



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

**REQUISITO DE LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO DENTRO DEL
COMPROBANTE FISCAL NO ES UNA LIMITANTE PARA SU
DEDUCCIÓN**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

presenta el

L.C.P. Héctor Manuel Ramírez Guzmán

Director de Tesis

Dr. Juan Antonio Casanovas Esquivel

Índice

Introducción.....	3
Análisis doctrinal y análisis de la sentencia.....	20
Conclusiones.....	43
Bibliografía	49

Introducción

A manera de introducción del tema de la presente tesina, es importante mencionar que se entiende por Jurisprudencia, concepto que puede ser observado por diversas vertientes tal como el etimológico, antiguo, doctrinal, oficial y legal.

Desde un punto de vista etimológico, la palabra Jurisprudencia proviene del latín *iurisprudentia*, que está formado por dos vocablos, *iuris* que significa Derecho y *prudentia*, el cual tiene como significado conocimiento, ciencia. Es decir, etimológicamente Jurisprudencia se define como la Ciencia del Derecho.

Ahora bien, desde el punto de vista antiguo, en la época de los romanos, Ulpiano¹ definió a la Jurisprudencia, como “*el conocimiento de las cosas humanas y divinas, la ciencia de lo justo y de lo injusto*”.

En términos generales, en la época romana, Jurisprudencia significó el conocimiento del Derecho, percepción de lo justo, intuición y apreciación de la debida ordenación de las relaciones de la vida social. Los romanos concebían a la Jurisprudencia como sinónimo de la Ciencia del Derecho.

Desde un punto de vista doctrinal, diversos autores han definido el concepto de Jurisprudencia, como se muestra a continuación.

Para Planiol² la Jurisprudencia es “*la manera según la cual las leyes son interpretadas por los tribunales.*”

Según Carbonnier “*la jurisprudencia es una superposición de cosas juzgadas que por el hecho de acumularse se vuelven tal.*”

Para Esmein la Jurisprudencia “*son las reglas de derecho formuladas por los tribunales al interpretar la ley.*”

En cambio, para Boulanger “*la jurisprudencia es la ley interpretada, modificada y complementada que aparece en las decisiones judiciales.*”

Finalmente, para García Maynez³ jurisprudencia es “*el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales.*”

¹Jurista del Siglo II después de Cristo.

²SILVA CIMMA, Enrique. Derecho administrativo chileno y comparado: introducción y fuentes, Volumen 1., Chile: Editorial Jurídica de Chile, 4ª ed, 1996, p. 268.

³GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, S.A., 14ª ed., México, 1992, p.68.

Estas definiciones, que recogen términos como reglas de derecho, interpretación de la ley, conjunto de decisiones o cosa juzgada, representan las diferentes corrientes que en materia de jurisprudencia han existido.

En un punto de vista oficial, la Jurisprudencia puede definirse, entre otros, como *“Criterio obligatorio que sobre la interpretación de la ley emiten los órganos jurisdiccionales legalmente facultados.”*⁴

Igualmente, puede definirse como *“Es una fuente del derecho derivada de la interpretación constitucional y legal que, con fuerza obligatoria, crean determinados órganos jurisdiccionales al resolver los asuntos sometidos a su conocimiento, con el propósito de fijar el correcto sentido y alcance de las normas jurídicas y adecuar su contenido a la dinámica de la vida en sociedad, a fin de mantener la seguridad jurídica en las esferas pública y privada.”*⁵

Desde un concepto legal, para algunos autores, de acuerdo con el artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Jurisprudencia es la interpretación de la Constitución, las leyes y reglamentos federales o locales y los tratados internacionales que realizan los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

Según la norma constitucional antes mencionada, la Jurisprudencia es la interpretación judicial de las normas jurídicas.

Ahora bien, cual es el significado actual de la Jurisprudencia, sin duda, es en la práctica del Derecho donde actualmente reside el significado de la Jurisprudencia. Algunos autores como De Diego ha señalado que en la práctica normal del Derecho llevada a cabo coactivamente por los órganos del Estado constitucionalmente ordenados al restablecimiento del Derecho, a su cumplimiento forzoso previa declaración concreta del mismo, es donde se vincula especialmente la formación de la Jurisprudencia, porque la aplicación del Derecho incumbe a los Tribunales como órganos específicos de esa función y de aquí que la Jurisprudencia se refiera, fundamentalmente, a la actividad de los jueces y tribunales en la resolución de los puntos controvertidos que a diario ofrece la vida y que se someten a su decisión.

Es decir, la Jurisprudencia es la doctrina que establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Plenos de Circuito, Tribunales Colegiados y otros órganos jurisdiccionales, al interpretar y aplicar las normas jurídicas en sus sentencias.

En este sentido es preciso referirnos a la actividad constante de los jueces, la cual termina plasmada en resoluciones o sentencias que dirimen las controversias planteadas. Estas resoluciones o sentencias, se entienden en la doctrina del

⁴Tesis 2ª. CLXXXV/2002, SJFG, Novena Época, T. XVI, diciembre de 2002, p. 283).

⁵La jurisprudencia. Su integración, SCJN, 2005.

derecho como normas individualizadas a un caso concreto, mismas que para su emisión, conllevan una labor especial de los juzgadores, en virtud de que requiere la utilización de todos los conocimientos y herramientas técnico jurídicas que estén a su alcance, para efectos de poder desentrañar el sentido y aplicación de una norma jurídica a un caso concreto, estableciendo así la norma individual correspondiente; misma que en caso de reiteración por el tribunal competente, se conoce en nuestro sistema jurídico como la figura de Jurisprudencia, que a veces (no la mayoría de ellas), sirve a nuestro legislador de guía o base para integrar o modificar la Ley.

En este sentido, resulta necesario tener una idea más precisa acerca del concepto de Jurisprudencia. Lo anterior, en virtud de que el concepto de Jurisprudencia tiene diversas acepciones, dentro de las cuales cabe destacar tres de manera principal: i) La Jurisprudencia como ciencia del derecho; ii) La Jurisprudencia como reiteración de precedentes; y iii) La Jurisprudencia como una herramienta técnica.

En virtud de las tres acepciones antes mencionadas, se precisa que la Jurisprudencia como ciencia del derecho, se entiende como el estudio de las normas e instituciones que imperan coactivamente en una comunidad estatal; por su parte, la Jurisprudencia como reiteración de precedentes, es el conjunto de decisiones de los tribunales que reuniendo ciertos requisitos que la Ley correspondiente exige, es obligatoria para determinados órganos jurisdiccionales; y por último la Jurisprudencia como una herramienta técnica, consiste en la aplicación de los precedentes que en virtud de su reiteración fueron elevados al grado de Jurisprudencia, aplicación que se realiza por los propios órganos jurisdiccionales (como fundamento de sus sentencias), por los legisladores (sirve de base para integrar o modificar una Ley), así como por los propios particulares.

Ahora bien, una vez expuesto las definiciones del concepto de Jurisprudencia a través de diferentes vertientes, es importante mencionar si la Jurisprudencia es o no una fuente del Derecho.

Primero que nada, la expresión Fuentes del Derecho, en su sentido comúnmente aceptado, se entiende como la forma de producirse o ser creadas las normas jurídicas.

En este sentido, la división más importante de las fuentes del Derecho, es la de fuentes formales y materiales. Entendiéndose como fuentes formales los medios admitidos por el propio ordenamiento jurídico para la formulación de nuevas normas.

Las fuentes formales del derecho son los modos o maneras en que el Derecho tiene que ser concebido públicamente para que pueda tener validez general. Para otros autores, las fuentes formales pueden ser definidas desde un doble punto de vista, como actos u órganos de creación de normas, o como los modos o formas

de esta creación. En este orden de ideas, el poder legislativo es el órgano de una fuente formal, y la ley es el modo o forma de manifestar su actividad.

Por su parte, las fuentes materiales son los elementos o factores que contribuyen a fijar el contenido de la norma jurídica, es decir, se trata de lo que da contenido a las creaciones de las fuentes, la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho.

Las fuentes materiales, según Puig Peña, son el conjunto de elementos de diferente condición que impulsa la creación de las normas jurídicas y al mismo tiempo determinan y perfila su contenido.

