



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

*"Preeminencia al fondo o sustancia económica sobre la forma legal en materia fiscal.
Análisis del criterio jurisprudencial 2a./J.161/2017 (10a.) derivado de la CT 232/2017"*

Tesis que para obtener el grado de
Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. José Manuel Sáenz Gaxiola

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

ÍNDICE

Introducción	4
Capítulo 1 Antecedentes de la Jurisprudencia 2a./J. 161/2017	
1.1. Criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito	5
1.1.1 Voto particular formulado por la Magistrada Margarita Márquez Méndez	8
1.2 Criterio del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito	9
1.3 Consideraciones de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al dictar la ejecutoria que resuelve la Contradicción de Tesis 232/2017	12
1.3.1 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?	12
1.3.2 ¿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?.....	15
1.4 Comentarios a la ejecutoria recaída a la Contradicción de Tesis 232/2017	20
Capítulo 2 Principios y Reglas involucrados en la unificación del criterio jurisprudencial 2a./J. 161/2017	
2.1 Conceptos preliminares	23
2.2 Principios y Reglas en materia tributaria	24
2.3 Principios involucrados en la resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	26
2.3.1 Seguridad jurídica	26
2.3.2 Debido proceso y garantía de audiencia	28
2.4. Reglas involucradas en la resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	30
2.4.1 Previstas en el Código Fiscal de la Federación	30
2.4.2 Función de los comprobantes fiscales digitales	32
2.4.3 Deducción en el impuesto sobre la renta	34
2.4.4 Acreditamiento en el impuesto al valor agregado	36
2.4.5 Estricta indispensabilidad de la deducción y el acreditamiento	38

Capítulo 3 Análisis de las implicaciones jurídicas de la jurisprudencia 2a./J. 161/2017

3.1	Fraude de ley, concepto e interpretación lógica	42
3.2	Métodos económicos de interpretación	44
3.3	El principio de la realidad económica y la interpretación funcional	44
3.4	La interpretación teleológica en clave anti elusiva	46
3.5	Preeminencia al fondo o sustancia económica sobre la forma legal en los criterios del Poder Judicial de la Federación	47
3.6	Adición de la presunción de inexistencia de las operaciones en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación	50
3.7	Adición de la regla general antiabuso en el artículo 5o.-A en el Código Fiscal de la Federación	51
Conclusiones		55
Bibliografía		57

INTRODUCCIÓN

Para Fix-Zamudio, la jurisprudencia por contradicción de criterios constituye un instrumento de uniformidad interpretativa cuya finalidad esencial es eliminar las divergencias en la aplicación del derecho que surgen entre Tribunales Colegiados de Circuito. Sostiene que, a diferencia de la jurisprudencia por reiteración, en la contradicción *“la función de la Suprema Corte no es la de establecer un nuevo criterio por repetición de sentencias, sino la de optar, entre soluciones antagónicas, por la interpretación que asegure coherencia al sistema jurídico”*.¹

En mi opinión, este sistema de conformación de jurisprudencia no es el ideal porque, a diferencia del sistema por reiteración de sentencias, no exige una votación por mayoría calificada de los jueces del órgano jurisdiccional creador del criterio vinculante², pero tampoco implica una solución reiterada de controversias concretas y reales que justifican la actividad jurisdiccional.

Aún más, la similitud en los aspectos fácticos considerados en los criterios en disenso no es indispensable para que el tribunal de superior jerarquía pueda dar una solución unificadora. En suma, este sistema de conformación de jurisprudencia es explicado por el Pleno de nuestro más Alto Tribunal en la siguiente jurisprudencia:

“CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES. De los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 197 y 197-A de la Ley de Amparo, se advierte que la existencia de la contradicción de criterios está condicionada a que las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o los Tribunales Colegiados de Circuito en las sentencias que pronuncien sostengan *“tesis contradictorias”, entendiéndose por “tesis” el criterio adoptado por el juzgador a través de argumentaciones lógico-jurídicas para justificar su decisión en una controversia, lo que determina que la contradicción de tesis se actualiza cuando dos o más órganos jurisdiccionales terminales adoptan criterios jurídicos*

¹ Eduardo Fix-Zamudio, *Estudio de la jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, p. 215.

² Cfr. Artículo 192, segundo y tercer párrafo de la Ley de Amparo vigente en 2024: “[...] Las resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustenten en cinco sentencias ejecutorias ininterrumpidas por otra en contrario, que hayan sido aprobadas por lo menos por ocho ministros si se tratara de jurisprudencia del pleno, o por cuatro ministros, en los casos de jurisprudencia de las salas. También constituyen jurisprudencia las resoluciones que diluciden las contradicciones de tesis de Salas y de Tribunales Colegiados.”

Cfr. Artículo 193, segundo párrafo de la Ley de Amparo vigente en 2024: “[...] Las resoluciones de los Tribunales Colegiados de Circuito constituyen jurisprudencia siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los magistrados que integran cada tribunal colegiado.”

discrepantes sobre un mismo punto de derecho, independientemente de que las cuestiones fácticas que lo rodean no sean exactamente iguales, pues la práctica judicial demuestra la dificultad de que existan dos o más asuntos idénticos, tanto en los problemas de derecho como en los de hecho, de ahí que considerar que la contradicción se actualiza únicamente cuando los asuntos son exactamente iguales constituye un criterio rigorista que impide resolver la discrepancia de criterios jurídicos, lo que conlleva a que el esfuerzo judicial se centre en detectar las diferencias entre los asuntos y no en solucionar la discrepancia. **Además, las cuestiones fácticas que en ocasiones rodean el problema jurídico respecto del cual se sostienen criterios opuestos y, consecuentemente, se denuncian como contradictorios, generalmente son cuestiones secundarias o accidentales** y, por tanto, no inciden en la naturaleza de los problemas jurídicos resueltos. Es por ello que este Alto Tribunal interrumpió la jurisprudencia P./J. 26/2001 de rubro: "CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA.", al resolver la contradicción de tesis 36/2007-PL, pues al establecer que la contradicción se actualiza siempre que "al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes" se impedía el estudio del tema jurídico materia de la contradicción con base en "diferencias" fácticas que desde el punto de vista estrictamente jurídico no deberían obstaculizar el análisis de fondo de la contradicción planteada, lo que es contrario a la lógica del sistema de jurisprudencia establecido en la Ley de Amparo, pues al sujetarse su existencia al cumplimiento del indicado requisito disminuye el número de contradicciones que se resuelven en detrimento de la seguridad jurídica que debe salvaguardarse ante criterios jurídicos claramente opuestos. **De lo anterior se sigue que la existencia de una contradicción de tesis deriva de la discrepancia de criterios jurídicos, es decir, de la oposición en la solución de temas jurídicos que se extraen de asuntos que pueden válidamente ser diferentes en sus cuestiones fácticas, lo cual es congruente con la finalidad establecida tanto en la Constitución General de la República como en la Ley de Amparo para las contradicciones de tesis, pues permite que cumplan el propósito para el que fueron creadas y que no se desvirtúe buscando las diferencias de detalle que impiden su resolución.**"³

(Lo resaltado es nuestro)

Bajo este marco normativo; es decir, sin atender a las cuestiones fácticas de los criterios en disenso, mediante sesión pública del 18 de octubre de 2017, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la contradicción de tesis 232/2017, de la que derivó la jurisprudencia 2a./J.161/2017 (10ª.) de rubro "COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUE INTEGRAN EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN."⁴, materia del presente trabajo.

³ Tesis P./J. 72/2010, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, agosto de 2010, p 7.

⁴ Tesis: 2a./J. 161/2017 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 50, Tomo I, enero de 2018, p. 355. **Nota.** El texto de la jurisprudencia, así como su ejecutoria pueden ser consultada en la página <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/Detalle-Precedente> (Sentencia)-27553.

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

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito consideró que la descripción del servicio debe constar exclusivamente en el comprobante fiscal y, con ello, el contenido debe ser lo suficientemente claro para analizar su deducibilidad; por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito consideró probanzas adicionales al comprobante fiscal para tener por cumplido ese requisito.

Sin embargo, como se abordará más adelante, se estima que la Suprema Corte de Justicia de la Nación adoptó una postura ecléctica que no abona a la seguridad jurídica de los contribuyentes. En su ejecutoria sostuvo, como regla general, que la descripción del servicio debe estar contenida en los comprobantes fiscales mediante la expresión del núcleo esencial de la prestación del servicio y, excepcionalmente, la posibilidad de que sus pormenores se contengan en un documento distinto.

A fin de apoyar la excepción, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación enfatizó que la emisión del comprobante fiscal no limita el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal quien, de considerar que los comprobantes exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda información relativa a la misma y, en su caso, no acceder a su pretensión (deducción y/o acreditamiento), atendiendo a las particularidades de cada caso.

En mi opinión, esta consideración empalma dos de los requisitos de la deducibilidad de un gasto; es decir, el de estar amparado en un comprobante fiscal con requisitos fiscales⁵ (en donde debe describirse el servicio o el uso o goce del bien⁶) con el de su estricta indispensabilidad⁷, porque es con base en este segundo requisito que las autoridades fiscales, usualmente, exigen información adicional para atender a la realidad y materialidad de los servicios descritos en los comprobantes fiscales, aspecto sobre el cual enfatizó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su ejecutoria.

Lo resuelto en la ejecutoria refleja la tendencia marcada de las autoridades fiscales de privilegiar el fondo o sustancia económica sobre la forma legal; es decir, la simple

⁵ Cfr. Artículo 27, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁶ Cfr. Artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

⁷ Cfr. Artículo 27, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

emisión del comprobante fiscal con requisitos legales es insuficiente para acreditar la deducibilidad de un gasto y la posibilidad de acreditar el impuesto al valor agregado por parte del receptor del comprobante.

Prueba de ello.

La incorporación del artículo 69-B en el Código Fiscal de la Federación en el 2014, a través del cual se establece un procedimiento para que las autoridades investiguen, evalúen circunstancias y, en su caso, presuman la inexistencia o simulación de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que aquéllos amparan (EFOS).

La multiplicidad de auditorías en donde se cuestiona la materialidad (realidad) de los servicios descritos en los comprobantes fiscales respectivos, y en donde los litigios se centran en dilucidar si el caudal probatorio aportado por los contribuyentes es suficiente o no para demostrar la deducibilidad del gasto; o bien, la legalidad de los requerimientos de la autoridad para constatar la realidad de las operaciones.

La reciente incorporación del artículo 5-A en el Código Fiscal de la Federación⁸ que establece un procedimiento para reclasificar los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

⁸ **Cfr.** Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2019.

Capítulo 1 Antecedentes de la Jurisprudencia 2a./J. 161/2017

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

La jurisprudencia 2a./J. 161/2017 se conformó al haberse resuelto la contradicción de tesis 232/2017 por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante sesión pública de 18 de octubre de 2017, en donde delimitó el criterio que debía prevalecer en relación con el análisis y contenido del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, en lo concerniente al requisito de **"descripción del servicio"** de los comprobantes fiscales.

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

Los criterios contendientes fueron los siguientes:

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

B. Tesis IV.2o.A.132 A (10a.), de rubro: *"COMPROBANTES FISCALES. LA 'DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO' A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON EstrictAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN."*⁹, aprobada por unanimidad de votos de los Magistrados integrantes del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

A continuación, se resume lo resuelto por ambos Tribunales Colegiados que contendieron en la contradicción de tesis que dio lugar a la jurisprudencia materia de este trabajo.

⁹Tesis I.1o.A.180 A, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. IV, enero de 2018, p. 2167.

1.1 Criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito

En la revisión fiscal 153/2016, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria interpuso recurso de revisión fiscal para combatir el criterio sustentado por la Primera Sala Regional de Oriente del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través de la cual se declaró la nulidad de la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo, así como de la originalmente recurrida (en la que se determinó un crédito fiscal al contribuyente).

