Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Sexto Circuito, que indicó al momento de emitir su fallo, que los contratos de almacenaje eran un complemento que permitía desprender la necesidad de la operación que amparaba el comprobante fiscal, justificando así que se reconociera y atendiera a la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, argumento que a nuestra consideración valoró la Segunda Sala de la Corte, haciéndolo suyo para emitir la tesis materia de estudio.

Con fundamento en el artículo 31 fracción IV de la carta magna mexicana, los mexicanos están obligados a hacer una exacción de su patrimonio a fin de contribuir al gasto público, ya sea de la Federación, Estados, Municipios y la Ciudad de México.⁶²

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁶³ (Constitución, pág. 41)

⁶¹ Dicho expediente puede solicitarse con las documentales privadas ofrecidas por el contribuyente durante el desarrollo de las facultades de comprobación.

⁶² Cabe mencionar que por la reforma constitucional de fecha 29 de enero de 2016, a través del *DECRETO por el que se declaran reformadas y derogadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de la reforma política de la Ciudad de México*, se incluyó dentro de la redacción constitucional en vez del Distrito Federal, a la Ciudad de México. De igual forma, si bien es cierto indica que son obligaciones de los mexicanos, los criterios sobre obtención de ingresos obedecen más a la fuente que a los temas sobre nacionalidad, tal y como establece el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. *“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos: I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente. III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”*

⁶³ *Op, cit.* Constitución, pág. 41

De lo anterior, podemos desprender los principios de equidad y proporcionalidad, que refieren directamente al principio de capacidad contributiva, el cual, establece las garantías de aportación de los contribuyentes.

*“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. **El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos.** La proporcionalidad radica, medularmente, **en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica**, debiendo aportar **una parte justa y adecuada de sus ingresos**, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.** La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”⁶⁴ (Pleno, pág. 256)*

(Énfasis añadido)

De ahí que, la capacidad contributiva como principio tributario garantiza que los contribuyentes, **aporten ingresos al gasto público** en la medida **de sus capacidades**, esto es, generen un pago cuando denoten riqueza susceptible de ser gravada.

Diferenciada en objetiva y subjetiva, la capacidad contributiva es un principio esencial en el ordenamiento jurídico mexicano, cuya función es que los particulares

⁶⁴ Tesis 257, Séptima Época, Apéndice de 1995 Tomo I, Parte SCJN, pág. 256

no vean mermado su patrimonio en favor de los estados, sino que coadyuven a sostener los mismos.

Marco César García Bueno,⁶⁵ considera dicho principio de la siguiente forma:

“El principio de capacidad contributiva, por su naturaleza, está en posición de actuar como presupuesto de la imposición, pero, a su vez, como criterio de medición del reparto de los gastos públicos. Así, actúa en un doble plano: al justificar la elección de los índices de riqueza susceptibles de gravamen, y como valor para determinar los elementos cuantitativos del particular instituto tributario” (Manual de Derecho Tributario, pág. 36)

Lo anterior significa que los impuestos deberán gravar aquellos índices de riqueza susceptibles de imposición. La capacidad contributiva como principio en su aspecto subjetivo permite cuantificar la carga tributaria y apegarla a las condiciones personales y familiares del contribuyente.

*“Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presume la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza exhibido por medio de ingresos, patrimonio o gasto, un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes”.*⁶⁶ (García Bueno, pág. 37)

Por su parte la capacidad contributiva objetiva refiere a:

*“Así, la presencia de una renta, de un patrimonio o un índice de gasto, revelan movimientos de riqueza de los gobernados, presumiendo su aptitud contributiva. Entendamos: quien tenga un ingreso seguro y reiterado en el tiempo, cuente con ciertos bienes, o, en su caso, exteriorice determinados gastos, es, en una primera aproximación, un sujeto susceptible de participar en el concurso de los gastos públicos. Por ende, al ser el tributo instrumento económico, requiere un fundamento económico. En este contexto, la riqueza disponible se convierte en el origen de dichos institutos.”*⁶⁷ (García Bueno, pág. 38)

Por lo tanto, al asumir el Poder Judicial una interpretación integral, respeta y permite que se reconozca la situación jurídica del contribuyente (la necesidad de la operación reflejada en el comprobante) que, por fallas del emisor, afectan directamente al receptor.