Con base en lo anterior, se puede concluir que la Jurisprudencia no es una fuente formal del Derecho. Es decir, la jurisprudencia puede expresar lo que es Derecho pero no crearlo.

La misión de la Jurisprudencia es conformar o integrar el ordenamiento jurídico. Por tanto, la jurisprudencia es una fuente material del Derecho.

Asimismo, la Jurisprudencia la cumplen los tribunales mediante la doctrina que reiteradas sentencias establezcan al interpretar y aplicar las tres fuentes formales del Derecho, ley, costumbre y principios generales del Derecho.

Ahora bien, cómo se genera la Jurisprudencia. La Jurisprudencia no se genera de manera espontánea en el ordenamiento jurídico nacional, al contrario, la Jurisprudencia es producto de distintos procedimientos en los que, cumpliéndose en particular con diversos requisitos legales, permiten el alumbramiento de la Jurisprudencia.

Estos procedimientos son seguidos por diversos órganos del Poder Judicial de la Federación competentes para tramitarlos. Tales órganos son:

- a) Pleno de la Suprema Corte
- b) Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
- c) Plenos de Circuito
- d) Tribunales Colegiados de Circuito

Es importante hacer mención al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su fracción XIII la cual establece que cuando los Tribunales Colegiados de un mismo Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Procurador General de la República, los mencionados tribunales y sus integrantes, los Jueces de Distrito o las partes en los asuntos que los motivaron podrán denunciar la contradicción ante el Pleno del Circuito correspondiente, a fin de que decida la tesis que debe prevalecer como Jurisprudencia.

Continúa señalando la fracción en comento que cuando los Plenos de Circuito de distintos Circuitos, los Plenos de Circuito en materia especializada de un mismo Circuito o los Tribunales Colegiados de un mismo Circuito con diferente especialización sustenten tesis contradictorias al resolver las contradicciones o los asuntos de su competencia, según corresponda, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los mismos Plenos de Circuito, así como los órganos a que se refiere el párrafo anterior podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia, con el objeto de que el Pleno o la Sala respectiva, decida la tesis que deberá prevalecer.

Asimismo, establece que las resoluciones que pronuncien el Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia, así como los Plenos de Circuito conforme a los párrafos anteriores, sólo tendrán el efecto de fijar la jurisprudencia y no afectarán las situaciones jurídicas concretas derivadas de las sentencias dictadas en los juicios en que hubiese ocurrido la contradicción.

Como se desprende de lo anterior, las denuncias de contradicción de tesis formuladas por las partes legitimadas, serán resueltas por el Pleno o las Salas de la honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación, según corresponda, y sus resoluciones sólo tendrán el efecto de fijar la jurisprudencia respectiva y no afectarán las situaciones jurídicas concretas derivadas de las sentencias dictadas en los juicios en que se hubiese generado la contradicción.

Una vez señalado lo anterior, y los órganos competentes del Poder Judicial de la Federación para emitir Jurisprudencia, es importante mencionar la regulación relativa a las vías y métodos para integrar Jurisprudencia.

El artículo 215 de la Ley del Amparo señala que la Jurisprudencia se establece por reiteración de criterios, por contradicción de tesis y por sustitución.

Para efectos de la presente tesina, únicamente analizaremos de manera general las dos primeras vías o métodos para la creación de Jurisprudencia, la vía reiteración o método tradicional, y la vía resolución de contradicción de tesis o método de unificación.

El artículo 216 de la Ley de Amparo establece que la Jurisprudencia por reiteración se establece por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno o en Salas, o por los Tribunales Colegiados de Circuito.

Con base en la disposición antes señalada, podemos señalar que los órganos del Poder Judicial de la Federación para emitir Jurisprudencia por reiteración son:

- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
- Las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
- Los Tribunales Colegiados de Circuito

Esa misma disposición establece que la Jurisprudencia por contradicción se establece por Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por los Plenos de Circuito.

Por lo tanto, los órganos del Poder Judicial de la Federación competentes para emitir jurisprudencia por resolución de contradicción de tesis son:

- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
- Las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
- Los Plenos de Circuito

Es decir, que los órganos incompetentes para emitir Jurisprudencia vía resolución de contradicción de tesis son los Tribunales Colegiados de Circuito.

Una vez señalado de manera general como se forma la Jurisprudencia, es importante señalar la obligatoriedad de la misma.

Por obligatoriedad se entiende la calidad de obligatorio; obligatorio deriva del latín “*obligatorius*” que implica el dicho de una cosa que obliga a su cumplimiento y ejecución.

En términos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es claro que nuestro ordenamiento jurídico supremo, rescata el principio que Montesquieu enunciara como “*división de poderes*”, y el cual se refiriere a un sistema de “*pesos y contrapesos*”, en el que los órganos del estado que ejercen el poder político, se ven vigilados entre sí, con la finalidad de garantizar un correcto Estado de Derecho a los particulares.

No obstante el concepto general de división de poderes, al día de hoy existen múltiples tareas que conceptualmente no corresponden a un órgano en específico, pero que, sin embargo, son efectivamente realizados por los mismos. En este esquema, existen determinadas funciones que realiza el órgano ejecutivo que no son materialmente administrativas y que se acercan más a la función legislativa o a la jurisdiccional, por ejemplo: la expedición de reglamentos y la resolución de controversias a través del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respectivamente.

Con base en lo anterior, debe señalarse que la Jurisprudencia de acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se entiende únicamente respecto de aquella que proviene del Poder Judicial de la Federación, excluyendo por consiguiente, a la Jurisprudencia emitida por Tribunales Administrativos, los cuales si bien no pertenecen al Poder Judicial, si realizan funciones meramente jurisdiccionales. Es así, que de conformidad con el octavo párrafo del artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece a la letra lo siguiente: “*La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre*

interpretación de la Constitución y normas generales, así como los requisitos para su interrupción y modificación”.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es un Tribunal Administrativo de naturaleza autónoma para emitir sus fallos, tal y como se establece en el artículo 1º de su Ley Orgánica. Ahora bien, dicho Tribunal surgió con la finalidad de resolver los conflictos que surgieran entre los particulares (contribuyentes o administrados) y las autoridades fiscales y/o administrativas, por lo cual se reitera que si bien la naturaleza formal del Tribunal es de origen ejecutivo, la naturaleza material de sus funciones es meramente jurisdiccional.

Señalada la finalidad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es importante mencionar que fue a partir del Decreto del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de enero de 1983 (mismo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981), que en la regulación del juicio contencioso administrativo, se estableció no solamente la obligatoriedad de la Jurisprudencia, sino que también sancionó a los magistrados que dejaran de observarla, o bien, la incumplieran; dicha obligatoriedad y sanción de la falta de aplicación de la Jurisprudencia, se encuentra regulado actualmente bajo la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Por consiguiente y antes de analizar la Jurisprudencia que puede emitir el Tribunal Administrativo Federal, es necesario señalar brevemente su composición orgánica, ya que la jurisprudencia que emite dicho Tribunal puede derivar tanto del Pleno como de las Secciones de la Sala Superior del mismo. En este sentido, se señala que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se encuentra conformado por una Sala Superior y por Salas Regionales. La Sala Superior a su vez, se integra por trece magistrados (aunque sólo once realizan funciones jurisdiccionales), y puede funcionar en Pleno, o bien, en dos Secciones.

Respecto de la Jurisprudencia que emite el Pleno y las Secciones de la Sala Superior del Tribunal en cuestión, el artículo 76 de la citada Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece lo siguiente: *“Para fijar jurisprudencia, el Pleno de la Sala Superior deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario. También se fijará jurisprudencia por alguna Sección de la Sala Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario”.*

Cabe señalar que los Precedentes, son tesis sustentadas en las sentencias emitidas ya sea por el Pleno o las Secciones de la Sala Superior, siempre que dichas tesis sean aprobadas por lo menos por siete de los Magistrados que integran el Pleno, o bien, por lo menos por cuatro de los Magistrados que integren la Sección correspondiente; siendo necesario que dichas tesis sean publicadas en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que de lo contrario dichas tesis no serán consideradas como Precedentes, es decir, se

sujeta el carácter de precedente de una tesis al cumplimiento de un requisito formal.