Lo anterior, al estimar que la resolución determinante del crédito fiscal carecía de los requisitos de fundamentación y motivación, porque la autoridad rechazó las deducciones por concepto de gastos de venta para efectos del impuesto empresarial a tasa única y los acreditamientos para efectos del impuesto al valor agregado, al haber considerado que los comprobantes exhibidos por la actora no describían el servicio, ni precisaban el lugar y tiempo en el que éste se había proporcionado.

En cuanto a la falta de **descripción del servicio** en los comprobantes fiscales, tal determinación quedó desvirtuada con la propia digitalización de diversos folios del acta final de visita de la que resultó el crédito fiscal a cargo del contribuyente; digitalización que obraba en autos y cuyo análisis llevó a la Primera Sala Regional de Oriente del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a concluir que, de su sola lectura, se advertía que el concepto que amparaban cada una: "*servicio de almacenaje correspondiente al mes de enero 2008*" (y así hasta llegar al mes de diciembre).

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

Los argumentos de la autoridad recurrente se encaminaron a demostrar que los contratos de prestación de servicios de los que derivaron los servicios amparados con las facturas exhibidas por la contribuyente contenían más servicios que de los descritos en los comprobantes fiscales, por lo que dichos comprobantes fiscales resultaban insuficientes para demostrar los servicios amparados con los contratos ofrecidos.

En relación con lo expuesto por la autoridad fiscalizadora, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, en la parte que interesa, señaló lo siguiente:

"Por su parte el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, vigente al momento en que se emitieron las facturas que nos ocupan, establecía:

“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.”

Para determinar el alcance jurídico de esta norma, debe observarse que a través de los comprobantes fiscales se consigna el monto que se permite deducir en el caso del impuesto sobre la renta o acreditar en el impuesto al valor agregado, para que de esa forma quien realiza la erogación correspondiente tribute conforme a su real capacidad contributiva.

Sin embargo, no todos los gastos son deducibles o acreditables, pues en principio deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

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

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

Sin embargo, no debe perderse de vista que, como lo precisó la sala fiscal, el origen de tales facturas se encuentra en lo pactado en el contrato de prestación de servicios de ***** (páginas 454 a 459 del juicio de nulidad), que la actora celebró con *****; Sociedad Anónima de Capital Variable (como prestadora del servicio); específicamente en el apartado relativo al objeto del contrato, el cual es del tenor siguiente:

‘[SE DIGITALIZA PARTE DEL CONTRATO]...’

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

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

Así pues, si el pago de los servicios de almacenaje está previsto expresamente en el contrato de prestación de servicios entre la actora y la diversa empresa*****; Sociedad Anónima de Capital Variable, **es que el pago por esos servicios, reflejado**

en las facturas expedidas a favor de la actora, encuentra sustento en ese documento privado.

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

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

En similares términos este Tribunal Colegiado de Circuito resolvió el recurso de revisión fiscal R.F. 62/2015 relacionada con la diversa 63/2015, en sesión de once de febrero de dos mil dieciséis, por mayoría en contra del voto del Magistrado Jaime Raúl Oropeza García, bajo la ponencia del Magistrado Miguel Ángel Ramírez.”¹⁰

(El énfasis es nuestro)

1.1.1 Voto particular formulado por la Magistrada Margarita Márquez Méndez en la ejecutoria recaída a la revisión fiscal 153/2015

La Magistrada Margarita Márquez Méndez formuló voto particular al disentir con el sentido de la resuelto en la revisión fiscal 153/2015. Su estudio partió del análisis del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, conforme al cual concluyó que el cumplimiento de los requisitos legales para la deducibilidad del gasto es de aplicación estricta, por ende, la interpretación de la mayoría resulta contraria a la forma en que se deben interpretar las normas que establecen cargas y excepciones, la cual debe ser en forma restrictiva.

A partir de la estricta interpretación de las normas fiscales y la adminiculación del proyecto, consideró que éste no tenía sustento jurídico, ya que los requisitos fiscales deben estar contenidos en el documento que fiscalmente debe reunir los requisitos legales, es decir, las facturas y no el contrato de prestación de servicios de carácter privado, el cual no puede suplir de *facto* dicho requisito; es decir, la ley no dice que se comprobarán con otros documentos distintos a lo que ésta establece.

A fin de sustentar su voto particular, la Magistrada citó el criterio aislado emitido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, de rubro y texto siguiente:

“COMPROBANTES FISCALES. ALCANCE DE LA EXPRESIÓN “DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO” QUE AMPAREN, PREVISTA COMO UNO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL

¹⁰ Cfr. Páginas 311 a 315 de la ejecutoria dictada el 20 de abril de 2017 por el Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver el Recurso de Revisión Fiscal 153/2016, consultable en la página del Consejo de la Judicatura Federal, en la Sección de Consulta de SISE Expedientes.

DE LA FEDERACIÓN. Los comprobantes fiscales son los medios a través de los cuales los contribuyentes demuestran el tipo de actos o actividades que realizan y se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos, para efectos tributarios. Así, dadas las consecuencias fiscales que producen, no cualquier documento es susceptible de considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y en las leyes especiales en la materia, específicamente, los que deban considerarse de ese modo, en atención al diseño normativo de cada contribución. Así, la fracción V de ese precepto prevé como uno de los requisitos de los comprobantes, la "descripción del servicio" que amparen. Esa expresión, de acuerdo con el significado que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española atribuye al término "describir", se refiere a representar o delinear el servicio que se presta, de modo que se dé una idea general y clara de la operación realizada. De lo anterior se obtiene que el comprobante fiscal cumplirá con la función para la que fue creado, es decir, como un elemento de prueba, cuando contenga los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió, a favor de quién y por qué concepto, pues la expresión mencionada alude a los datos suficientes que informen claramente el servicio concreto que se prestó al beneficiario, ya que ello permite conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen, entre otras disposiciones, los artículos 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y 5o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin que pueda considerarse que la fracción V indicada se refiera a pormenorizar el motivo del servicio, es decir, a detallar en qué consiste, considerando sus características esenciales."¹¹

Con base en lo anterior, concluyó que “si las facturas expedidas por la empresa contratada fueron por concepto de ‘almacenaje’, y no describen el verdadero concepto que enumera un cúmulo de “prestación de servicios profesionales de almacenaje”, que sí comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, entonces no cumplen los requisitos exigidos en la ley, y la autoridad sí estaba en aptitud de rechazarlas.”¹²

1.2 Criterio del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito

El 22 de septiembre de 2016, en sesión ordinaria, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, resolvió el amparo directo 475/2015-II relativo al juicio de nulidad 1881/15-0602-1 radicado ante la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En el amparo directo, la *litis* se ciñó a determinar si los comprobantes fiscales son estrictamente indispensables para el cumplimiento del objeto social de la quejosa, siendo éste un requisito fundamental que se establece para el acreditamiento del impuesto al valor agregado, de conformidad con el artículo 5, primer párrafo, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

¹¹ Tesis XVI.1o.A.68 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, Diciembre 2015, p. 1224.

¹² Op. cit. Nota 5.

Al dictar sentencia, el referido Tribunal Colegiado negó el amparo a la quejosa, al calificar de infundados e inoperantes los conceptos de violación, por considerar que la descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos a su favor, **son genéricos y por ende insuficientes para comprobar que se refieren a servicios** (mano de obra calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno, mano de obra) indispensables para la actividad comercial de la peticionaria del amparo. Por otra parte, concluyó que la descripción de los servicios prestados debe describirse en el comprobante fiscal y no en un documento distinto.

El precedente en comento fue resuelto por unanimidad de votos e integró el criterio aislado IV.2o.A.132 A (10a.) que se transcribe a continuación:

"COMPROBANTES FISCALES. LA "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON EstrictAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN. De acuerdo con los artículos 5o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, uno de los requisitos para que sea acreditable la primera contribución referida y, por ende, deducible, es que las erogaciones realizadas sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. En relación con ello, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación prevén, en lo que interesa, que los comprobantes fiscales, además de las exigencias relativas, tales como la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio por el que se expiden, deben ser impresos por establecimientos autorizados por la autoridad hacendaria. En este contexto, del análisis en torno a los comprobantes fiscales y su función, se colige que están dotados de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que el documento, por sí mismo, se utilice para la función que fue creado, es decir, como un elemento de prueba; razón por la cual, deberá contener aquellos elementos de identificación necesarios y básicos para saber quién los expidió, a favor de quién y, en lo que interesa al caso, por cuál concepto (servicios), lo que explica por qué debe detallarse el servicio o actividad que justificó la emisión del comprobante, pues con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento en cuestión. En ese contexto, la locución "descripción del servicio o del uso o goce que amparen", contenida en la fracción V del artículo 29-A citado, alude a una referencia del servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiado, de manera que dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido por la causante, ya que ello no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen los preceptos inicialmente mencionados. Por tanto, la "descripción del servicio" a que alude el último artículo indicado, la cual otorga certeza de la existencia del hecho u acto querido, debe constar en los comprobantes fiscales y no en un documento diverso, por ejemplo, un contrato de prestación de servicios, pues su impresión en alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado, finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista en los preceptos citados. Lo anterior, a efecto de demostrar que los gastos que amparan son

estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción.”¹³

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

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

De la tesis aislada que precede, se desprende que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, determinó que la **"descripción del servicio"** a que se refiere el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, debe constar en los comprobantes fiscales y no en un documento distinto, a efecto de demostrar que los gastos que amparan son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción, a partir de los siguientes elementos:

- De la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto sobre la Renta se desprende que uno de los requisitos para el acreditamiento del impuesto al valor agregado, es que las erogaciones realizadas sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.
- Los comprobantes fiscales constituyen un elemento de prueba, por lo que deben contener elementos de identificación necesarios y básicos para saber, entre otros, por cuál concepto -servicios- se expidieron.
- Es necesario que se detalle el servicio o actividad que justificó la emisión del comprobante para tener certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado.
- La **"descripción del servicio o del uso o goce que amparen"** alude a una referencia del servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó, de manera que su ambigüedad no puede ser tal, que no informe el servicio recibido por la causante, pues no podría advertirse el carácter de estricta indispensabilidad para los fines de su actividad.
- La **"descripción del servicio"** otorga certeza de la existencia del hecho u acto querido, por ende, debe constar en los comprobantes fiscales y no en un documento diverso, pues su impresión en establecimientos autorizados genera seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado.

¹³ IV.2o.A.132 A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 39, Febrero de 2017, Tomo III, p. 2174.Diciembre 2015, p. 1224.

1.3. Consideraciones de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al dictar la ejecutoria que resuelve la Contradicción de Tesis 232/2017

El 13 de junio de 2017, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito denunció la posible contradicción de criterios entre el sustentado por éste al resolver las revisiones fiscales 62/2015, 63/2015 y 153/2016 y el sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo directo 475/2015.

El 15 de junio de 2017, el presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenó formar y registrar el expediente relativo a la contradicción de tesis 232/2017, y admitió a trámite la denuncia de posible contradicción de tesis que, por tratarse de un asunto de materia administrativa, correspondió conocer a la Segunda Sala y se turnó al Señor Ministro Alberto Pérez Dayán, quien se avocó al conocimiento del asunto por acuerdo de 23 de junio de 2017.

Mediante sesión pública del 18 de octubre de 2017, se resolvió por unanimidad de cinco votos la contradicción de tesis, en los términos siguientes:

“PRIMERO. Sí existe la contradicción de tesis a que este expediente se refiere, en los términos del considerando sexto de esta ejecutoria.

SEGUNDO. Debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio sustentado por este Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los términos de la jurisprudencia redactada en el último apartado de este fallo.

TERCERO. Dese publicidad a la jurisprudencia que sustenta la presente ejecutoria, en los términos de artículo 219 de la Ley de Amparo.”¹⁴

Con la unificación de criterios se integró la tesis jurisprudencial 2a./J. 161/2017 (10a.) de rubro: **“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.”¹⁵**, con base el siguiente estudio.