⁶⁵ García Bueno Marco C, Capítulo 3, “Principios Tributarios Constitucionalizados. El Principio de Capacidad Contributiva”, pág. 36

⁶⁶ *Ídem.* García Bueno, pág. 37

⁶⁷ *Ídem.* García Bueno, pág. 38

Así, una vez que se inicie un proceso jurisdiccional, las partes buscarán en la medida de sus posibilidades ofrecer los medios tendientes a corroborar sus dichos y garantizar con ello, que su situación real y jurídica se conozca por parte de los juzgadores.

De ahí que el derecho de audiencia cobre relevancia, pues cuando se inicien procedimientos de fiscalización y posteriormente juicios de nulidad o amparo, al llegar los mismos a conocimiento del juzgador, éste podrá contar con diversidad de información que una vez valorada, permita dar la razón a cualquiera de las dos partes contendientes. A quien mejor derecho demuestre.

Por lo cual, si durante el proceso jurisdiccional se valoran todas las pruebas (incluyendo aquellas en las que se detalla la descripción que amparen los comprobantes fiscales) se garantiza la seguridad jurídica y el acceso a la justicia, pues no se coarta el derecho de los contribuyentes a hacer valer los medios con los que cuenta y que demuestran su realidad tributaria.

“ (...) la justicia es algo que no se muestra sino que se siente y es especialmente un concepto límite, una tendencia, que casi siempre se realiza por aproximación. Es más, incluso allí, donde sea posible conseguir la justicia perfecta nunca son decisivas para demostrar la bondad de los resultados obtenidos los instrumentos y las fórmulas del científico, sino de la sensibilidad relativa de la “conciencia-económica-social”, la cual al contrario de las valoraciones científicas, es tan sutil en las apreciaciones cualitativas, como burdas en las cuantitativas”. (García Bueno, pág. 29)

Sólo así, se alcanza una verdadera justicia, porque al final, refleja la verdad jurídica de las partes y en el caso de los contribuyentes las necesidades y verdadera capacidad de pago; obrar en sentido contrario, atenta contra la situación jurídico-tributaria del contribuyente, pudiendo alcanzar impuestos confiscatorios que afectarían y lesionarían severamente a los particulares.

Adicional a lo anterior, el debido proceso (garantizado en el artículo 16 constitucional) se perfecciona al momento de que el procedimiento permite garantizar que se podrán ofrecer documentos que respalden las necesidades de operación por reflejar la auténtica capacidad contributiva.

En consecuencia, las determinaciones jurídicas y administrativas se basarán en el principio de reserva de ley: *lo que no está expresamente señalado como una sanción, no puede ser interpretado de dicha manera ni siquiera de forma analógica.*

Por lo tanto, los documentos que pormenoricen las operaciones fiscales, con la tesis materia de estudio alcanzan un valor probatorio inusual y vital al momento de configurar la certeza jurídica.

Cabe reiterar que es de suma importancia la valoración efectuada por la Segunda Sala, toda vez que recoge lo mejor de los dos criterios contendientes y permite

garantizar el pleno ejercicio de todos los derechos y principios reconocidos por el Estado mexicano.

Así, cuando se instaure un juicio de nulidad (por ejemplo), la información, ya podrá ser reconocida por los tribunales como elementos de prueba, y en consecuencia se valorará y tomará en consideración para emitir las sentencias.

“Puede decirse que el derecho de probar en juicio constituye una garantía constitucional. A ella hace referencia Eduardo Couture al indicar que es una de las garantías en materia procesal, ya que sirve de contralor a las posiciones formuladas por las partes. Este autor en su estudio titulado “la Constitución y el Proceso Civil” al hablar en especial de la prueba civil, expresa que ésta no es un medio de averiguación, sino un medio de contralor de las posiciones de hecho formuladas por las partes, según el viejo proverbio, probar es vencer, porque probar es persuadir de la verdad de los hechos, de la misma manera que alegar es persuadir de la verdad de la tesis de Derecho, la ley que haga imposible la prueba es tan inconstitucional como la ley que haga imposible la defensa.” (Molina, pág. 153)

“La garantía de prueba consiste en dar a los litigantes la oportunidad de rendir los medios probatorios necesarios para acreditar sus derechos, de modo que la ley que haga imposible la prueba es tan inconstitucional como la ley que haga imposible la defensa” (Molina, pág. 155)

Por lo tanto, en la medida en que en México se garantice el que el particular sea escuchado y el que la autoridad no se exceda en su interpretación y aplicación de la norma, se alcanzarán los derechos fundamentales y con ello se obtendrá la justicia que todos buscamos.