Ahora bien, la reiteración de precedentes de manera ininterrumpida, no es la única forma en que puede emitirse una Jurisprudencia por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sino que también puede derivar de contradicción de sentencias ya sean interlocutorias o definitivas, para lo cual en términos del artículo 77 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, es necesario que cualquiera de los Magistrados del Tribunal o las partes en los juicios en las que tales tesis se sustentaron, denuncien dicha contradicción ante el Presidente del Tribunal, el cual tendrá la obligación de hacer del conocimiento del Pleno de la Sala Superior la contradicción denunciada, para, posteriormente, decidir por mayoría y con un quórum mínimo de diez magistrados, la tesis que debe prevalecer y que por dicha situación constituirá Jurisprudencia.

Las Jurisprudencias emitidas ya sea por el Pleno o Secciones de la Sala Superior, serán obligatorias para todas las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, salvo que dichas Jurisprudencias contravengan las emitidas por el Poder Judicial de la Federación, quedando en cuestionamiento la supuesta autonomía del Tribunal.

No obstante el carácter obligatorio de la Jurisprudencia emitida, existe dos salvedades para su aplicación: a) La Suspensión de una Jurisprudencia.- Supuesto previsto en el actual artículo 78 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en el cual se estipula que el Pleno del Tribunal podrá suspender una Jurisprudencia, en aquellos casos en que en una sentencia o en una resolución de contradicción de sentencias, se resuelva de manera contraria a la Jurisprudencia que hasta dicho momento imperaba; y b) La posibilidad de apartarse de la Jurisprudencia, en el cual se faculta a las Secciones de la Sala Superior, para apartarse del criterio establecido en una Jurisprudencia, siempre y cuando la sentencia que se aparte de dicho criterio, sea aprobada por lo menos por Cuatro Magistrados integrantes de la Sección respectiva, y en la cual, se expresen las razones por las cuales se apartan del criterio Jurisprudencial, debiendo remitir copia de dicha sentencia al Presidente del Tribunal, para que éste a su vez haga del conocimiento del Pleno de la Sala Superior dicha situación, para efectos de que el Pleno determine si es procedente a su vez la suspensión o no de la Jurisprudencia.

Derivado de la forma de gobierno a la cual se encuentra sujeta el Estado Mexicano, misma que se encuentra prevista en el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Mexicanos, es claro que el esquema de estructuración orgánica se reproduce en tres distintos órdenes. El principio, de división de poderes como se mencionó previamente, el cual encuentra un complemento necesario en otra institución de igual relevancia que tiene su impulso también con el surgimiento de los Estados contemporáneos, pero que responde a principios tan antiguos como la sociedad misma. La institución a que nos referimos constituye

una de las que se han dado en llamar “*formas de Estado*”, a saber, el Estado Federal, y los principios que la orientan son: el principio de subsidiariedad y el principio de descentralización.

Cuando se hace mención al principio de subsidiariedad, básicamente se alude al criterio según el cual, aquellas funciones, cargas o actividades que pueda efectuar el órgano menor, no han de ser asumidas por órganos mayores; por su parte, el principio de descentralización, afirma la distribución de las actividades, funciones, poderes y cargas, en distintas esferas o niveles de acción, implicando cierta autonomía de acción por parte de la periferia respecto del centro. Conjugando los principios antes mencionados, surge el Federalismo, como una tendencia filosófica y política que busca descentralizar el poder.

Con base en lo señalado en los dos párrafos anteriores, se reconoció en el Artículo 122 Constitucional, que el Estatuto de Gobierno de la Ciudad de México se sujetaría a cinco bases, estableciendo en su base quinta, la existencia de un Tribunal de lo Contencioso Administrativo, mismo que al igual que el Tribunal Federal, tendría plena autonomía para dirimir las controversias que surgieran entre los particulares y las autoridades de la Administración Pública de la Ciudad de México. Cabe señalar que este Tribunal goza de una naturaleza similar al Tribunal Administrativo Federal, ya que tampoco pertenece al Poder Judicial de la Ciudad de México, sin embargo, realiza materialmente funciones jurisdiccionales.

Al igual que el análisis realizado respecto de la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es necesario partir de una referencia breve a la composición orgánica del propio Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la Ciudad de México, señalando que dicho Tribunal Administrativo Local, se encuentra conformado de una Sala Superior integrada por Siete Magistrados y cinco Salas Ordinarias.

Con base en la integración del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la Ciudad de México, el primer punto a señalar es que la Sala Superior es el único órgano competente que puede emitir o fijar una Jurisprudencia, emisión que puede generarse de dos formas: i) Reiteración de Precedentes; y ii) Contradicción de Sentencias.

De conformidad con lo previsto en el artículo 142 de la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la Ciudad de México, para la emisión de una Jurisprudencia por la Sala Superior mediante la reiteración de Precedentes, es necesario que dicho Precedente sea aprobado por tres ocasiones en el mismo sentido, y sin que al respecto se vea interrumpido por otro en contrario. Al respecto se menciona que en materia local, los Precedentes (tesis sustentadas en las sentencias pronunciadas por la Sala Superior), deben ser aprobados por lo menos por cuatro magistrados de dicha Sala Superior.

Como se señaló en párrafos anteriores, la reiteración de precedentes de manera ininterrumpida, no es la única forma en que puede emitirse una Jurisprudencia por

parte de la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la Ciudad de México, sino que también puede derivar de contradicción de sentencias, tal y como lo establece el artículo 143 de la Ley Orgánica de dicho Tribunal, para lo cual es necesario que cualquiera de los Magistrados del Tribunal o las partes en los juicios en las que tales tesis se sustentaron, denuncien dicha contradicción ante el Presidente del Tribunal, el cual tendrá la obligación de hacer del conocimiento de la Sala Superior la contradicción denunciada, para posteriormente decidir por mayoría y con un quórum mínimo de cuatro magistrados, la tesis que debe prevalecer y que por dicha situación constituirá Jurisprudencia.

Dichas Jurisprudencias conllevan obligatoriedad para todas las Salas del Tribunal, en virtud de que es obligación estricta de los Magistrados, la aplicación de las mismas, salvo que éstas sean contrarias a las Jurisprudencias emitidas por el Poder Judicial de la Federación.

Un punto importante a destacar respecto de la Jurisprudencia emitida por la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, es que la propia Sala Superior puede interrumpir o modificar la obligatoriedad de una Jurisprudencia, hecho que se genera o puede generarse por dos razones: i) Cuando derivado de la contradicción de sentencias denunciadas, se resuelva dicha contradicción en sentido contrario a una tesis de Jurisprudencia; y ii) Cuando los propios magistrados de la sala Superior propongan de manera fundada y justificada, la interrupción de un criterio Jurisprudencial.

Por lo anteriormente señalado, es necesario puntualizar las diferencias esenciales de la Jurisprudencia emitida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la Ciudad de México y la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En los párrafos anteriores, se explicó de manera general la figura de la Jurisprudencia emitida tanto por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la Ciudad de México, con base en dichas explicaciones, en el presente apartado se puntualizan las tres principales diferencias que prevalecen en cada uno de los Tribunales Administrativos:

1.- El punto esencial de las diferencias, lo constituye el hecho de que si bien en ambos tribunales la emisión de la Jurisprudencia conlleva obligatoriedad para su aplicación por las Salas integrantes de cada uno de ellos, en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dicha obligatoriedad se encuentra aparejada con la sanción a los Magistrados que dejen de observarla.

Respecto de dicha diferencia, considero que si bien se busca garantizar a los particulares la observación y obligatoriedad de los criterios jurisprudenciales, lo correcto sería que en ambos ordenamientos se estipulara un recurso o medio de

impugnación que tuviera por finalidad reparar las transgresiones en que se hubiere incurrido al dictar una sentencia, en lugar de sancionar la violación de la misma.

2.- En virtud de la integración de cada uno de los Tribunales, la Jurisprudencia emitida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, solamente es emitida por la Sala Superior en sesiones plenarias, a diferencia del Tribunal Federal en el cual puede ser emitidas tanto por el pleno como por las secciones de la Sala Superior.