1.3.1 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?

Para determinar cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales, en términos del artículo 29-A del Código

¹⁴ Op. cit. Nota 4.

¹⁵ Op. cit. Nota 4.

Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación esgrimió lo siguiente:

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

En el primero de tales precedentes se sostuvo, en lo que interesa para efectos de la resolución de la presente contradicción de tesis, lo siguiente:

[...]

Tomando en cuenta lo anterior, debe decirse que el término “descripción” es de uso común y de fácil comprensión, en tanto que como lo refiere la propia agraviada, conforme a su definición gramatical denota:

descripción.

*(Del lat. **descriptiō**, -ōnis).*

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.

De lo anterior se sigue que el término “describir” no es ambiguo porque en las tres acepciones que reconoce el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, existe el elemento esencial de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades.

*Consecuentemente, al referirse 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**.*

En tales términos, el numeral de mérito no provoca incertidumbre jurídica como lo pretende la agraviada.

[...]

*A mayor abundamiento, lo asentado en el comprobante fiscal no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes fiscales exhibidos por un contribuyente 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 **atendiendo a las situaciones fácticas de cada asunto**.*

Así, la autoridad fiscal está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación por un lado, y la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda, por otro lado.

En esta línea, compete a la autoridad hacendaria determinar la procedencia de la transacción que se pretende y la eficacia del documento comprobatorio, en el entendido

de que éste podrá ser rechazado si existiera diverso motivo para ello, en tanto que el comprobante fiscal solamente demuestra la posible realización de un gasto o erogación.

Así, no basta la tenencia del documento para que éste tenga efectos fiscales sino que se encuentra sujeto a la revisión de las operaciones que ampara, así como de la comprobación de requisitos cuya finalidad es que el documento sea eficaz como elemento de prueba de aquella operación que ampara y respecto de la cual se pretende el acreditamiento o la deducción, razón por la cual deberá señalar aquellos requisitos de identificación necesarios y básicos para identificar el servicio prestado.

[...]

*De lo antes transcrito se concluye que esta Segunda Sala ha sido categórica al sostener que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, consistente en la descripción del servicio prestado que debe contenerse en el comprobante fiscal, **se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades, de manera que el citado precepto y porción normativa no genera inseguridad jurídica, dado que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo se tiene que cumplir el requisito de mérito en el respectivo comprobante fiscal.** Al respecto es aplicable la tesis aislada 2a. LXXXIX/2017 (10a.).*

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

Las anteriores consideraciones también resultan aplicables a lo dispuesto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2012, no obstante que se modificó su texto con respecto al vigente en 2008, en lo relativo, entre otras cuestiones, a que no solo debe describirse el servicio prestado, sino también o del uso o goce que amparen.”¹⁶

(Énfasis y subrayado añadidos)

De la transcripción que precede se desprende que el tópico planteado en la contradicción de tesis había sido ya materia de análisis en diversos precedentes en los que la propia Segunda Sala había interpretado el artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación de 2008 y 2013 y analizado su constitucionalidad, bajo los principios de legalidad, seguridad jurídica, e interdicción de la arbitrariedad, conforme a los siguientes puntos:

- Al interpretar la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, atendió al texto o sentido gramatical de las palabras y a la intención o propósitos que llevaron al legislador a emitir la porción normativa, concluyendo que “descripción” refiere a la delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cuál es el servicio que ampara el comprobante fiscal.
- Por otra parte, delimitó la naturaleza jurídica del comprobante fiscal, al definir que sólo demuestra la posible realización de un gasto o erogación cuyos requisitos

¹⁶ Op. cit. Nota 4.

tienen como finalidad otorgar eficacia probatoria de la operación, por lo que debe contener los requisitos de identificación necesarios y básicos para identificar el servicio prestado.

- Es decir, su emisión constituye una presunción iuris tantum para determinar la procedencia de la deducción o acreditamiento, ya que no restringe las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, pues en su ejercicio puede requerir información adicional para determinar la realización efectiva de la operación, así como la autenticidad y legalidad del comprobante.
- Al amparo de estas consideraciones, al resolver la contradicción de tesis en estudio, la Segunda Sala concluyó que el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio, delimitando sus partes o propiedades.
- En este sentido, precisó que la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, implica que sea de manera general, dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, siendo importante que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.
- Con base en lo anterior, la Segunda Sala concluyó que el precepto y la porción normativa en comento, no generan inseguridad jurídica al contribuyente porque tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa de cómo debe cumplir el requisito de mérito en el respectivo comprobante fiscal.

1.3.2 ¿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?

Al analizar si la descripción del servicio o del uso o goce que ampare el comprobante fiscal admite administración con otras documentales para determinar la estricta indispensabilidad de las erogaciones, la Segunda Sala consideró lo siguiente:

*“Ahora, previamente a proporcionar una respuesta a la segunda interrogante planteada, resulta conveniente y útil señalar que esta Segunda Sala al resolver los amparos en revisión 51/2015, 302/2015, 354/2015, 361/2015, 972/2015 y 1015/2016, ha precisado que los **comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.***

Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal digital correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes fiscales digitales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

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

Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

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

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

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

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

Incluso, recientemente y por lo que se refiere al Código Fiscal de la Federación para 2012, esta Segunda Sala en la jurisprudencia 2a./J. 87/2013, se apartó de la interpretación que había sostenido precedentemente (en la jurisprudencia 2a./J. 161/2005) para resolver que una nueva reflexión la llevó a considerar que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se

encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del referido Código.

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

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

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

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

*Con base en lo expuesto, **la respuesta a la segunda pregunta formulada** es en el sentido de que el cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto al mismo, es decir, al servicio, uso o goce que ampare; pero excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce.*

Lo anterior, pues sí, como se vio, esta Segunda Sala ha sostenido que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa a la misma y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, es factible concluir que la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, debe de cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente, y atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede

otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Por ejemplo, si se emite un comprobante fiscal describiendo como servicio prestado el de “asesoría financiera”, dicha descripción proporciona una idea general del servicio prestado, pero per se no implica a ciencia cierta en qué consistió dicha asesoría y si resulta o no estrictamente indispensable para efectos de solicitar su deducción o acreditamiento.

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

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

Corroboro lo expuesto que con la reforma al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2012, el Ejecutivo Federal buscó simplificar los requisitos de los comprobantes fiscales con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, tal y como se advierte de la exposición de motivos respectiva.”¹⁷

(Énfasis y subrayado añadidos)

De la transcripción que precede se desprende que la Segunda Sala retomó los precedentes relacionados con el tópico en estudio, cuyos aspectos se sintetizan en los siguientes puntos:

- Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.
- De manera general el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación se desprende que la obligación de expedir comprobantes fiscales tiene como finalidad dejar constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto

¹⁷ Op. cit.

gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

- En atención a la mecánica impositiva de cada impuesto, los comprobantes se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos, sin embargo, únicamente puede considerarse como tal a los comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y demás requisitos establecidos en las leyes tributarias especiales.
- De la jurisprudencia 2a./J. 160/2005 se desprende que el contribuyente a favor de quien se expide el comprobante debe verificar que esos datos estén impresos en el documento y no la comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora.
- En la jurisprudencia 2a./ J. 113/2014 precisó que, tratándose de comprobantes fiscales, la obligación del contribuyente en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, se limita a verificar: a) el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos; y b) la impresión del número de folio, el lugar y las fechas de impresión y de expedición, así como los datos del impresor autorizado.
- El cercioramiento del cumplimiento material de la obligación de que los comprobantes sean impresos por un establecimiento autorizado constituye una obligación a cargo del tercero que los expide que no puede trascender a la esfera jurídica del contribuyente, pues su deber se reduce a verificar los datos contenidos en el comprobante.
- El valor probatorio del comprobante impreso en un establecimiento no autorizado queda sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la que podrá requerir información adicional para determinar la realización efectiva de la operación, así como la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda.

En este contexto, al resolver la contradicción de tesis en estudio la Segunda Sala determinó que el cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, previsto en el artículo 29 fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto al mismo, es decir, al servicio, uso o goce que ampare; pero excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce.

La Sala arribó a esa conclusión a partir de la premisa que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la

transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa a la misma y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso.

Determinó que, por regla general, la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales debe de 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.

Así, excepcionalmente y atendiendo a: *i)* la multiplicidad de servicios; *ii)* lo que comprende la prestación de cada uno de ellos; y *iii)* los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

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

1.4 Comentarios a la ejecutoria recaída a la Contradicción de Tesis 232/2017 dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación

Como se expuso con anterioridad, la construcción jurídica a través de la cual se resolvió la Contradicción de Criterios 232/2017 por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, partió de los siguientes dos ejes:

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

En cuanto al cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio en el comprobante fiscal previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no propone, en realidad, una interpretación diversa a la que consideraron los

Tribunales Colegiados en los criterios contendientes, tal como se advierte del siguiente cuadro comparativo:

Tercer Tribunal Colegiado	Segundo Tribunal Colegiado	Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
La descripción del servicio debe ser lo suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada es estrictamente indispensable.	La descripción del servicio deberá contener los elementos necesarios y básicos que informen claramente del servicio prestado.	La descripción del servicio se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio, delimitando sus partes o propiedades.

De hecho, en mi opinión, sobre este tópico no existe divergencia entre los citados Tribunales Colegiados que hubiera justificado la intervención de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ambos Tribunales Colegiados coincidieron en que la descripción del servicio requiere ser clara a fin de demostrar su estricta indispensabilidad; es decir, ambos Tribunales recurrieron a la finalidad del requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación para su interpretación.

Incluso, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no propone una interpretación diferente en torno a cómo debe ser la descripción en el comprobante fiscal; en cambio, introdujo las siguientes cuestiones adicionales:

- Que lo asentado en el comprobante fiscal no restringe las facultades de las autoridades fiscales quienes, de considerar que dichos comprobantes no amparan las transacciones de los contribuyentes, *“pueden requerir toda la información atendiendo a dicha transacción en particular.”*¹⁸;
- Que las autoridades fiscales están posibilitadas para *“requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación, por un lado, y la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda, por otro lado.”*¹⁹;
- Compete a la autoridad fiscal determinar la procedencia de la transacción que ampare el comprobante fiscal, así como su eficacia, *“en el entendido de que éste podrá ser rechazado si existiera diverso motivo para ello, en tanto que el comprobante fiscal solamente demuestra la posible realización de un gasto o erogación.”*²⁰

Así, ante una aparente contradicción de criterios en torno al cumplimiento de uno de los requisitos de los comprobantes fiscales, el de la **“descripción del servicio”**, nuestro Máximo Tribunal reconoce la tendencia de las autoridades fiscales de

¹⁸ Ídem.

¹⁹ Ídem.

²⁰ Ídem.

verificar la sustancia y materialidad de las operaciones del contribuyente; incluso, la facultad de cuestionar su eficacia durante las facultades de comprobación; a grado tal, de conferir al comprobante fiscal el carácter de una prueba indiciaria.

Dicho criterio fue posteriormente reiterado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia siguiente:

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como ultima ratio eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes. En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Además, es evidente que la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinará que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.”²¹

(El énfasis es nuestro)

Por cuanto hace al segundo tópico; es decir, el de si la descripción del servicio debe constar en el comprobante fiscal relativo, o es susceptible de detallarse en un documento distinto, se estima que nuestro Máximo Tribunal no ofreció una respuesta contundente, en donde sí existían criterios divergentes.

²¹ Tesis 2a./J. 78/2019 (10a.), consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 67, junio de 2019, Tomo III, p. 2186.

En efecto, como regla general resolvió que la descripción del servicio debe estar consignada en el comprobante fiscal respectivo (criterio del Segundo Tribunal Colegiado), pero excepcionalmente, reconoció que sus pormenores puedan contenerse en un documento distinto, atendiendo a la multiplicidad de servicios, lo que pudiera comprender la prestación de los servicios, o los objetos sobre los que se puede otorgar el uso o goce de un bien (Tercer Tribunal Colegiado).