CONCLUSIONES

Como conclusiones generales se establecen las siguientes:

1. El Poder Judicial de la Federación analizó los criterios contendientes efectuando una interpretación literaria, expresa y sistemática;
2. Se valoró el alcance del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 y se establecieron las características que hacen válida la descripción;
3. Se estableció que para la validez de la descripción se requiere que dentro del comprobante fiscal se establezca expresamente el concepto que genera la operación y la idea o propiedades generales del servicio, uso o goce;
4. Se estableció que no existe *per se* una sanción por la ambigüedad de la descripción;
5. Se reconoció que no hay ningún artículo que indique que no pueden pormenorizarse los detalles del comprobante fiscal en otro documento;
6. Se jerarquizó el valor de los principios de legalidad y seguridad jurídicas como bases para emitir el criterio vencedor;
7. Se reconoció como principio de la seguridad jurídica al derecho de audiencia (como mecanismo para que las partes sean escuchadas);
8. Se genera certeza jurídica (en la medida en que se impide la interdicción de la arbitrariedad) porque la norma no establece una obligación al contribuyente receptor del comprobante fiscal;
9. Se reiteran los alcances de las obligaciones tanto del emisor del comprobante fiscal, como del receptor del mismo;
10. Se alcanza la justicia tributaria al reconocerse la real capacidad contributiva del contribuyente;
11. Se establece la importancia de los documentos adicionales a los comprobantes fiscales al momento de iniciar un proceso de fiscalización;
12. Se imprime de valor probatorio a los documentos que no son comprobantes fiscales, pero sí son pruebas en términos de los demás ordenamientos jurídicos;
13. Se cataloga como un principio de justicia tributaria el que ante la vaguedad de un documento se compruebe su necesidad y uso, y

14. Finalmente se alcanza por parte del juzgador la verdad jurídica, cuando se le permite reconocer el uso de otra documentación de respaldo.

Por último, se reitera que la importancia de la tesis materia de estudio esencialmente es el reconocimiento de que otros medios de prueba pueden acreditar la descripción y con ello la necesidad y materialidad de las operaciones en el ámbito fiscal.

La jurisprudencia claramente busca encuadrar en una sola tesis criterios que unifiquen los intereses tanto de la autoridad como de los particulares, por lo que es vital la dualidad que se permea.

Mientras que a los contribuyentes se les garantiza con ello que nadie sea privado de sus bienes, posesiones o derechos sin antes haber ofrecido todas las pruebas que considere pueden demostrar la realidad jurídica y fáctica ante los juzgadores, permitiendo con ello alcanzar la justicia que se busca, al iniciarse un proceso jurisdiccional, a las autoridades se les garantiza la facultad de iniciar facultades de comprobación a fin de rectificar los errores, dudas o consideraciones que mantengan sobre los comprobantes fiscales.

Será entonces un trabajo para los tribunales administrativos y jurisdiccionales el valorar y respetar la seguridad jurídica y legalidad dentro del ordenamiento nacional, siendo criterios como el hoy estudiado fundamentales para facilitar el trabajo del juzgador.

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consultada de la página de internet: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf
2. Código Fiscal de la Federación, vigente en 2008. Descargado de: https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_anexo6.pdf
3. Código Federal de Procedimientos Civiles, consultado en la página de internet: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/6.pdf>
4. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, consultado de la página de internet: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf
5. Ley del Impuesto sobre la Renta, consultado de la página de internet: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf
6. DECRETO por el que se declaran reformadas y derogadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de la reforma política de la Ciudad de México, consultado de la página de internet: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5424043&fecha=29/01/2016

DICCIONARIOS, ENCICLOPEDIAS

7. Diccionario de la Real Academia Española, define audiencia, consultado el día 14 de junio de 2016, de la página de internet: <http://dle.rae.es/?id=4MupgN3>
8. Diccionario Jurídico en Línea, audiencia, consultado el día 14 de junio de 2016 de la página de internet: http://diccionario.leyderecho.org/audiencia/#Como_se_define_Audiencia
9. Diccionario de la Real Academia Española, define constar, consultado de la página <http://dle.rae.es/?id=ARBwfHT>
10. Diccionario de la Real Academia Española, define idea, consultado de la página <http://dle.rae.es/?id=KtN78ZO>