3.- Una diferencia medular de la forma en que se integra la Jurisprudencia en cada uno de los tribunales analizados, consiste en el hecho de que en el ámbito federal, los Precedentes se constituyen con tal carácter, hasta el momento en que son publicados en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, requisito que no se encuentra previsto en el ámbito local, en el cual el Precedente por sí mismo obtiene tal carácter, es decir, no se encuentra sujeto al cumplimiento de formalidad alguna.

Ahora bien, como lo comenté en párrafos anteriores la Jurisprudencia, la cumplen los tribunales mediante la doctrina que reiteradas sentencias establezcan al interpretar y aplicar las tres fuentes formales del Derecho, ley, costumbre y principios generales del Derecho.

En este entendido, es importante mencionar que existen principios universales como los del derecho internacional, y principios contenidos dentro de las disposiciones legales, como son los siguientes:

I. Derecho fundamental de seguridad jurídica

El artículo 16 de la Constitución Federal de la República establece varios derechos fundamentales, uno de ellos, es el de la seguridad jurídica, reconocido como el derecho de los gobernados a que todo acto de autoridad incluyendo el de la autoridad legislativa, debe encontrarse fundado y motivado en ley, es decir, la autoridad debe tener la facultad expresamente conferida para realizar un determinado acto por encontrarse fundado en ley.⁶

Asimismo, la seguridad jurídica constituye un derecho fundamental con una amplitud de significados, pero con una connotación especial, ya que exige que la ley otorgue certidumbre y claridad, a efecto de que los gobernados puedan conocer claramente sus derechos y obligaciones, y paralelamente representa un obstáculo para que las autoridades actúen de manera arbitraria obligándola a actuar dentro de los márgenes que la ley les señala expresamente.

⁶ Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, **papeles** o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia por reiteración 139/2012⁷ resolvió que el derecho fundamental de la seguridad jurídica implica que la ley defina con precisión cada uno de los elementos que conforman los derechos y las obligaciones de los gobernados y, al mismo tiempo, consiste en una limitante para que las autoridades actúen dentro del margen de la misma ley con lo que se pretende evitar actuaciones arbitrarias.

La garantía de seguridad jurídica acotada al marco del derecho fiscal, obedece a que los contribuyentes conozcan ciertamente los supuestos de causación de las contribuciones, las consecuencias tributarias que se surten y el resto de sus obligaciones; de igual forma, representa los límites para que las autoridades

⁷ **“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. 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.** Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento **garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.** De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, **se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".**

(Énfasis añadido)

Amparo en revisión 820/2011. Estación de Servicios Los Álamos, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Amparo directo en revisión 251/2012. Maquilas y Detallistas, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 686/2012. Incomer, S.A. de C.V. 25 de abril de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Amparo directo en revisión 1073/2012. Gold Medal Construction, S.A. de C.V. 27 de junio de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López. AMPARO EN REVISIÓN 416/2012. Teléfonos de México, S.A.B. de C.V. 8 de agosto de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López. Tesis de jurisprudencia 139/2012 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintiuno de noviembre de dos mil doce

hacendarias actúen sólo dentro de sus facultades para así evitar las actuaciones arbitrarias.

Sobre el tema en particular, Roberto Insignares Gómez, en su obra intitulada “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”, Cuadernos Fiscales 2, Editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, a fojas 49, establece textualmente lo siguiente:

*“En cuanto a la **seguridad jurídica**, por la cual se entiende la suma de la irretroactividad y **de la interdicción de la arbitrariedad**, puede decirse que cobra una triple dimensión:*

- 1. Como **conocimiento y certeza del derecho positivo**.*
- 2. Como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general,*
- 3. Como **previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas** y de las propias acciones o de las conductas de terceros.*

Esta garantía que protege estos dos principios vela porque los contribuyentes conozcan previamente a la realización de los hechos generadores que dan lugar al pago de los tributos, las consecuencias impositivas que se derivarán ya sea de sus actos o contratos.

*Finalmente, en relación con la seguridad jurídica podemos concluir que **el derecho a tener certeza de las normas aplicables, exige por parte del Legislador el empleo de una diligente técnica legislativa en el momento de crear o modificar las leyes, más en un sector como el tributario que regula actos o relaciones jurídicas con proyección en la actividad económica de una sociedad.**”*

(Énfasis añadido)

Como se puede desprender del criterio doctrinario expuesto, el alcance de la garantía de seguridad jurídica en materia fiscal consiste básicamente en lo siguiente:

- a) tutela la certidumbre de los derechos de los contribuyentes,
- b) indica cuáles son las consecuencias fiscales que surten con los supuestos de causación y
- c) previene las arbitrariedades de las autoridades hacendarias.

En mérito de lo expuesto, se puede afirmar que en materia tributaria el derecho fundamental de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 Constitucional, se resume en la certeza que deben tener los contribuyentes para la causación de los impuestos y el conocimiento pleno de las consecuencias fiscales que se derivan, así como los límites que debe observar la autoridad fiscal al momento de aplicar las disposiciones tributarias.

II. Derecho fundamental de legalidad tributaria y reserva de Ley

El derecho fundamental de legalidad tributaria se encuentra regulado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal⁸, mediante el cual se establece que a fin de que las contribuciones respeten las garantías de justicia tributaria desde el punto de vista constitucional, éstas deben ser equitativas y proporcionales y, además, deben contenerse en ley.

De igual forma, resulta de explorado derecho que la garantía de legalidad tributaria, tiene dos alcances independientes, aunque muy relacionados entre sí, que son:

a) Que las contribuciones deben ser creadas mediante un acto formal y materialmente legislativo.

b) Que la ley fiscal debe establecer con toda precisión las cargas y obligaciones fiscales de los particulares, además de que deben estar claramente redactadas en ley.

Los principios tributarios que enmarcan el derecho fundamental de legalidad tributaria han sido definidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de diversos precedentes.

En este sentido, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁹, ha sostenido que a través de dichos principios de legalidad tributaria se establece la

⁸ “**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

(Énfasis añadido)

⁹ “**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.**- Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes” constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que **los elementos**

obligación constitucional al legislador, y no las autoridades administrativas, de ser quien establezca las cargas tributarias de los particulares, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

En este sentido, se han declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante, ya que con ello se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que establezcan las cargas y obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Por su parte, el principio de subordinación jerárquica de la ley que constriñe al Ejecutivo a expedir sólo las normas que tiendan a hacer efectivo o facilitar la aplicación del mandato legal, sin contrariarlo, excederlo o modificarlo, circunstancia que ha sido reconocida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁰.

esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos, imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, “nullum tributum sine lege”.

(Énfasis añadido)

¹⁰“**LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.** Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. **Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes.** La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de

Así las cosas, la finalidad de la facultad reglamentaria del Ejecutivo se constriñe en que el Ejecutivo regule y desarrolle los ordenamientos emitidos por el Congreso de la Unión, sin limitar, modificar **o exceder** lo dispuesto en los mismos.

De lo anterior, es claro que para que se respete el principio de legalidad tributaria reconocido como derecho fundamental en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, la ley debe definir con toda precisión las obligaciones fiscales y cargas tributarias de los particulares, sin dejar abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que establezcan la forma de pagar los impuestos.

III. Derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio

El artículo 16 de la Constitución Federal de la República establece varios derechos fundamentales, uno de ellos, es el de la inviolabilidad de domicilio, reconocido como el derecho de los gobernados de no ser molestados en su domicilio, papeles

*las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del **acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria**; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.” (Énfasis añadido)*

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXLVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.

o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.^[6]

En ese sentido, la inviolabilidad de domicilio constituye un derecho fundamental que otorga nuestra Constitución Federal y que le otorga a los gobernados la protección más amplia para no ser molestados en su domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de un mandamiento por escrito debidamente fundado y motivado por autoridad competente.

Asimismo, el artículo 16 de nuestra Constitución Federal paralelamente representa un obstáculo para que las autoridades actúen de manera arbitraria, pues las obliga a emitir mandamientos por escrito debidamente fundados y motivados, a fin de emitir actos de molestia en contra del domicilio o para revisar los papeles o posesiones de los gobernados.