A diferencia de lo que ocurrió cuando la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dio respuesta a la primer interrogante, las consideraciones que expuso para definir la regla general y las excepciones antes señaladas, nuestro Máximo Tribunal reconoció que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades gravadas que realizan para efectos fiscales y que su *“finalidad es dejar constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal concreta de un contribuyente.”*²²

Así, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación parece concederle un valor probatorio distinto a un mismo comprobante fiscal, pues mientras que, para quien lo expide, constituye una constancia fehaciente y verificable de que existió un acto gravado para una contribución y suficiente para determinar su situación fiscal, para quien se beneficia del mismo constituye una prueba indiciaria de una deducción y/o acreditamiento por las autoridades fiscales, quienes pueden desconocer su eficacia para tales efectos, requiriendo la información adicional que estimen oportuna para constatar la realidad de la operación.

Capítulo 2 Principios y Reglas involucrados en la unificación del criterio jurisprudencial 2a./J. 161/2017

2.1 Conceptos preliminares. Principios y Reglas.

En el ámbito jurídico, tanto los principios como las reglas forman parte del conjunto normativo que conforman el derecho positivo; sin embargo, presentan diferencias sustantivas en cuanto a su contenido, fuerza normativa y modo de aplicación.

Los principios o valores *“representan proposiciones jurídicas o directivas, pero no tienen un desarrollo normativo; es decir, el principio es más bien un criterio fundamental en sí mismo, que marca, de alguna manera, el sentido de justicia de las normas jurídicas y sirven de guía para la interpretación y aplicación de las normas jurídicas”*²³.

A diferencia de los principios, las reglas son normas que establecen supuestos de hecho y consecuencias jurídicas de manera clara y precisa. Su estructura es cerrada y funcionan bajo una lógica de todo o nada. Por ende, la regla se cumple

²² Ídem.

²³ Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, t. P-Z, 2011.

o se incumple, sin admitir grados intermedios. De este modo, una vez verificado el supuesto normativo, la consecuencia jurídica se impone necesariamente, sin requerir ponderación.²⁴

En conclusión, las reglas son mandatos que pueden o no cumplirse, mientras que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y fácticas existentes²⁵.

A manera de ejemplo, como un principio del sistema tributario se halla el de recaudar los ingresos que el Estado requiere para procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza.²⁶ Como regla, está la obligación del artículo 31, fracción IV Constitucional a cargo de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de la Ciudad de México o del Estado y Municipio en que residan; sin embargo, dicha aportación debe hacerse en forma proporcional, equitativa y conforme a lo previsto en una ley en sentido formal.

Así, la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público constituye una regla, en la medida en que puede o no cumplirse, la proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias se erigen como principios fundamentales del derecho fiscal y, por ende, criterios necesarios para la interpretación de las normas y solución de las controversias.

Concretamente, la obligación de expedir comprobantes fiscales con determinados requisitos constituye una obligación para aquellos sujetos que se ubiquen en la hipótesis normativa de causación de los tributos y, por ende, constituye una regla. Por ende, cualquier ejercicio de interpretación sobre dicha regla debe estar orientada bajo los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad (justicia tributaria).

2.2 Principios y Reglas en materia tributaria

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación²⁷, estableció que las obligaciones tributarias obedecen a un deber de solidaridad debido a que tienen como fin la satisfacción de las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social.

El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo, es decir, en forma equitativa y proporcional, con el

²⁴Robert Alexy, *Teoría de los derechos fundamentales*, 1ª ed., trad. Ernesto Garzón Valdés, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1993, pp. 86-87.

²⁵Ídem.

²⁶ *Tesis 1a./J. 65/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, Julio 2011, p. 284*

²⁷ *Tesis 1a./J. 65/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, Julio de 2009, p. 284*

propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza.

La obligación de contribuir al sostenimiento del Estado posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la Constitución, consistentes en la promoción del desarrollo social y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado.

El principio de generalidad tributaria, el cual se encuentra asociado a la igualdad en la imposición y constituye un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, se traduce en un mandato dirigido al legislador para que, al establecer los hechos imponible de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre.

Luciano Parejo Alfonso, señala que la generalidad del tributo exige que *“todos los ciudadanos que se encuentren en igual situación económica contribuyan sin privilegios ni exenciones injustificadas, al sostenimiento del gasto público”*, y que se trata de un principio instrumental de la igualdad tributaria.²⁸

En este sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que la responsabilidad social prevista en el artículo 25 Constitucional implica necesariamente la obligación de todas las personas de concurrir al gasto público. Asimismo, determinó que el principio de generalidad tributaria se presenta bajo dos ópticas²⁹:

A. En sentido afirmativo. Todos deben contribuir al sostenimiento del Estado; por tanto, corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir.

De tal suerte que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin.

B. En sentido negativo. Refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones y, en general, las formas de liberación de la obligación deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse.

²⁸ PAREJO ALFONSO, Luciano. Derecho financiero y tributario. Parte general. Madrid: Marcial Pons, 2001.

²⁹ Op. cit. Nota 22.

En este sentido, el principio de generalidad tributaria impide el establecimiento de tratamientos preferenciales o discriminatorios, pues todas las personas en igualdad de condiciones deben contribuir al sostenimiento del Estado.

Así, el principio de generalidad tributaria actúa como una garantía de justicia fiscal, al exigir que las cargas públicas se distribuyan equitativamente, sin excepciones arbitrarias, y que el sistema fiscal responda al ideal democrático de que todos deben contribuir conforme a su capacidad económica, sin privilegios ni exclusiones injustificadas.

2.3 Principios involucrados en la resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

En el caso concreto, los criterios en disenso en cuanto a la forma en que debe cumplirse con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V del Código Fiscal de la Federación, fue resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a la luz de los principios de seguridad jurídica, audiencia y debido proceso.

2.3.1 Seguridad Jurídica

La seguridad jurídica consiste en *“la condición del orden normativo que permite prever con certeza las consecuencias jurídicas de los actos”*³⁰. De esta forma, la seguridad jurídica genera la *“certeza que debe tener el gobernado respecto a que sus actos lícitos no serán objeto de perturbación, y que las autoridades únicamente podrán limitar sus derechos en los casos expresamente previstos por la ley”*³¹

La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de nuestra Constitución Política no debe ser entendida como la necesidad de que la ley señale de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades ³².

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce que el principio de seguridad jurídica es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.³³

³⁰ García Máynez, E. (2000). *Introducción al estudio del derecho* (38ª ed.). México: Editorial Porrúa.

³¹ Burgoa Orihuela, I. (2003). *El juicio de amparo* (16ª ed.). México: Editorial Porrúa.

³² Tesis 2a./J. 144/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIV, Octubre 2006, p. 351.

³³ Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Enero 2013, p. 437.

La seguridad jurídica constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y radica en la posibilidad del gobernado de tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias³⁴.

Así, en materia tributaria destaca el papel relevante 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.³⁵

En el caso de la contradicción de tesis objeto de este trabajo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación retomó lo resuelto en los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, en donde concluyó que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación no resultaba contrario al principio de seguridad jurídica, básicamente por lo siguiente:

1. Amparo Directo en Revisión 3858/2014³⁶

En este asunto, el contribuyente alegó que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación —relativo a la obligación de “describir el servicio” en los comprobantes fiscales— resultaba ambiguo y contrario al principio de seguridad jurídica. La Segunda Sala consideró que la expresión “describir” no genera incertidumbre, pues en el lenguaje ordinario implica exponer una idea clara y general del servicio, con sus características o propiedades esenciales.

El fallo sostuvo que exigir una precisión excesiva atentaría contra la finalidad práctica de la norma, mientras que una descripción razonable basta para garantizar certeza al contribuyente y a la autoridad, evitando así la arbitrariedad. En este sentido, la Corte reafirmó que la seguridad jurídica no exige formalismos desproporcionados, sino claridad normativa mínima que permita prever las consecuencias jurídicas de los actos.

2. Amparo Directo en Revisión 1622/2016³⁷

En este caso, el debate se centró en el alcance de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional, particularmente en lo relativo a la necesidad de que la ley regule detalladamente cada situación procesal. La Segunda Sala

³⁴ Tesis 2a. LXXXIX/2017 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Junio 2017, p. 1440

³⁵ Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.), Semanario Judicial de la federación y su Gaceta, Décima Época, Enero 2013; tomo 1, p. 437.

³⁶ Cfr. https://www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/2/2014/10/2_169652_1884_firmado.pdf.

³⁷ Cfr. https://www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/2/2016/10/2_195887_3131_firmado.pdf.

reiteró que la seguridad jurídica no implica que el legislador deba prever de manera exhaustiva todas las posibles eventualidades procedimentales, sino que basta con establecer un marco normativo general, claro y coherente, que asegure la previsibilidad de las consecuencias jurídicas.

Con base en estos criterios, la Segunda Sala concluyó que el requisito de la descripción del servicio en el comprobante fiscal no genera inseguridad jurídica al contribuyente, pues en el lenguaje ordinario implica exponer una idea clara y general del servicio, con sus características o propiedades esenciales. Asimismo, consideró que la descripción del servicio debe contenerse en los comprobantes fiscales, como regla general y, de forma excepcional, podrán preverse sus pormenores en diversa documentación.

2.3.2 Debido proceso y garantía de audiencia

Conforme al segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *“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 cumplan las formalidades esenciales del procedimiento.”*

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”*.³⁸

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció como formalidades esenciales del procedimiento, los siguientes requisitos: *i)* la notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; *ii)* la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; *iii)* la oportunidad de alegar; y *iv)* el dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.³⁹ De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

No obstante, en materia tributaria, no es necesario que la garantía de audiencia sea previa, pues basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen.⁴⁰

³⁸ Corte IDH, Caso Barreto Leiva vs. Venezuela, Sentencia de 17 de noviembre de 2009, párr. 77

³⁹ Tesis P./J. 47/95, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. II, Diciembre 1995, p. 133.

⁴⁰ Tesis 110, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, t. I, p. 141

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴¹, determinó que la excepción al principio general únicamente es aplicable respecto de los actos de las autoridades hacendarias que tienen como finalidad realizar la determinación o el cobro de contribuciones y sus accesorios, es decir, de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

El Poder Judicial de la Federación ha definido la garantía del debido proceso legal⁴² como el conjunto de condiciones que deben observarse en todo procedimiento — ya sea jurisdiccional o administrativo— para garantizar la validez y legalidad de los actos de autoridad. Esta garantía exige que los juicios se lleven a cabo ante autoridad competente, cumpliendo con las formalidades esenciales del procedimiento, entre las que destacan el derecho de audiencia, defensa, ofrecimiento y desahogo de pruebas, y la emisión de una resolución debidamente fundada y motivada.

Según criterio reiterado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, esta garantía implica que los procedimientos seguidos por las autoridades deben ajustarse estrictamente a las disposiciones procesales aplicables al caso concreto.

La Primera Sala de nuestro más Alto Tribunal⁴³ destacó que en la garantía del debido proceso existe un núcleo duro, que debe observarse inexcusablemente en todo procedimiento jurisdiccional, y otro de garantías que son aplicables en los procesos que impliquen un ejercicio de la potestad punitiva del Estado.

En este sentido, el núcleo duro, aplica a cualquier procedimiento de naturaleza jurisdiccional, los cuales la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴⁴, ha identificado como formalidades esenciales del procedimiento, cuyo conjunto integra la garantía de audiencia, las cuales permiten que los gobernados ejerzan sus defensas antes de que las autoridades modifiquen su esfera jurídica definitivamente.

En tanto que, el otro núcleo, identificado comúnmente con el elenco de garantías mínimo que debe tener toda persona cuya esfera jurídica pretenda modificarse mediante la actividad punitiva del Estado, como ocurre, por ejemplo, con el derecho fiscal o administrativo, en donde se exigirá que se hagan compatibles las garantías con la materia específica del asunto.