11. Enciclopedia Jurídica, *Principio de Legalidad*, consultado el día 11 de junio de 2016, de la página de internet: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/principio-de-legalidad/principio-de-legalidad.htm>
12. Enciclopedia Jurídica, define prueba, consultado el día 18 de junio de 2018, de la página de internet: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/prueba/prueba.htm>
13. Video Tutoriales, Ejemplos y Búsqueda de la Clave del Producto o Servicio y su Clave de Unidad de Medida, consultado de la página de internet: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Paginas/busquedaclaveprod_oserv.aspx
14. Ejemplo de llenado de facturas utilizando el servicio gratuito ofrecido por el SAT, Honorarios por servicios contables, consultado de la página de internet: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/cfdi/Ejemplos%20de%20facturas%2033/Ej_Hono_Ser_Con.pdf

TESIS Y JURISPRUDENCIAS

15. Tesis 2a./J. 161/2017 (10a), Décima Época, Semanario Judicial de la Federación, libro 50 Tomo I, enero de 2018, pág. 355. *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*
16. Tesis: 2a./J. 106/2017 (10a.), Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 45, agosto de 2017, Tomo II, pág. 793. *DERECHOS FUNDAMENTALES DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. SU CONTRAVENCIÓN NO PUEDE DERIVAR DE LA DISTINTA REGULACIÓN DE DOS SUPUESTOS JURÍDICOS ESENCIALMENTE DIFERENTES.*
17. Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, enero de 2013, Tomo 1, pág. 437. *SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.*
18. P. CXLVIII/97, Pleno, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, pág. 78. *LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.*

19. Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, enero de 2013, Tomo 1, pág. 437. *SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.*
20. Tesis 162, Tomo I, Parte SCJN, Séptima Época, Apéndice de 1995, pág. 165. *IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.*
21. Tesis: 1a./J. 107/2012 (10a.), Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIII, octubre de 2012, Tomo 2, pág. 799, *PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE.*
22. Tesis: 1a. CLVI/2014 (10a.) Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 5, abril de 2014, Tomo I, pág. 792, *COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.*
23. Tesis: Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 82, Sexta Parte, pág. 24. Registro 254190. *AUDIENCIA, GARANTÍA DE DEBIDO PROCESO.*
24. Tesis: Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 34, Sexta Parte, pág. 44. Registro. 256668, *INTERPRETACIÓN DE LA LEY*
25. Tesis: Quinta Época, Semanario Judicial de la Federación, pág. 1610. Registro 340728, *DERECHO DE AUDIENCIA EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.*
26. Tesis: P./J.47/95, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo II, diciembre de 1995, pág. 133. *FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.*
27. Tesis: 1009, Novena Época, Apéndice de 2011, Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Segunda Parte - TCC Octava Sección - Garantías del inculpaado y del reo, pág. 2359. *AUDIENCIA, CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA.*

28. Tesis: Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 34, Sexta Parte, pág. 44. Registro. 256668, *INTERPRETACIÓN DE LA LEY*.
29. Tesis: 1a. CLVI/2014 (10a.) Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 5, abril de 2014, Tomo I, pág. 792 *COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS*.
30. Tesis: 941, Novena Época, Apéndice de 2011, Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Quinta Sección - Otros derechos fundamentales, pág. 2222. *DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PARA LA CONSTRUCCIÓN DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VÁLIDO ACUDIR DE MANERA PRUDENTE A LAS TÉCNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO*.
31. Tesis: 3a./J. 18/91, Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Abril de 1991, pág. 24. *LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA*.
32. Tesis: 2a. CXLII/99, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, pág. 406. *LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN*.
33. Tesis 257, Séptima Época, Apéndice de 1995 Tomo I, Parte SCJN, pág. 256, *PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL*.
34. Tesis: 2a./J. 73/2013 (10a.) Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, pág. 917. *JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J.69/2001]*.