Lo anterior es así, pues el mismo artículo 16 de nuestra Constitución Federal expresamente señala que las personas no podrán ser molestadas en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

En ese sentido, el artículo 16 de nuestra Constitución Federal otorga la protección más amplia al domicilio y papeles de los gobernados y, al mismo tiempo, impone un obstáculo para que las autoridades actúen de manera arbitraria obligándolas a emitir mandamientos por escrito debidamente fundado y motivado a fin de emitir actos de molestia en su domicilio, papeles o posesiones de los gobernados.

Por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito¹¹ resolvió que la inviolabilidad del domicilio es el derecho fundamental que permite disfrutar de la vivienda sin interrupciones ilegítimas y permite desarrollar la vida privada sin ser objeto de molestias, sin embargo, no sólo es objeto de protección el espacio físico, sino lo que en él se encuentra.

¹¹***“INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO. CONCEPTO Y EXCEPCIONES. La inviolabilidad del domicilio es el derecho fundamental que permite disfrutar de la vivienda sin interrupciones ilegítimas y permite desarrollar la vida privada sin ser objeto de molestias. En este sentido, es el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima; motivo por el que no sólo es objeto de protección el espacio físico, sino lo que en él se encuentra, lo que supone una protección a la vivienda y a la vida privada. La Constitución señala de manera limitativa las excepciones a este derecho, a saber: órdenes de cateo, visitas domiciliarias y la provisión a favor de militares en tiempo de guerra.” (Énfasis añadido)***

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 73/2008. 6 de mayo de 2008. Mayoría de votos. Disidente: Neófito López Ramos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretario: Erick Fernando Cano Figueroa.

Bajo esa tesitura, la protección otorgada por el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio no solo comprende el espacio físico, sino que la protección se extiende a todo aquello que se encuentre en el domicilio.

Por ello, es de concluirse que el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio es una protección otorgada por nuestra Constitución Federal a favor de los gobernados respecto de su domicilio y de todo aquello que se encuentre en él, cuya finalidad principal el respeto de un ámbito de vida privada personal y familiar, que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás salvo autorización del interesado.

Análisis doctrinal y análisis de la sentencia

Una vez expuesto a manera de introducción las generalidades importantes respecto del concepto de Jurisprudencia, en específico, su concepto desde las diversas vertientes, si la misma constituye una fuente del Derecho, el procedimiento para constituir la y la obligatoriedad de la misma, así como la exposición de ciertos principios del Derecho contenido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, me enfocaré a la Jurisprudencia objeto de la presente tesina.

Como lo mencioné en el apartado de Introducción, la Jurisprudencia se establece, entre otros, por contradicción de tesis.

Asimismo, los órganos del Poder Judicial de la Federación competentes para emitir Jurisprudencia por resolución de contradicción de tesis son, entre otros, las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La Jurisprudencia bajo estudio derivada de la Contradicción de Tesis 232/2017 suscitada entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

Esta sentencia fue resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación en la sesión pública del día 18 de octubre de 2017.

A manera de antecedente, es importante señalar que un Magistrado integrante del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, denunció la posible contradicción de criterios entre los sustentados por dicho Colegiado y el que sostuvo el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

El 15 de junio de 2017, se ordenó formar y registrar el expediente relativo a la Contradicción de Tesis, determinándose que al tratarse de un asunto de materia

administrativa, la competencia para conocer del mismo corresponde a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Como lo señala la sentencia, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer la denuncia de posible contradicción de tesis, con base en los artículos 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 226 de la Ley de Amparo y 21 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Una vez revisada dentro de la sentencia la competencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y la legitimación de la parte que denunció la contradicción de tesis, esta última con base en los artículos 107 de la Constitución Políticas de los Estados Unidos Mexicanos y 227 de la Ley de Amparo, se analizó la existencia de la contradicción.

Para lo anterior, como se señala dentro de la sentencia, es indispensable determinar si existe necesidad de unificación de criterios, es decir, una posible discrepancia en el proceso de interpretación, más que en el producto del mismo. Entonces es posible afirmar la existencia de una contradicción de tesis cuando se cumplen con los siguientes requisitos:

- Que los tribunales contendientes hayan resuelto alguna cuestión litigiosa en la que se vieron en la necesidad de ejercer el arbitrio judicial a través de un ejercicio interpretativo mediante la adopción de algún canon o método, cualquiera que fuese.
- Que entre los ejercicios interpretativos respectivos exista al menos un tramo de razonamiento en el que la interpretación ejercida gire en torno a un mismo tipo de problema jurídico: ya sea el sentido gramatical de una norma, el alcance de un principio, la finalidad de una determinada institución o cualquier otra cuestión jurídica en general.
- Lo anterior pueda dar lugar a la formulación de una pregunta genuina acerca de si la forma de acometer la cuestión jurídica es preferente con relación a cualquier otra que, como dicha forma, también sea legalmente posible.

En este sentido, por lo que respecta al primer requisito a juicio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, dichos tribunales se vieron en la necesidad de ejercer el arbitrio judicial a través de un ejercicio interpretativo para llegar a una solución determinada. Por lo que se cumple el primer requisito.

En relación con el segundo requisito antes mencionado, para la Segunda Sala este requisito queda cumplido, ya que los ejercicios interpretativos de los tribunales contendientes giran en torno de la cuestión jurídica consistente en saber:

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

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

Ahora bien, es importante hacer mención a lo sostenido por cada uno de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa, primeramente, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito sostuvo el criterio de que los comprobantes fiscales deben ser analizados en el contexto del contrato de prestación de servicios del cual derivan, para concluir que no existe justificación legal para la autoridad fiscal que haya rechazado las deducciones solicitadas con tales comprobantes fiscales y que de su contenido se advierte el concepto que amparan.

Desde el punto de vista de dicho tribunal, a través de los comprobantes fiscales se consigna el monto que se permite deducir en el caso del impuesto sobre la renta o, acreditar el impuesto al valor agregado, para que de esa forma quien realiza la erogación correspondiente tribute conforme a su real capacidad contributiva.

Señalando que no todos los gastos son deducibles o acreditables, pues primeramente deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Como se puede observar de lo mencionado en párrafos previos, la interpretación que realiza los tribunales antes mencionados, es respecto del requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 del Código en comento deberá contener la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

En este sentido, desde el punto de vista del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, 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 indispensable para los fines de la actividad del contribuyente pues de lo contrario el gasto no será deducible.

Bajo este análisis, ese Tercer Tribunal consideró infundado el agravio de la autoridad por el cual pretendió la no deducibilidad de los gastos que amparan los comprobantes fiscales que exhibió la contribuyente, al considerar que no eran gastos estrictamente indispensables, al no describir que fueron por la prestación de servicios profesionales de almacenaje, concepto que comprenderían los

servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, pues dichos comprobantes fiscales describen únicamente “*servicio de almacenaje*”, unas, y “*almacenaje*”, otras.

Ya que el origen de los comprobantes fiscales se encuentran en el contrato de servicios respectivo que celebró con otra persona moral, específicamente en el apartado relativo al objeto del contrato.

Así, el servicio de almacenaje que le fue prestado a la quejosa por la empresa con la que contrató dicho servicio, no se refiere al lugar físico en que se guardan los bienes dejados en prenda, sino al de proporcionar personal experto para manejo y resguardo de dichos bienes, respecto de los cuales la contribuyente percibió ingresos, por lo que es evidente que tales facturas corresponden a la prestación de esos servicios profesionales, en razón de lo pactado en el contrato de prestación de servicios, y no a la acción material de guardar objetos.

En un análisis general, en mi punto de vista el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa para llegar al criterio antes mencionado, consideró que para efectuar las deducciones a que hace mención la Ley del Impuesto sobre la Renta, en específico, los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, se deben cumplir con diversos requisitos establecidos en dicha ley; tales como que sean estrictamente indispensables, y estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales.