En el caso que nos ocupa, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento —aplicable también a los

⁴¹ Tesis 2a. LXXII/2002, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVI, Julio 2002, p. 446.

⁴² Tesis 2a. CXIV/2013 (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Noviembre, 2013.

⁴³ Tesis 1a./J. 11/2014 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, Febrero 2004, p. 396.

⁴⁴ Tesis: P./J. 38/2004, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XX, Agosto 2004, p. 5.

procedimientos comprobación o gestión fiscal—, llevan a concluir que si en los comprobantes fiscales se encuentra la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara delimitando sus partes o propiedades, por regla general, se entenderá que los comprobantes fiscales respectivos cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

Sin embargo, ello no limita las facultades de comprobación de las autoridades fiscales quienes, de considerar que existen indicios para cuestionar la realidad de la operación, podrán requerir información adicional. Y es en este punto, en donde no existe certeza en cuanto al cúmulo de documentación suficiente para acreditar la materialidad de la operación descrita en el comprobante fiscal.

Sobre este aspecto se centran múltiples de controversias fiscales en la actualidad.

2.4 Reglas involucradas en la resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

2.4.1 Previstas en el Código Fiscal de la Federación

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación formal de expedir comprobantes por las actividades que realicen los contribuyentes, los cuales deben reunir los requisitos que señala el artículo 29-A del mismo ordenamiento legal, así como la obligación formal de las personas que adquieran bienes o usen servicios de solicitar el comprobante respectivo, a fin de que puedan otorgarles los efectos fiscales (de deducción y/o acreditamiento del IVA trasladado). De la ejecutoria y del criterio jurisprudencial materia de este trabajo se desprende que la Segunda Sala interpretó literalmente la fracción V, del artículo 29-A del CFF vigente en 2008 y 2012.

Código Fiscal de la Federación vigente en 2008

“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.”

Código Fiscal de la Federación vigente en 2012

“Artículo 29-A.- Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

...

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

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que expidan las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 83, séptimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de automóviles nuevos, así como aquéllos que importen automóviles para permanecer en forma definitiva en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora, deberán contener la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Quando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.”

**El énfasis añadido indica la adición o modificación a la norma*

Del análisis comparativo se desprende que el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación consiste en lo siguiente:

- En 2008 el comprobante fiscal debía señalar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que ampare.
- En 2012, el legislador adicionó características, tales como la unidad de medida y clase de los bienes o mercancías y mantuvo el requisito de descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- Asimismo, se adicionó como supuesto que cuando los bienes o las mercancías no puedan identificarse individualmente se hará el señalamiento expreso de tal situación.

2.4.2 Función de los comprobantes fiscales

El comprobante fiscal tiene trascendencia en la gestión del sistema impositivo porque suministra a la autoridad fiscal información sobre las operaciones económicas del sujeto pasivo y de terceros con ellos relacionados, facilitando la labor de control de la autoridad fiscal, de ahí la necesidad de que en ellos consten determinados datos y se conserven a disposición.

Su función se encuentra vinculada a los elementos neutralizadores del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, sin embargo, no implica que su posesión sea un elemento constitutivo del derecho a la deducción o acreditamiento, sino que su emisión constituye un presupuesto necesario, pero no suficiente para su ejercicio, según se comentó con anterioridad.

De tal forma, la emisión de los comprobantes fiscales debe responder a efectivas adquisiciones de bienes o servicios afectos y necesarios al ejercicio de la actividad de quien pretende aplicar la deducción o el acreditamiento, es decir, que cumplan con los presupuestos de fondo.⁴⁵

Por tanto, el comprobante fiscal no es un título abstracto, puesto que sólo permite el ejercicio del derecho a la deducción o acreditamiento si su emisión responde a la realización de una operación sujeta al impuesto y a la efectividad de la repercusión.

En mayo de 2013, la Primera Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación⁴⁶ definió a los comprobantes fiscales como medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.

De tal forma que, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, debe emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar.

Respecto a su función, la Primera Sala consideró que los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal prevista en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y las leyes tributarias; así como para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

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

⁴⁵ Fix-Zamudio, Eduardo, *Estudio de la jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, p. 215.

⁴⁶ Tesis 1a. CLXXX/2011 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, Mayo 2013, p. 524.

para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

En junio de 2013, la Primera Sala⁴⁷ determinó que el cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no constituye una exigencia para efectuar la deducción o acreditamiento, sino un requisito que debe satisfacer el comprobante *per se* para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se efectúe la deducción o acreditamiento respectivo.

El cumplimiento de los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales sirve para que éstos, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios señalados. Y de distinta forma, una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales, éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado.

En este sentido, la Primera Sala concluyó que la diferencia entre el cumplimiento de los requisitos formales y la deducción o acreditamiento para los cuales se sintetiza en que aquéllos son los medios y esta una de las posibles consecuencias que pueden tener.

Lo anterior, ya que si bien existe una estrecha relación entre los comprobantes fiscales que cumplen los requisitos fiscales y el derecho a la deducción o al acreditamiento que se pretenda efectuar; ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias de medio a fin.

Al respecto, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa⁴⁸ determinó que el artículo 29 fracciones I y VI del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, establece que los sistemas y registros contables deben identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las actividades liberadas de pago por las disposiciones aplicables.

Concluyó que, de la adminiculación del concepto de comprobantes fiscales, con lo previsto en el artículo mencionado con antelación, se tiene que los comprobantes fiscales no se pueden considerar perfectos *per se*, para acreditar la materialidad de

⁴⁷ Tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 1, Junio 2013, p.601.

⁴⁸ Tesis VIII-P-1aS-576, Revista del TFJA, Octava Época, No. 34, Mayo 2019, p.296.

las operaciones consignadas en ellos, ya que para que se considere real y probado su contenido, es indispensable que estén respaldados en los elementos documentales que comprueben que lo consignado en ellos, existió realmente.

Lo anterior, implica la condición de contar con la documentación comprobatoria idónea para que se acredite el contenido de las operaciones detalladas. De ese modo, si el contribuyente auditado es omiso en exhibir la documentación comprobatoria que sirva de complemento y demuestre la materialización de los hechos consignados en los comprobantes fiscales exhibidos, la autoridad hacendaria válidamente podrá cuestionar la existencia de las operaciones descritas, ya que es imprescindible adminicular los comprobantes fiscales, con diversa documentación comprobatoria, para así tener certeza de que las operaciones consignadas en tales documentos existieron en la vida material.⁴⁹

2.4.3 Deducción en el impuesto sobre la renta

La Ley del Impuesto sobre la Renta establecen requisitos formales que los contribuyentes deben cumplir para aplicar las deducciones correspondientes, entre ellos ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, estar amparadas con un comprobante fiscal y cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.

La estructura del impuesto sobre la renta considera cuatro aspectos fundamentales: la forma de organización de los contribuyentes (personas físicas o morales), la fuente de donde emanan los ingresos, la residencia del contribuyente y la situación de contribuyentes sujetos ha determinado régimen tributario.

En este sentido, del criterio emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁵⁰ se desprenden los aspectos siguientes: los sujetos del impuesto sobre la renta son las personas físicas o morales que obtengan ingresos que procedan de alguno de los conceptos marcados por la ley y que modifiquen el patrimonio; el impuesto sobre la renta grava los ingresos provenientes del capital o del trabajo, o de su combinación que modifiquen positivamente el patrimonio del causante; y el ingreso existe cuando se verifica la percepción en efectivo, en valores o en crédito, es decir, cuando se reciben materialmente o se tocan las cantidades que constituyen dicho ingreso.

⁴⁹ Tesis aislada 2a. XXXVI/2014 (10ª), Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Segunda Sala. Véase también: Contradicción de tesis 535/2012, Segunda Sala, Tesis 87/2013, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro XXII, julio de 2013, p. 717.

⁵⁰ Tesis: 2a./J. 57/2015 (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, publicación, Septiembre de 2015

En este sentido, la mecánica de cálculo del impuesto sobre la renta contempla elementos impositivos y neutralizadores de la tributación tanto para personas físicas como morales, siendo menester el desarrollo de cada una a continuación.

El artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la renta establece de manera general que el impuesto a cargo de las personas morales se calcula de la siguiente manera:

Totalidad de los ingresos acumulables del ejercicio
(Menos)
Deducciones autorizadas
PTU
(Igual)
Utilidad o Périda Fiscal
(Menos)
Pérdidas Fiscales de ejercicios anteriores
(Igual)
Resultado fiscal
(por)
TASA del 30%
(igual)
ISR a cargo en el ejercicio de que se trate

Tratándose de personas físicas, el artículo 152 de la Ley en cuestión contiene la mecánica para el cálculo del impuesto anual que contempla los siguientes elementos:

Totalidad de los ingresos acumulables del ejercicio
(Menos)
Deducciones autorizadas
PTU (actividad empresarial)
(Igual)
Utilidad o Périda Fiscal
(Menos)
Pérdidas Fiscales de ejercicios anteriores
(menos)
Deducciones personales
(menos)
Límite inferior
(por)
TASA que corresponda
(más)
Cuota fija
(menos)
Pagos provisionales
(igual)
ISR a cargo en el ejercicio de que se trate

De lo anterior se desprende que la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla como elemento neutralizador del impuesto a las deducciones autorizadas y deducciones personales según el sujeto obligado. En materia contable, las deducciones son los gastos relacionados con el negocio o con la actividad productora de la renta que, si cumplen determinados requisitos, se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida.⁵¹

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia la Nación determinó que bajo el nombre de deducciones suele identificarse a los conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad cuando éstos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en caso contrario. De tal forma que, en el impuesto sobre la renta, las deducciones permiten que el gravamen refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y por conducto de ellas puede concretarse la cantidad a la que se aplicará la tasa para determinar la contribución causada.⁵²

Respecto a su impacto en el mecanismo de determinación del gravamen en cantidad líquida, únicamente disminuyen la base del impuesto conforme al monto disminuido, por lo que la deuda tributaria resultante sólo se reduce debido a la tasa del gravamen; de ahí que puede afirmarse que para el contribuyente las deducciones no tienen un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto.

Por otra parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que, la regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta, debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente pueden realizarse las autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste determine; sin embargo, ello no implica que no pueda efectuarse un juicio constitucional sobre la decisión del legislador, pues existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Federal.⁵³

2.4.4 Acreditamiento en el impuesto al valor agregado

El artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que las personas físicas y morales están obligadas al pago de dicho impuesto, cuando realicen los siguientes actos o actividades: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, e importación de bienes o servicios.

⁵¹ Parra, Escobar Armando, Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Estrategias y Objetivos, Colombia, Legis, 2007, p. 659

⁵² Tesis 1a. LXVIII/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Noveno Época, t. XXIX, Mayo 2009, p. 93.

⁵³ Tesis 1a. XXVIII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Noveno Época, t. XXV, Febrero 2007, p. 638.

El impuesto al valor agregado se calcula aplicando a los valores correspondientes la tasa del 16%, para tales efectos, los contribuyentes pagarán la diferencia entre el impuesto al valor agregado a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que hubiesen pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En términos del artículo 1-B de la Ley, se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o servicios, aun cuando correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Entonces, en términos del artículo 4° de la ley en cuestión, acreditar consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar los valores señalados en dicha ley, la tasa que corresponda según sea el caso.

De tal suerte que, acreditar significa disminuir al impuesto que se debe pagar, el impuesto cobrado, por lo que el concepto de “disminuir”, involucra la existencia de otra cantidad, es decir, no se refiere a la existencia de un acreditamiento sin que el mismo sea disminuido de otra cantidad.