35. Tesis 2a./J. 161/2017 (10a), Décima Época, Semanario Judicial de la Federación, libro 50 Tomo I, enero de 2018, pág. 355. *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*

ARCHIVOS EN LÍNEA

36. Universidad Nacional Autónoma de México, *Los Derechos de Seguridad Jurídica*, consultado el día 11 de junio de 2018, de la página de internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1408/7.pdf>
37. Reyes Vera Ramón, (S.F), *Los Derechos Humanos y la Seguridad Jurídica*, consultado el día 11 de junio de 2018, de la página de internet: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/viewFile/23177/20706>
38. *COMPROBANTES VIGENTES EN 2012 Factura Electrónica 2010 (CFD)*, consultado el día 11 de junio de 2018, de la página de internet: <https://tiyssystems.wordpress.com/tag/sat/>
39. Ejemplo de llenado de facturas utilizando el servicio gratuito ofrecido por el SAT. Honorarios por servicios contables. Servicio de Administración Tributaria, consultado de la página de internet el 8 de junio de 2018 de la página: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/cfdi/Ejemplos%20de%20facturas%2033/Ej_Hono_Ser_Con.pdf
40. Universidad Nacional Autónoma de México, *El Principio de Legalidad*, consultado el día 11 de junio de 2018 de la página de internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/22/9.pdf>
41. Yee Romo Carlos Vidal, *Principio de Legalidad; hacía una cultura de respeto al orden jurídico vigente*, consultado el día 11 de junio de 2018, de la página de internet: <http://ordenjuridico.gob.mx/Congreso/pdf/65.pdf>
42. Castilla Karlos, 2009, “EL PRINCIPIO PRO PERSONA EN LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA”, *Cuestiones Constitucionales Revista*

Mexicana de Derecho Constitucional, número 20, enero-junio 2009. Consultado el día 12 de junio de 2018, de la página de internet: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5861/7767>

43. Frases en latín, consultado el día 13 de junio de 2018, de la página de internet: <http://frasesenlatin.blogspot.com/2008/11/res-non-verba.html>
44. Silva García Fernando, *Derecho de audiencia: arts. 14 Constitucional y 80. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, consultado el día 13 de junio de 2018, de la página de internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/12.pdf>
45. Carbonell Miguel, *Formalidades esenciales del procedimiento*, marzo 14, 2012, consultado el día 14 de junio de 2018, de la página de internet: http://www.miguelcarbonell.com/docencia/Formalidades_esenciales_del_procedimiento.shtml
46. Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, consultado el día 14 de junio de 2018, de la página de internet: http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf
47. Comisión Nacional de los Derechos Humanos, *Derecho de Audiencia y Debido Proceso Legal*, consultado el día 15 de junio de 2018 de la página de internet: http://cndh.org.mx/Derecho_Audiencia_Proceso_Legal
48. Molina González Héctor, *Teoría General de la Prueba*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, consultado el día 19 de junio de 2018, de la página de internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx>
49. Frases célebres, consultado el día 7 de junio de 2018 de la página de internet: https://www.google.com.mx/search?q=Frases+de+justicia&rlz=1C1GGRV_e_nMX785MX785&source=lnms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwj1k4KbnMLbAhUSWa0KHZbRD0AQ_AUICigB&biw=667&bih=635#imgrc=4idFAyenC1mK2M
50. Frases en latín, consultado el día 13 de junio de 2018, de la página de internet: <http://frasesenlatin.blogspot.com/2008/11/res-non-verba.html>

51. Tierno Prado Emilio, *Iustitia*, *Archivo de la etiqueta: Iustitia est constants et perpetua voluntas ius suum cuique tribuens*, consultado el día 20 de junio de 2018, de la página de internet: <https://scipioafricanusblog.wordpress.com/tag/iustitia-est-constants-et-perpetua-voluntas-ius-suum-cuique-tribuens/>
52. Universidad Nacional Autónoma de México, “*La Teoría General de la Prueba*”, Biblioteca Jurídica Virtual, consultada el día 18 de junio de 2018, de la página de internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3842/4.pdf>
53. Molina González Héctor, *Teoría General de la Prueba*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, consultado el día 19 de junio de 2018, de la página de internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx>

LIBROS

54. Torruco Salcedo Sitlali, et al. (coords), 2008, *Capítulo 2, Los Principios Constitucionales Tributarios*, México, Editorial Porrúa, Segunda Edición.
55. García Bueno Marco C, et al. (coords), 2008, *Capítulo 3, Principios Tributarios Constitucionalizados. El Principio de Capacidad Contributiva*, México, Editorial Porrúa, Segunda Edición.