Es importante señalar que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

En este sentido, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece que los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de dicho Código, deberá contener, entre otros requisitos, la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

En perspectiva del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, en la medida que el gasto sea estrictamente indispensable, la descripción del servicio a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, debe ser suficientemente clara para que permita establecer si la erogación realizada era estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, pues de lo contrario el gasto no será deducible.

Adicionalmente, de que dicho Tribunal considera que el origen de las facturas se encuentra en el contrato de prestación de servicios, en específico, en el apartado objeto del contrato.

En otras palabras, el Tercer Tribunal considera que el requisito de descripción del servicio dentro del comprobante fiscal, siempre y cuando se trate de un gasto estrictamente indispensable para el contribuyente, únicamente debe ser clara sin entrar al total del detalle del servicio prestado, el cual se encuentra en la documentación soporte del servicio prestado.

Como lo mencioné, en párrafos anteriores, el punto esencial de los criterios sostenidos por los dos Tribunales Colegiados versa en el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en los ejercicios fiscales de 2008 y 2012, respecto de la descripción del servicio.

En este sentido, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa sostuvo que la descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos a favor de la quejosa son genéricos y, por ende, insuficientes para comprobar que se refieren a servicios.

Adicional, a que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto, como lo sería el contrato de prestación de servicios.

Dicho criterio, busca sostenerlo con la tesis aislada 1a. CLXXX/2013 (10a.)¹², la cual sostiene 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. Es decir, los comprobantes fiscales ya sea para efectos de acumulación o deducción son emitidos, en el primer caso para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar, y por el otro lado quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

Continúa señalando la tesis en comento, que los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en general, y en las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, estos comprobantes fiscales se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios.

Igualmente, la tesis en comento señala que 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.

¹²Décima Época, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XX, mayo de 2013, tomo I, página 524, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES".

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, consideró que el criterio interpretativo sustentado en la tesis antes mencionada, era aplicable al caso específico en su estudio, ya que si bien se interpretó el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, lo relevante es que, por una parte, constriñe a los interesados en deducir o acreditar con base en comprobantes fiscales, a comprobar la autenticidad de éstos, consultando en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, si el folio que ampara dicho comprobante fue autorizado al emisor, y si al momento de la emisión del mismo, el certificado que ampara el sello digital se encontraba vigente, y por otra, el artículo 29-A del citado Código mantiene su redacción esencialmente en los mismos términos.

En este sentido, dicho Tribunal estimó que de la lectura del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, considera que el legislador pareciera exigir al contribuyente que refiera en el comprobante fiscal, la que de forma general el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es decir, que describir dentro del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación significa las acepciones contenidas en dicho diccionario, y en específico, en la acepción de que describir es representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje.

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

Sosteniendo que el comprobante fiscal acredita la posible realización de un gasto o erogación, sin que por sí sólo tenga un efecto fiscal de deducción para el contribuyente, ya que dicha deducción dependerá del tipo de contribuyente de quien se trate, y en particular, de cada gasto que pueda deducir o acreditar, en el entendido de que no todos los gastos o erogaciones son deducibles o acreditables para todos, aun cuando se tenga el documento que los acrediten, sino que los gastos para que sean deducibles deberán de cumplir con todos los demás requisitos contenidos en las disposiciones tributarias para que puedan tener el efecto deseado, es decir, su deducción o acreditamiento.

Por lo anterior, para el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, el comprobante fiscal es de suma importancia, ya que representa para el contribuyente y para la autoridad, un elemento de prueba básico para demostrar, en parte, la existencia de un gasto (el cual podrá ser deducible o acreditable), en otra, la de un ingreso o acto o actividad gravable.

Es decir, concluyó que los comprobantes fiscales y su función, el elemento formal está dotado 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 elemento de prueba.

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

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

Es decir, el emisor del comprobante tiene que pormenorizar el motivo del servicio, es decir, detallar en qué consiste éste, considerando sus características esenciales, lo que debe entenderse como la necesidad de precisar en qué consiste el servicio consignado en el documento, en el entendido de que no se puede llegar al extremo de exigirse la incorporación en el comprobante fiscal de elementos ajenos, sino la referencia del servicio únicamente debe contener los datos suficientes que informen claramente el servicio que se prestó.

Por lo que con base en todo lo anterior, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa tomando las consideraciones de la ejecutoria de la tesis aislada 1a. CLXXX/2013 (10a.), la descripción de los servicios prestados debe contenerse sólo en el comprobante fiscal y en modo alguno en documento anexo.

Estas consideraciones dieron origen a la tesis aislada IV. 2o. A. 132 A (10a.) *“COMPROBANTES FISCALES. LA ‘DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO’ A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON ERICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN”*.

De lo señalado anteriormente, se puede advertir que los Tribunales analizaron una hipótesis jurídica y finalmente discrepan sobre sí el cumplimiento de la descripción

del servicio previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto.

Ahora bien, independientemente del criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis, a continuación el análisis respecto del requisito de la descripción del servicio en el comprobante fiscal de conformidad con el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008 y 2012 establece que están obligados al pago del impuesto sobre la renta, entre otros, las personas morales residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dichos ejercicios establece que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicando la tasa del 30% al resultado fiscal obtenido en el ejercicio.

En términos generales, el resultado fiscal del ejercicio se obtendrá disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas que, en su caso, haya sido pagada en el ejercicio y las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores con que cuente la persona moral de que se trate.

Al respecto, el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala las deducciones a que tendrán derecho las personas morales. Entre otros conceptos, la fracción III de dicho artículo 29 establece que los contribuyentes podrán efectuar la deducción de los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

Para estar en posibilidad de efectuar las deducciones señaladas en el párrafo anterior, existen una serie de requisitos establecidos en las distintas fracciones del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, es importante considerar que el listado de requisitos incluido en dicho artículo 31 es de aplicación condicionada al tipo de erogación o concepto deducible que se está analizando. Es decir, respecto de cada concepto deducible es necesario analizar cuáles son los requisitos establecidos en el artículo 31 que resultan aplicables y aquellos que no, y no debe considerarse que hay que cumplir con todos.

Para el caso de los gastos uno de los requisitos es que los mismos sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Asimismo, la fracción III del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece a la letra lo siguiente:

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

...

III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

...”

(Énfasis añadido)

Como se puede observar, uno de los requisitos para la deducibilidad de erogaciones es que los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuenten con documentación comprobatoria (comprobante fiscal), y que los pagos por montos mayores a \$2,000.00 sean efectuados a través de medios distintos al efectivo.

Respecto a la documentación comprobatoria, la fracción II del artículo 86 la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008 y 2012 señala que los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Título II (De las Personas Morales) tendrán la obligación de expedir los comprobantes por las actividades que realicen.

Por simetría fiscal, el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008 y 2012 establece el momento en que un ingreso deberá considerarse como acumulable para efectos de dicho impuesto, dependiendo de su origen o naturaleza.

Como se puede observar de todo lo anterior, para la deducibilidad de los gastos a que hace la fracción III del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán estar amparados con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales.

Ahora bien, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 establece que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que se perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Continúa señalando que las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios deberán solicitar el comprobante digital respectivo.

Por su parte, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece que los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de dicho Código, deberá contener, entre otros requisitos, la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Como bien lo analiza el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, la disposición en comento no establece que debe entenderse por descripción del servicio, para lo cual analiza lo que para efectos de describir define el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, concluyendo que de las acepciones contenidas en el mismo, describir es representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje.

Por lo que en su perspectiva, dentro de los comprobantes fiscales, no solamente se debe contener de manera general el servicio prestado, sino se debe delimitar el mismo, considerando sus características esenciales, lo que debe entenderse como la necesidad de precisar en qué consiste el servicio consignado en el comprobante fiscal, para determinar que el mismo corresponde a un gasto estrictamente indispensable para el objeto del contribuyente.

Ahora bien, las autoridades fiscales desde hace algunos años han buscado tener un mayor control de los comprobantes fiscales derivado de los abusos de ciertos contribuyentes.

Primeramente, las facturas que se emitían por parte de los contribuyentes se realizaban en papel membretado y foliado, los cuales eran autorizados por parte de las autoridades fiscales para los mismos contribuyentes o a través de impresores autorizados.