La figura del acreditamiento vincula el objeto del impuesto con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, lo cual tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación al gasto público, que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

En este contexto, el acreditamiento fiscal opera como un mecanismo técnico esencial que vincula el objeto del impuesto con la base líquida a pagar, particularmente en impuestos indirectos como el impuesto al valor agregado. Su finalidad es permitir al contribuyente deducir del impuesto causado el impuesto efectivamente pagado en etapas anteriores, relacionado con la adquisición de bienes, servicios o el uso temporal de bienes afectos a su actividad económica.⁵⁴

De este modo, el acreditamiento refleja con precisión el valor que el contribuyente agrega en los procesos sucesivos de producción, transformación, distribución o comercialización, asegurando que su aportación al gasto público se limite estrictamente a dicho valor agregado. Esta mecánica evita la doble o múltiple tributación en cadena, es decir, la acumulación del impuesto en cada fase de la actividad económica, lo cual es contrario al principio de neutralidad del propio impuesto.⁵⁵

⁵⁴ Vázquez Tercero, E. (2012). *Impuesto al valor agregado*. México: Editorial Themis.

⁵⁵ Ídem.

Para el efecto de realizar el acreditamiento del impuesto al valor agregado, necesariamente debe existir una cantidad o impuesto a cargo, determinado a partir del cobro efectivo de las contraprestaciones, al cual se le disminuirá, según sea el caso, el impuesto que hubiera sido traslado al contribuyente.

Según la Primera Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación⁵⁶, a los conceptos revestidos de un carácter eminentemente técnico que, por regla general, operan sobre la contribución causada, disminuyéndola a fin de determinar la cantidad líquida que debe cubrirse, se les suele denominar créditos, y a la acción de disminuirlos del concepto aludido se le conoce como acreditamiento, el cual genera un efecto económico equivalente al de una compensación.

Usualmente, los conceptos reconocidos como acreditables se dirigen a evitar algunas contradicciones en el sistema tributario -como acontece con el crédito reconocido por el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, el cual, de no ser acreditable, bajo un principio de renta universal, daría lugar al fenómeno de doble tributación al reconocerse el ingreso en el país de residencia-; también suelen utilizarse para armonizar la dinámica interna de los momentos que se articulan dentro del tributo -como cuando se permite el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio-.

Así, los créditos fiscales tienen como característica impactar en la mecánica del cálculo del gravamen tras la aplicación de la tasa; en tal virtud, reducen peso por peso el impuesto a pagar, de manera que su valor real para el causante es igual al valor nominal del crédito. Finalmente, debe señalarse que también a este nivel pueden introducirse ciertos beneficios que funcionan como bonificaciones y que buscan generar posiciones preferentes en los sujetos a los que se otorguen.

2.4.5 Estricta indispensabilidad de la deducción y el acreditamiento

Al resolver el Amparo en Revisión 1662/2006⁵⁷, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que el criterio de indispensabilidad constituye el principio rector de las deducciones fiscales. Esta noción permite distinguir las erogaciones que deben ser reconocidas por el legislador en la determinación de la base gravable del Impuesto sobre la renta, en función de su necesaria vinculación con la generación del ingreso.

Desde una perspectiva constitucional, la indispensabilidad opera como límite y a la vez como garantía: limita las deducciones a aquellas que guardan una relación directa y necesaria con la actividad productiva del contribuyente, pero al mismo tiempo garantiza que la determinación del gravamen refleje la verdadera capacidad contributiva. En palabras de la Corte, es evidente que ciertos gastos son necesarios

⁵⁶ Tesis 1a./J. 135/2011 (9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 1, Noviembre 2011, p. 160.

⁵⁷ Amparo en Revisión 1662/2006 Instancia: Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Fecha de resolución: 18 de abril de 2007. Ministro ponente: José Ramón Cossío Díaz

para la obtención del ingreso y, por tanto, deben considerarse estructuralmente deducibles para evitar que el tributo recaiga sobre una renta bruta artificial, desvirtuando así la equidad del sistema.⁵⁸

Esta interpretación consolida la idea de que el principio de capacidad contributiva no sólo impide imponer tributos de forma desproporcionada, sino que exige que la base gravable se construya a partir de una utilidad real y depurada, es decir, del ingreso menos las erogaciones indispensables para su obtención.

La concepción genérica del principio de indispensabilidad es justificable al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de estrictamente indispensables; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar el concepto de estrictamente indispensable, atendiendo a la actividad que desarrollen las personas morales y al gasto específico de que se trate.

De esta manera, por gastos se entiende las erogaciones o salidas de dinero o bienes del patrimonio de una empresa, sin recuperación. Por su parte, el Diccionario de la Lengua Española⁵⁹, señala como significado de los conceptos estrictamente, estricto, indispensable y necesario, lo siguiente:

- Estrictamente: precisamente, en todo rigor de derecho.
- Estricto: estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la ley y que no admite interpretación.
- Necesario: que precisa, forzosa e inevitablemente ha de ser o de suceder, dícese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo y que es menester indispensablemente o hacer falta para un fin.
- Indispensable: adj. Que no se puede dispensar. Que es necesario o muy aconsejable que suceda.

En relación con los calificativos examinados, conviene atender a los elementos comunes que se han tomado en cuenta para determinar cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable, a saber:

- Que el gasto esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la persona física o moral;
- Que sea necesario para alcanzar el desarrollo de ésta;
- Que de no producirse se podrían afectar o entorpecer su normal desarrollo;

⁵⁸ Ídem.

⁵⁹ Real Academia Española. (s. f.). *Diccionario de la lengua española* (23.ª ed., versión en línea).

- Que deben representar un beneficio o ventaja para la persona física o moral en cuanto a sus metas operativas;
- Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

El carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución de la actividad que desarrolla el contribuyente, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la persona física o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.

En relación con las erogaciones indispensables, dada su estrecha vinculación con la realización del hecho imponible del gravamen, el legislador no puede más que reconocerlos al menos conceptualmente, si bien desde luego se encuentra en posibilidad de establecer modalidades o requisitos para autorizar la realización de la deducción.

En el caso de las deducciones estructurales, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁶⁰, determinó que el reconocimiento conceptual de la deducción puede ir acompañado del establecimiento de modalidades, requisitos, o bien, inclusive, de restricciones, supuestos éstos que pueden obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales.

Así, la estricta indispensabilidad del gasto constituye uno de los requisitos esenciales de la deducción y, con ello, del acreditamiento del impuesto al valor agregado, al igual que lo constituye la existencia del comprobante fiscal, conforme al artículo 32, fracciones I y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respectivamente.

“Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

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

[...]”

⁶⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2015). *Deducciones estructurales. Los requisitos, modalidades o restricciones aplicables a su reconocimiento deben estar justificados razonablemente* (Tesis 1a. XX/2015 (10a.)). Décima Época, Primera Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

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

(Énfasis añadido)

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DE LAS IMPLICACIONES JURÍDICAS DEL CRITERIO JURISPRUDENCIAL 2a./ J. 161/2017 (10a.)

La contradicción de criterios versó sobre el requisito formal previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación (**la descripción del servicio**). Así, considero ajustado a derecho que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinara que el requisito se cumple cuando se señala la idea general del servicio, uso o goce, delimitando sus partes o propiedades; pero en atención a la multiplicidad de éstos, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto para determinar que los integra.

Sin embargo, el tema de análisis en este Capítulo parte de la premisa de que la Sala incorporó un elemento adicional al señalar que *“en esta línea, compete a la autoridad hacendaria determinar la procedencia de la transacción que se pretende y la eficacia del documento comprobatorio, en el entendido de que éste podrá ser rechazado si existiera diverso motivo para ello, en tanto que el comprobante fiscal solamente demuestra la posible realización de un gasto o erogación”*⁶¹, lo cual, como se ha mencionado, constituye una postura reiterada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

No obstante, al incorporarse en la ejecutoria de mérito la necesidad de probar caso por caso la procedencia de la deducción o el acreditamiento se estima excesivo, porque la *litis* en la contradicción de tesis materia de este trabajo, versaba sobre la forma en que debía cumplirse con un requisito formal del comprobante fiscal, más no así en cómo las autoridades fiscales podrían cuestionar la validez de los comprobantes fiscales, aspecto que se relaciona más con el requisito de la estricta indispensabilidad arriba mencionado.

Al final, esta reiteración, connota la primacía de la sustancia económica sobre la forma legal, como una tendencia generalizada del Poder Judicial de la Federación y, por supuesto, de las autoridades fiscales, enderezada a evitar que las deducciones o los acreditamientos sean sólo de papel, es decir, a través de montajes artificiales que carezcan de realidad económica.

3.1 Fraude de ley, concepto e interpretación lógica

El fraude a la ley, *fraus legis* o *in fraudem legis agere*, como se conoció en el derecho romano, consiste en respetar la letra violando el espíritu de la ley. Sobre el particular, es atendible el texto de Paulo, visible en el parágrafo 29, Título III, Libro I, del Digesto: *“Contra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet; in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit”*, es decir, *“Obra contra la ley el*

⁶¹ Op. cit. Nota 5.

*que hace lo que la ley prohíbe; y en fraude, el que salvadas las palabras de la ley elude su sentido.”*⁶²

En otros términos, el fraude a la ley es frustrar sus propósitos, es violar o eludir el espíritu que la anima y llevar a un resultado contrario al deseado, con el pretexto de respetar su letra; en cuya situación se está finalmente en contra de la ley, al ser esa aplicación literal contraria a la intención del legislador.

En relación con lo anterior, mientras la interpretación literal de ley es la que determina el sentido propio de las palabras, la interpretación lógica es la que fija el verdadero sentido o fin que persigue la ley.⁶³

El jurista español Fernando de Castro definió el fraude a la ley como “*el acto o conjunto de actos que, amparándose en una norma jurídica —dictada con una finalidad distinta—, origina un resultado contrario al ordenamiento jurídico en su conjunto o a una norma específica que debería haber regido la situación*”⁶⁴. Esta figura se caracteriza por una aparente legalidad formal, que encubre una intención contraria al espíritu del derecho.

El fraude de ley exige, según esta doctrina, la presencia de dos tipos de normas:

1. Norma de cobertura: Es aquella bajo cuyo amparo formal se realizan los actos. Permite, al menos en apariencia, que los actos sean legales, aunque su utilización no responde al fin que la norma perseguía.
2. Norma defraudada: Es la norma que debería haber sido aplicada, pero que resulta burlada mediante el uso instrumental o indebido de la norma de cobertura. Es la finalidad de esta norma la que se ve frustrada, no necesariamente su letra.

En algunos casos, la norma de cobertura puede incluso consistir en una laguna jurídica (ausencia de regulación expresa), lo cual es aprovechado por el sujeto para evitar la aplicación de la norma verdaderamente pertinente.

La figura del fraude de ley tiene relevancia no sólo en el ámbito civil o administrativo, sino también en el derecho fiscal, en donde puede configurarse como una forma indirecta de evasión mediante estructuras jurídicas formalmente válidas pero carentes de sustancia económica o contrarias a la finalidad del tributo.

El profesor Carlos Palao Taboada ha señalado que el fraude de ley en materia fiscal se presenta cuando un determinado resultado económico, cuya obtención a través de los medios jurídicos ordinarios generaría el nacimiento de una obligación tributaria, se consigue utilizando otros medios jurídicos que, en su configuración

⁶² Tesis I.8o.C.23 K (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. IV, Enero 2018, p. 2166

⁶³ Ídem

⁶⁴ De Castro, F. (1952). *El fraude de ley y el abuso del derecho*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.

natural y primaria, persiguen fines distintos y que, por tanto, no se encuentran gravados o lo están en menor medida.⁶⁵

En esta lógica, el fraude de ley se ampara en una norma de cobertura, que puede incluso declarar exento el negocio jurídico realizado. Asimismo, la cobertura puede consistir en la ausencia de una norma impositiva que someta a gravamen el supuesto de hecho al que estratégicamente se acoge el contribuyente. De esta forma, se mantiene una apariencia de legalidad, pero el resultado práctico es la elusión del gravamen que habría correspondido aplicar de haberse utilizado la vía jurídica ordinaria.

Este planteamiento subraya que el fraude de ley tributario no se limita al uso indebido de normas expresas, sino que también puede manifestarse explotando vacíos normativos o diferencias en el tratamiento fiscal de figuras jurídicas que, en esencia económica, producen el mismo resultado gravado, lo cual presenta singular importancia por dos razones fundamentalmente:

- El deseo de obviar la aplicación de dos normas tributarias, o de conseguir una minoración de las cargas fiscales, determina que los particulares diseñen planeaciones con el fin de eludir la aplicación de las normas tributarias abusando de las formas jurídicas.
- La configuración de la norma tributaria ofrece claras posibilidades al fraude de ley, es decir, cuando el legislador configura los presupuestos de hecho de las normas puede utilizar un doble criterio, es decir, asumir como presupuesto de hecho una determinada realidad económica, o una formalidad jurídica.

3.2 Métodos económicos de interpretación

Existen teorías que, por ampliación de la noción de contenido de ley, extienden la aplicación de ésta, a casos no contemplados expresamente en el texto normativo. En este sentido, resulta obligada la referencia a los métodos económicos de interpretación, entre los que tradicionalmente se incluyen el principio de realidad económica y la interpretación funcional.

La intersección entre la interpretación económica y el fraude a la ley tributaria se produce respecto a una de las principales cuestiones de hermenéutica de la norma: aquella concerniente al valor que debe atribuirse a los términos y conceptos civiles utilizados por la ley tributaria, aspecto que coincide con la doctrina italiana.

3.3 El principio de la realidad económica y la interpretación funcional

⁶⁵ Palao Taboada, C. (1979). *Fraude de ley y simulación en el derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

El origen de la teoría de la interpretación económica se concibe unido al desarrollo científico del derecho tributario alemán. La primera afirmación fundamental de una hermenéutica basada sobre un método económico se manifiesta en el periodo inmediatamente sucesivo a la primera guerra mundial e íntimamente ligada a Enno Becker, cuya aportación se plasmó en el § 4 de la *Reichsabgabenordnung*, de 13 de diciembre de 1919.⁶⁶

Esta primera codificación de una normativa sobre el procedimiento administrativo reclama la autonomía en la formación de los conceptos por el derecho tributario, afirmando que *“en la interpretación de la ley tributaria se debe considerar su finalidad, su significado económico y la evolución de las situaciones de hecho”*⁶⁷.

De ahí que la exigencia en la interpretación de los conceptos utilizados por la ley fiscal debe predominar su finalidad impositiva y su significación económica por encima de su significado en derecho civil. Sobre la interpretación del acto sometido a imposición se consideró que los actos que producen los mismos efectos económicos, aun cuando revistan formas jurídicas diversas, deben ser tratados de igual manera por la ley tributaria.

Con el propósito de conferir un alcance decisivo al elemento económico en la interpretación de la norma tributaria, en Italia se gestó la teoría funcional formulada por Griziotti y difundida por sus más destacados seguidores, entre ellos, Jarach, que postula *“ser la realidad económica el presupuesto del cual deriva la imposición”*.⁶⁸

A partir de esta premisa, Jarach sostiene que el impuesto tiene por causa la capacidad contributiva y su presupuesto fundamental e indefectible es la riqueza, por ende, el criterio de aplicación no puede ser sino el contenido económico de los actos o de las operaciones, cualquiera que sea la apariencia o la forma jurídica.

De tal forma que, si los negocios jurídicos se elevan a presupuestos del tributo en cuanto tienen un contenido económico, manifestación de capacidad contributiva, *“el lógico criterio de aplicación no puede ser sino el de la substancia económica del presupuesto de hecho”*.⁶⁹ Desde esta perspectiva se considera que el reenvío operado por la ley fiscal a institutos regulados en otro lugar no significa que éstos sean recibidos como tales por la norma impositiva, debiéndose entender en función de la finalidad de la norma tributaria.

En este sentido, la teoría de la interpretación económica permite aplicar adecuadamente a las exigencias del principio de capacidad económica y a la necesidad que el legislador adopte como hechos imponibles situaciones económicas reveladoras de dicha capacidad.

⁶⁶ Tipke, Klaus & Lang, Joachim, Derecho tributario, Madrid, Marcial Pons, trad. de Steuerrecht.

⁶⁷ Ídem.

⁶⁸ Dino Jarach, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1943, p. XX.

⁶⁹ Ídem.

Con esta interpretación, la posibilidad de eludir la aplicación de la ley tributaria mediante una disociación entre la finalidad económica perseguida y la forma jurídica empleada representaba un *pseudo* problema, ya que con la aplicación del impuesto a la realidad económica poco importa si existe o no disparidad entre la función civil y la tributaria del acto o contrato, siempre que se trate de operaciones que puedan tener relevancia a efectos tributarios por su utilidad económica.

3.4 La interpretación teleológica en clave anti elusiva

La exclusión expresa de cualquier criterio no jurídico que pudiera alegarse, no ha impedido que se reconozca, con diferente valencia en cada momento, cierta relevancia al elemento económico en la interpretación de la norma tributaria.

La relevancia del criterio económico se descubre, en primer lugar, en la consideración del objeto económico del tributo, esto es, del objeto imponible, como dato teleológico expresivo de la finalidad del tributo en particular. Del mismo modo, dentro del marco de una hermenéutica jurídica la relevancia del aspecto económico se revela especialmente en el principio de capacidad económica en el seno de una interpretación principalista.

En este sentido, Pérez de Ayala, J.L. y González García E., sostienen que el dato teleológico o finalista para interpretar un precepto fiscal está constituido por tres elementos fundamentales: i) los principios generales del ordenamiento tributario positivo (interpretación principalista), ii) los fines del tributo concreto a cuya normativa pertenezca el precepto a interpretar, y iii) los fines que deriven del propio precepto de cuya interpretación se trata.⁷⁰

Superada la tesis de la interpretación económica en su formulación tradicional, una hermenéutica basada sobre un modo de consideración económica intenta fundamentarse al amparo del criterio teleológico, como método jurídico de interpretación de la norma.

Conjugando aspectos finalistas y teleológicos en la superación del literalismo hermenéutico se obtiene el fundamento de la llamada versión moderna de la interpretación económica, cuya declaración más extrema se ha desarrollado en el ámbito del derecho tributario alemán.

La defensa de una interpretación económica de las normas tributarias, como expresión especial de la interpretación teleológica para el derecho impositivo en hacer prevalecer la situación económica sobre la configuración jurídica del hecho imponible –como se exigía en la formulación tradicional- y precisar a través de la interpretación cuál es el sentido que el legislador ha atribuido a los caracteres conformadores del hecho imponible.

⁷⁰ Pérez de Ayala, J.L. y González García, E., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid.

Desde esta perspectiva, la interpretación económica desempeña un papel esencial en la superación del antagonismo entre primacía del derecho civil y autonomía de la doctrina tributaria, pues representa la averiguación a partir de la ley y con la ayuda de los restantes criterios de interpretación del fin concreto perseguido por el legislador, para determinar si efectivamente pensaba en un presupuesto de hecho fundamentado en caracteres económicos o simplemente en una realidad previamente juridificada por otro sector del ordenamiento.

3.5 Preeminencia al fondo o sustancia económica sobre la forma legal en los criterios del Poder Judicial de la Federación

Como primer antecedente relativo a prácticas evasoras en perjuicio del fisco federal, fue posible encontrar el pronunciamiento que emitió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el recurso de revisión 846/2006. En dicha instancia, el contribuyente cuestionó la constitucionalidad del artículo Segundo, fracción LXX, del decreto que estableció la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2002, con base en el cual, tratándose de acciones que se enajenen a partir de esa fecha (y que hubieran sido adquiridas de partes relacionadas en el 2001), el costo comprobado por adquisición de la acción, debía ser disminuido por las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar por la sociedad emisora.

Al margen del estudio de la constitucionalidad de la norma reclamada (el cual estimó transgredía la garantía de equidad tributaria), la aludida Primera Sala sentó bases importantes en cuanto a las prácticas evasoras en perjuicio del fisco federal, tal como se desprende de su ejecutoria:

*“No obstante, al apreciarse, por un lado, la efectiva existencia de un trato disímil y, por el otro, que del proceso legislativo no se desprende razón alguna que permita evaluar la justificación de dicha medida, se procede a la verificación de la existencia de razones notorias o evidentes, sea que éstas sean apreciadas de manera oficiosa, o bien, que se desprendan de autos. **En el presente caso, dichas razones son propuestas por la autoridad responsable y se reducen a lo siguiente: evitar la manipulación impositiva por medio de prácticas evasoras efectuadas por los causantes, así como la realización de posibles fraudes o actos ilícitos en perjuicio del fisco federal, mejorando el control fiscal y asegurando la efectiva recaudación del impuesto.***

*Se propone que **dicha meta es objetiva y perfectamente admisible desde el punto de vista constitucional**, especialmente considerando la interpretación sistemática de sus artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de conformidad con las consideraciones que se desarrollan a continuación.*

En efecto, se aprecia que la Constitución aspira a que se promueva el desarrollo social —dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social del pueblo, y, asimismo, se observa que la Ley Fundamental otorga una importancia destacada a la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado.

En este contexto, se destaca que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a la que hace referencia el artículo 25 constitucional, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De esta manera, la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales puede destacarse la que corresponde al deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social.

Así, dada la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta perfectamente válido que la legislación —y la administración tributaria en el ámbito competencial que le corresponda— prevea los mecanismos que permitan combatir las actuaciones de los particulares que pudieran encaminarse a eludir el cumplimiento de dicha obligación, en el entendido de que la misma se encuentra indisolublemente ligada a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que la propia Constitución aspira.”⁷¹

(Énfasis añadido)

De lo antes expuesto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia anticipa un criterio importante en cuanto a la posibilidad que tiene el legislador y la administración tributaria, en el ámbito competencial que les corresponda, el de prever los mecanismos necesarios para combatir las actuaciones de los particulares que pudieran encaminarse a eludir el cumplimiento de su obligación de contribuir al gasto público.

Otro precedente en cuanto operaciones artificiosas (tendientes a desalentar la evasión o elusión fiscal), corresponde también a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia. En efecto, al resolver el amparo en revisión 297/2008, en donde se cuestionó la constitucionalidad del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003 que preveía un tratamiento desigual en la enajenación de acciones (respecto de aquellos enajenantes con un plazo de tenencia igual o menor a menos de 12 meses), se pronunció y resaltó la problemática que podría representar el estudio de operaciones artificiosas, en los términos siguientes:

“Entre otros elementos —como una aproximación inicial a un tema definitivamente complejo que la autoridad recurrente plantea de una manera un tanto casual—, este Alto Tribunal considera que, a fin de demostrar el carácter artificioso de una operación, la parte que propone tal extremo debería reparar en circunstancias como las siguientes:

- ¿La operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente?**
- ¿Existe una razón de negocios para la realización de la operación?**

⁷¹ Cfr. Ejecutoria en la página de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, apartado “Sentencias”, con los datos de Primera Sala y número de Amparo en Revisión 846/2006, pp. V y VI.

- Al efectuar la transacción de que se trate, ¿podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación?

- ¿En qué medida se expuso el particular a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control?

Esta Sala no propone que el cuestionario anterior sea la guía rectora definitiva de los juicios que se puedan emitir sobre el carácter artificioso o abusivo de una operación, o sobre la plena validez de la misma. Simplemente, dichas preguntas se enuncian como una primera aproximación a los elementos que deben valorarse al analizar argumentos como el propuesto por la recurrente.”⁷²

(Énfasis añadido)

Resalta el hecho sobre la complejidad que podría representar el análisis jurisdiccional de operaciones artificiosas de los contribuyentes que advirtió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; sin embargo, resulta relevante la guía rectora -y preliminar- que propuso para abordar sobre dicha temática. Es decir, responder a cuestionamientos entorno a si hubo una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; la razón de negocios de la transacción; la generación de una ganancia previa a los efectos fiscales generados; o la exposición a una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control.