Posteriormente, a manera de un mayor control de los comprobantes fiscales, se empezó a digitalizar los mismos, primeramente incluyendo un código binomial, y considerando como comprobante fiscal el archivo XML, quitándole valor a los comprobantes impresos.

Estos comprobantes fiscales, derivan al día de la elaboración de la presente tesina, en la versión 3.3 de los comprobantes fiscales digitales por internet, mismo que deben cumplir con diversos controles informáticos contenidos en el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para el ejercicio de 2018.

Es importante mencionar que las autoridades fiscales han buscado legislar diversos temas a través de las publicaciones realizadas en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, tales como la sección de Preguntas y Respuestas Frecuentes, y de los diversos manuales relacionados con diversos temas, con objeto de dar a los contribuyentes seguridad jurídica respecto de ciertas disposiciones.

El principio de seguridad jurídica en materia fiscal, con base en la tesis aislada 2a. LXXXIX/2017 (10a.) radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias.

En este orden de ideas, para el caso específico, las autoridades fiscales emitieron a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria el documento denominado *“Anexo 20 Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet”*.

El llenado de la versión 3.3 de los comprobantes fiscales digitales por internet, en términos, generales, está basado en ciertos catálogos para cada uno de los requisitos que deben contener estos comprobantes.

Para el llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet, se contempla utilizar el catálogo de productos y servicios emitido por las autoridades fiscales para clasificar los conceptos del comprobante como productos o servicios, cuando los conceptos que se registran por sus actividades correspondan a estos.

Esta guía de llenado, y que como mencioné las autoridades fiscales a través de estas publicaciones pretenden legislar y dar seguridad jurídica a los contribuyentes, señala que basta que se clasifique la descripción del bien o servicio hasta el tercer nivel, es decir, hasta la clase, los primeros 6 dígitos de la clave del catálogo.

Incluso, existen servicios y productos que no son contemplados dentro de este catálogo, para lo cual dentro de esta guía se incluye un concepto que señala no existe en el catálogo, para lo cual a manera de ejemplo, estos servicios o productos en la parte de descripción igualmente se señala no existe en el catálogo.

Adicional a lo anterior, esta guía señala¹³ que la identificación de la clave de producto o servicio que corresponda conforme al catálogo será responsabilidad del emisor de la factura, en razón de ser él quien conoce las características del servicio que comercializa y amparará el comprobante.

Ahora bien, en adición con lo anterior, a diferencia de lo que establece el Código Fiscal de la Federación el documento denominado *“Anexo 20 Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet”* señala que dentro del comprobante fiscal digital por Internet, dentro del campo descripción, requisito que con base en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación es obligatorio dentro de los comprobantes fiscales, se debe registrar la descripción del bien o servicio propia de la empresa por cada concepto.

¹³Anexo 20 Guía de Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet. Página 18.

Esta guía a manera de ejemplo en la descripción señala “*Descripción= Reparación de lavadora*”, asimismo, señala que el campo descripción puede conformarse desde 1 hasta 1000 caracteres alfanuméricos.

Recopilando lo anterior, como se puede desprender del documento utilizado por las autoridades fiscales y publicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, el concepto descripción del servicio, requisito a que hace mención el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y que para efectos del comprobante fiscal es indispensable, no es necesario precisar en qué consiste el servicio consignado en el comprobante fiscal.

Incluso, como lo mencioné en párrafos anteriores, las autoridades fiscales contemplan servicios y productos que no se encuentran en sus catálogos y consideran correcto, sea incluido en la descripción no existe en el catálogo.

En mi opinión, como se puede advertir, las autoridades fiscales, no consideran necesario una explicación detallada del servicio, lo que permite la deducción del gasto sin que el comprobante fiscal señale de manera descriptiva el servicio.

Fortaleciendo lo anterior, es importante mencionar que hace algunos años fue creada la Procuraduría de la Defensa al Contribuyente, institución destinada a la intermediación del contribuyente con las autoridades fiscales, la cual emite criterios y recomendaciones a dichas autoridades, y para el caso específico, emitió el criterio respecto de las consecuencias derivadas en la omisión de requisitos formales, como el caso del comprobante fiscal, mediante el cual, desde su punto de vista, señala las consecuencias derivadas de la omisión de los requisitos formales.

A través de este criterio, la Procuraduría de la Defensa al Contribuyente estima que si bien los requisitos formales establecidos por las normas tributarias para poder ejercer los derechos o gozar de las deducciones y exenciones respectivas, son, sin duda, relevantes, lo cierto es que de la interpretación pro persona que mandata el nuevo texto del artículo 1º constitucional, así como también, del mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, se desprende que los contribuyentes sólo están obligados a tributar en la medida de su capacidad contributiva.

Por lo tanto, esa Procuraduría considera que debe valorarse en cada caso si la omisión del requisito formal alcanza para sancionar con la pérdida del derecho de fondo, máxime cuando ésta consiste en presumir de un hecho imponible, que del análisis de las propias circunstancias particulares del caso se advierte que jamás fue realizado por la contribuyente, y la autoridad, no niega ese extremo.

En este orden de ideas, como bien lo señala desde mi punto de vista esa Procuraduría, sin dejar de lado la importancia de un requisito formal, el incumplimiento del mismo no debe ser sancionado con la pérdida de un derecho,

en el caso específico, de una deducción, toda vez que se realizó la operación. Ya que en caso de perder dicho derecho, el contribuyente no tributaría con base en su capacidad contributiva.

Como lo mencioné en párrafos previos, para las autoridades fiscales, la identificación de la clave de producto o servicio que corresponda conforme al catálogo será responsabilidad del emisor de la factura, en razón de ser él quien conoce las características del servicio que comercializa y amparará el comprobante, situación que está vinculada con la descripción del servicio, por lo que es responsabilidad del emisor la descripción del servicio, el cual desde mi punto de vista y con base en todo lo antes señalado no debe ser detallado.

Suponiendo sin conceder, que efectivamente para las autoridades fiscales se deba detallar en el campo descripción el servicio, el Código Fiscal de la Federación contempla multas por el incumplimiento de las formalidades dentro de los comprobantes fiscales digitales por Internet, imponibles para los emisores de los mismos.

En estos supuestos, las disposiciones fiscales no contemplan que por un error formal en el comprobante fiscal digital por Internet, se tenga rechazada la acumulación de los ingresos que en su caso deriven del hecho imponible.

Lo cual, al querer rechazar una deducción por un error formal en el mismo, estaría afectando la simetría fiscal, ya que por un lado efectivamente se tendría la acumulación de un ingreso, sin embargo, por otra parte no se estaría teniendo una deducción.

Con objeto de fortalecer todo el análisis anterior, es importante mencionar que en la actualidad, a partir de una interpretación conforme y pro persona existe una tendencia a nivel internacional y nacional que privilegia el “fondo sobre la forma” y “la verdad legal”, mismas que se dividen en dos vertientes, una aplicable al ámbito administrativo y la otra al jurisdiccional, otorgando en ambos casos, preeminencia a la aplicación sobre cuestiones de fondo respecto de las de forma y la verdad legal.

Recientemente fue reformado el artículo 17 de la Constitución Federal de manera que legislativamente se reconoció la obligación de las autoridades del Estado Mexicano de privilegiar la solución de conflictos sobre los formalismos.

En este sentido, en caso de que las autoridades fiscales ejercieran alguna de sus facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación, a través de las cuales cuestionen la procedencia de la deducción de las erogaciones que realizó algún contribuyente, éste podría interponer los medios de defensa procedentes haciendo valer una argumentación con un enfoque en los términos señalados.

Al respecto, el 27 de enero de 2017 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación, a través del cual se crearon los procedimientos denominados juicio de resolución exclusiva de fondo y recurso de revocación exclusiva de fondo, los cuales buscan privilegiar la impartición de justicia de fondo en materia fiscal, evitando formalismos que pudieran retrasar la resolución de la sustancia controvertida.

Estos nuevos procedimientos tienen como finalidad resolver asuntos que versen únicamente sobre planteamientos de fondo, por lo que no se podrán formular argumentos formales, siendo la interposición de los mismos optativa por la empresa.