Otro criterio relevante en torno a la elusión o evasión en materia fiscal fue el adoptado por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con base en el cual concluyó que la ficción legal constituye un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma para crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente. En este sentido, *“la ficción se limita a fijar un criterio para ponderar un elemento o hecho que puede ser objeto de presunción o una creación del derecho y que, por ello, la única valoración que quepa asignarle sea la establecida en la propia norma jurídica y, por tanto, tiene como objetivo establecer la base imponible del impuesto.”⁷³*,

De tal forma, el Órgano Colegiado concluyó que *“las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención.”⁷⁴*

⁷² Cfr. Ejecutoria en la página de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, apartado “Sentencias”, con los datos de Primera Sala y número de Amparo en Revisión 297/2008, p. VIII.

⁷³ Tesis I.4o.A.168 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. IV, Agosto 2019, p. 4545

⁷⁴ Ídem.

3.6 Adición de la presunción de inexistencia de las operaciones en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

El 8 de septiembre de 2013, se publicó en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, la iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de la Ley de Impuestos Especiales sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual se adicionó el artículo 69-B al CFF, con motivo del uso indebido de los comprobantes fiscales.

De la exposición de motivos, se desprende que la adición del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación responde a que inicialmente los contribuyentes diseñaron un esquema que consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos. Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron hasta el diseño de estructuras más complejas, para obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

Para la autoridad fiscal el tráfico de comprobantes fiscales esencialmente consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes. En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.

Así, para la autoridad fiscal la devolución cierra el ciclo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo, es decir, deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

Por lo anterior, el aludido artículo 69-B dispone que cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes directa o indirectamente, sin contar con: activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En el supuesto de que no sea acreditada la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales cuestionados, la autoridad fiscal publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los

hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación de presunción de inexistencia de operaciones.

Los efectos de la publicación de este listado son considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan.

En consecuencia, las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado deben acreditar ante la autoridad fiscal que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales, o bien procederán a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

De tal suerte que la finalidad de la norma consiste en que la autoridad fiscal se encuentre en aptitud de verificar la materialidad o sustancia económica de las operaciones, sin embargo, la legislación no establece un concepto respecto a las características que debe tener el atributo de la materialidad, ni un listado o detalle de los requisitos y extremos que ésta implica.

3.7 Adición de la regla general antiabuso en el artículo 5o.-A en el Código Fiscal de la Federación

A partir la reforma fiscal para el ejercicio 2020, en adición a las facultades de las autoridades para analizar la sustancia económica de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, podrán analizar la razón de negocios de las operaciones económicas celebradas por los contribuyentes.

El 9 de diciembre de 2019 se publicó el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual se adicionó la regla general antiabuso, mediante la creación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Como motivo de creación del precepto en cuestión, se señaló que en la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar

operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica.⁷⁵

Así, de la exposición de motivos se desprende que la autoridad fiscal consideró que genera un conflicto de inequidad que configura un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales.

De tal suerte que, al proponer la adición del artículo 5o.-A al Código Fiscal de la Federación, el Ejecutivo Federal consideró algunos criterios emitidos por los Tribunales Colegiados de Circuito en los que han reconocido que la elusión tributaria es un fenómeno distinguido por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos y las normas antiabuso son respuestas a prácticas de fraude a la ley o abuso del derecho⁷⁶.

En este contexto el Ejecutivo Federal consideró que el diseño de la norma general antiabuso para México tenía que incluir dos elementos: 1) Que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y 2) Que esto genere un beneficio fiscal.⁷⁷

De tal forma que, el Ejecutivo Federal pretendió robustecer la presunción de constitucionalidad de la norma propuesta al citar diversos criterios aislados en los cuales, los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido la validez de las reglas antiabuso específicas ya contenidas en la legislación fiscal y ha declarado que las ficciones legales en materia tributaria como parte de la política pública para evitar la elusión o evasión fiscal, gozan de “presunción de legalidad”, sin que sea necesario abundar en el error conceptual plasmado en la exposición de motivos.

Sin embargo, se destaca que la norma general antiabuso garantiza que, si los actos jurídicos realizados por un contribuyente tienen como base una razón de negocios, la autoridad fiscal estará obligada a respetar la forma que haya utilizado el contribuyente, independientemente de que esto les represente la obtención de un beneficio fiscal, en virtud de que se reconoce la economía de opción en las operaciones con motivos de negocios.

Como resultado del proceso legislativo, el artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación establece que, los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente

⁷⁵ Cfr. Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados del 8 de septiembre de 2020, Año XXIII, número 5604-D.

⁷⁶ Tesis I.4o.A.170 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Agosto de 2019, Tomo IV, P. 2832.

⁷⁷ Ídem.

Esta regla general antiabuso debe aplicarse en el ejercicio de facultades de comprobación para que la autoridad fiscal se encuentre en posibilidad de presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo del acto administrativo, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas.

En este supuesto, la autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos sin que antes dé a conocer la situación en la última acta parcial a que se refiere el artículo 46 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en el oficio de observaciones a que se refiere el artículo 48 fracción IV del mismo ordenamiento legal, o en la resolución provisional a que se refiere el artículo 53-B fracción II del Código Fiscal de la Federación, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren las normas en cita; con el objeto de que el contribuyente se encuentre en aptitud de manifestar lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la presunción.

Antes de los actos referidos anteriormente, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la SHCP y del SAT para obtener una opinión favorable respecto a la aplicación de la regla general antiabuso. En caso de no obtener la opinión dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá en sentido negativo.

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. De acuerdo con la exposición de motivos, no deberá interpretarse a contrario sensu, en el sentido que existe razón de negocios cuando el beneficio económico sea mayor al beneficio fiscal.

Adicionalmente, podrá presumir salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Para efectos de la aplicación e interpretación de la regla general antiabuso se establecieron los siguientes conceptos y definiciones:

- **Beneficios fiscales.** Cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, incluye los alcanzados a través de: deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.
- **Beneficio económico razonablemente esperado.** Cuando las operaciones del contribuyente busquen: generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los

bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos.

Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable.

Para efectos de la regla general antiabuso el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos de la regla general antiabuso en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

CONCLUSIONES

1. La finalidad primordial de la obligación de expedir comprobantes fiscales es permitir a la autoridad fiscal el control de la actividad fiscalmente relevante del sujeto pasivo.
2. La emisión y posesión de un comprobante fiscal no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción sino un requisito para su eficacia que puede ser cuestionado en facultades de comprobación.
3. La falta de codificación de la sustancia o realidad económica de las operaciones ha generado incertidumbre jurídica a los contribuyentes y propiciado la arbitrariedad en la actuación de la autoridad fiscal, la cual no es solucionada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
4. Los límites a una interpretación económica se encuentra en la propia configuración del presupuesto de hecho y en la expresión de la ley, es decir, en el sentido más amplio de las palabras utilizadas por el legislador de modo que en ningún caso es admisible ampliar el significado del presupuesto de hecho legal mediante una interpretación libre.
5. La función que se reconoce al elemento económico en la interpretación de la ley tributaria respecto de los actos o conceptos de derecho privado de carácter civil o mercantil se limita a calificarlos de acuerdo con sus efectos o implicaciones fiscales.

Esto significa que cuando la norma tributaria amplíe o reduzca las definiciones o conceptos de instituciones jurídicas previstas en otras disposiciones con el objeto de ajustarlas deberá prevalecer la finalidad fiscal sobre la significación civil o mercantil.

6. El fraude de ley se identifica con el ocultamiento del presupuesto de hecho, aspecto que faculta a la autoridad fiscal para valorar la sustancia económica de las operaciones realizadas por las partes prescindiendo de las formas utilizadas, lo que supone corregir las conductas de elusión mediante la recalificación de las operaciones con arreglo a su verdadera naturaleza.
7. Existe una diferencia diametral respecto a las consecuencias jurídicas derivadas de la aplicación del artículo 69-B y 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, ya que no acreditar la materialidad o sustancia económica de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se ha tipificado incluso como un delito contra la seguridad nacional mientras que la falta de razón de negocios no genera consecuencias penales.

8. El criterio jurisprudencial no refleja una postura garantista, ya que no parte de una mínima intervención indispensable para que la autoridad fiscal compruebe la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

BIBLIOGRAFÍA

1. ALEXY Robert, Teoría de los derechos fundamentales, 1ª ed., trad. Ernesto Garzón Valdés, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1993.
2. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, t. P-Z, 2011.
3. BURGOA, Toledo Carlos Alberto, La interpretación de las Disposiciones Fiscales, 2ª. Edición, Editorial Dofiscal - Thomson Reuters, México, 2014.
4. BURGOA, Toledo Carlos Alberto, Principios Tributarios y Económicos de las Contribuciones, 1ª. Edición, Editorial Dofiscal - Thomson Reuters, México, 2018.
5. BURGOA, Toledo Carlos Alberto, Principios Tributarios Entre la Legalidad y el Conocimiento, 2ª. Edición, Editorial Dofiscal - Thomson Reuters, México, 2015.
6. CARRASQUIER, María Luisa, El Problema del Fraude a la Ley en el Derecho Tributario, 1ª. Edición, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia-España, 2002.
7. HINOJOSA, Juan José, Medidas y Procedimientos contra el Fraude Fiscal, 1ª. Edición, Editorial Atelier, España, 2012
8. MARGÁIN, Manautou Emilio, Facultades de Comprobación Fiscal, 4ª. Edición, Editorial Porrúa, México, 2011.
9. MERINO, Isaac, Facturas y Registros: Requisitos y Efectos Fiscales, 3ª. Edición, Editorial Lex Nova, España, 1999.
10. PARRA, Escobar Armando, Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Estrategias y Objetivos, 5ª. Edición, Editorial Legis, Colombia, 2007.
11. PÉREZ, Becerril Alfonso, Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano, XX Edición, México, Porrúa, 2001.
12. TRON, Petit Jean Claude, Lo Justo y Real de los impuestos. Consideraciones sobre la interpretación del Derecho y calificación de los hechos, 1ª. Edición, Editorial DOFISCAL, México, 2010.

HEMEROGRAFÍA

MARTÍNEZ, Coss Fernando, “De no darse el tiempo adecuado para la implementación del CFDI versión 3.3., el contribuyente podría ponerse en un riesgo de incumplimiento”, Dofiscal – Thomson Reuters, Enero, 2018.

VALDIVIA, Hernández Rita Mireya, “Efectos del criterio de la asignación de pagos en la versión 3.3 del CFDI”, Dofiscal - Thomson Reuters, Enero, 2018.

FUENTES DE CONSULTA EN INTERNET

Páginas

1. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
2. <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Paginas/tesis.aspx>
3. <https://www.scjn.gob.mx/normativa-nacional-internacional>
4. <https://www.sat.gob.mx/home>

Documentos electrónicos

1. GARCÍA, Florián, “Elusión Tributaria y Clausulas Antiabuso en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, Fundación Impuestos y Competitividad, 2008. Disponible en el vínculo: <https://rpdft.org/books/elusion-tributaria-y-clausulas-antiabuso-en-la-jurisprudencia-del-tribunal-supremo/>
2. LOZANO, Oswaldo, “La técnica de la calificación económica de los hechos en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal”, publicado en agosto de 2005.

REGULACIÓN

Legislación

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Código Fiscal de la Federación
3. Ley del Impuesto sobre la Renta
4. Ley del Impuesto al Valor Agregado

Reglamentos

1. Reglamento del Código Fiscal de la Federación
2. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Disposiciones de carácter general

1. Resolución Miscelánea Fiscal
2. Normas de Información Financiera

**La regulación consultada en esta investigación es la vigente en los años 2008, 2012 y 2020.*