Asimismo, el juicio de resolución exclusiva de fondo y recurso de revocación exclusiva de fondo, serán únicamente procedentes en contra de resoluciones definitivas que deriven de las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación, a saber, revisiones de gabinete, visitas domiciliarias o revisiones electrónicas, siempre y cuando la cuantía de los mismos exceda de doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA), elevada al año al momento de la emisión de la resolución que se combata (actualmente \$5'510,770.00).

Al respecto, en dichos medios de defensa se podrían hacer valer argumentos tendientes a demostrar que resultan deducibles las erogaciones que realizó el contribuyente, pues si bien es cierto que no se cumplió en su totalidad con un requisito formal, éste sí cumplió con los requisitos de fondo aplicables a este tipo de gastos, como son la estricta indispensabilidad de los mismos.

En ese contexto, podrían hacerse valer argumentos para demostrar que no existió una omisión en el pago de contribuciones en perjuicio del Fisco Federal, a pesar de que se haya incumplido con requisitos formales, máxime que a partir de la reforma al artículo 17 Constitucional que tuvo lugar en septiembre de 2017, todas las autoridades del país deberán privilegiar el fondo sobre la forma, considerando en el caso particular que la intención del legislador al establecer la obligación de incluir la descripción del servicio en el comprobante fiscal digital por Internet fue la de mantener un control que permitiera observar el cumplimiento en el pago de contribuciones.

Como lo mencioné previamente, el artículo 16 de la Constitución Federal de la República establece el derecho fundamental de la seguridad jurídica, que exige que la ley otorgue certidumbre y claridad, a efecto de que los gobernados puedan conocer claramente sus derechos y obligaciones, y paralelamente representa un obstáculo para que las autoridades actúen de manera arbitraria obligándola a actuar dentro de los márgenes que la ley les señala expresamente.

Para el análisis específico, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, desde mi punto de vista, deja al arbitrio de la autoridad la elección caprichosa y discrecional de la “descripción del servicio” dentro de los comprobantes fiscales.

Lo anterior, ya que no es clara la disposición en comento, en el nivel de detalle que debe contener a descripción del servicio, lo que ocasiona incertidumbre a los contribuyentes.

No hay que dejar de tener en mente, que la seguridad jurídica implica que la ley defina con precisión cada uno de los elementos que conforman los derechos y obligaciones de los gobernados, situación que claramente no se cumple en el caso de la descripción del servicio a que hacer referencia la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

En este orden de ideas, el tratar de sostener que el detalle del servicio debe estar contemplado en el comprobante fiscal desde mi punto de vista se contrapone con este principio de seguridad jurídica, ya que la disposición no es clara con el nivel de detalle respecto de la obligación de incluir dentro del comprobante fiscal la descripción del servicio.

Por lo que respecta, al derecho fundamental de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, mediante el cual se establece que las contribuciones deben equitativas y proporcionales.

Ahora bien, en el caso de que buscará sostener que la descripción del servicio del servicio dentro del comprobante fiscal debe ser de manera detallada, y por lo tanto se estuvieran rechazando la deducción para un contribuyente, aun cuando cumpliera con los demás requisitos para considerar un gasto deducible, claramente se estaría violando este principio, ya que los contribuyentes no estarían tributando con base en su capacidad tributaria.

En este sentido, el querer sostener que debe detallarse en el comprobante fiscal la descripción del servicio, y que la misma no puede estar respaldada por documentación, tal como el contrato de servicios, se estaría violando desde mi punto de vista, el principio fundamental de legalidad tributaria.

Ahora bien, en el análisis de la contradicción de tesis, se realizó un segundo cuestionamiento respecto 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, pero excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre que se otorgó el uso o goce.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación 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.

En este orden de ideas, como se puede observar, adicional a los comprobantes fiscales, las autoridades fiscales pueden solicitar la información que sustenten la transacción, lo cual permite concluir que la descripción del servicio que se ampare en los comprobantes fiscales debe de cumplirse describiendo de manera clara dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, sin embargo, derivado de la multiplicidad de servicios y a las particularidades de cada uno, es posible que los pormenores se contengan en un documento distinto.

Cuya finalidad es determinar que integra la prestación del servicio, y el cual será relevante para determinar, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Ahora bien, fortaleciendo la postura relativa a que en documentos distintos a los comprobantes fiscales puede contenerse los pormenores de los servicios prestados, las autoridades fiscales dentro de los procesos de auditoría realizados a diversos contribuyentes, han cuestionado a éstos la materialidad de los servicios prestados.

En este sentido, los Tribunales han sostenido a través de la publicación de diversas tesis, su criterio respecto de la materialidad, definiendo 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; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

Señalando que a través de las facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede verificar si la factura emitida por un contribuyente, efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. El que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación no implica que sea proceda de manera automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en el comprobante fiscal, pues la autoridad fiscal al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con el comprobante fiscal, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución.

Por ello, al ser cuestionada la operación que ampara el comprobante, atendiendo a la carga probatoria que le corresponde en el juicio contencioso administrativo, le corresponde al demandante aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad¹⁴.

Como se puede observar de lo anterior, el que un comprobante fiscal cumpla con los requisitos a que hacen referencia las disposiciones fiscales, no implica que proceda de manera automática el efecto fiscal que el contribuyente pretende con el mismo, ya que en caso de que operación que ampara el comprobante es cuestionada, los contribuyentes deberán aportar por otros medios de prueba su materialidad.

Lo cual permite concluir que otros documentos, tales como el contrato de prestación de servicios, pueda contener los pormenores del servicio prestado, y no sólo deba estar contenido en el comprobante fiscal, y en específico, en el campo descripción, ya que los mismos permiten demostrar la existencia de los servicios prestados, y de manera conjunta con el comprobante fiscal respaldan el efecto que se quiera dar a la operación realizada, ya sea la de acumulación de un ingreso o deducción.

Otro precedente que apoya lo anterior es la tesis VIII-P-2aS-2018¹⁵ la cual establece que el cumplimiento de los requisitos aplicables a los comprobantes fiscales no implica que proceda automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretenda. De ahí que el contribuyente, en caso de ser cuestionado en la fiscalización, debe comprobar la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducibles.

Esta conclusión, derivado de que el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación prevé que el registro contable se integra también con la documentación que lo compruebe, habida cuenta que las Normas de Información Financiera A-1, A-2, A-3 y A-4 establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones.

Por lo anterior, desde mi punto de vista, la materialidad de los servicios prestados no sólo está respaldada por un comprobante fiscal, el cual tiene como función principal dejar constancia de que existió un hecho o acto gravado por una contribución; sino que de manera conjunta con la documentación que ampara los servicios prestados, comprueba el efecto fiscal que el contribuyente pretende dar a la operación, y por lo tanto, no es exclusivo del comprobante fiscal que la descripción de los servicios se encuentren en el mismo, y pueden estar pormenorizados en otra documentación, que prueba la materialidad de los servicios.

¹⁴Tesis VII-P-SS-22

¹⁵"IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS."

Ahora bien, después de señalar, las razones por las cuales desde de mi punto de vista, la descripción del servicio dentro de los comprobantes fiscales no debe ser detallada y que igualmente los pormenores de dichos servicios, pueden contenerse en documentación distinta, a continuación, expondré un argumento respecto de la violación del principio de seguridad jurídica de los comprobantes fiscales digitales por Internet.

Las disposiciones fiscales contemplan la emisión de comprobantes fiscales por las operaciones que se realizan, y actualmente como lo mencioné en párrafos anteriores, las autoridades fiscales han buscado un mayor control para la emisión de los mismos, a través de reglas administrativas, el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal y de documentos publicados a través de la página del Servicio de Administración Tributaria, teniendo acceso a los comprobantes fiscales digitales por Internet de los contribuyentes, violando, desde mi perspectiva, el derecho fundamental de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin que exista un mandamiento escrito de la autoridad competente, donde funde y motive la causa legal del procedimiento.

Esto es, se dejará a disposición de las autoridades fiscales a través de sistemas electrónicos, la documentación necesaria para fiscalizar sin contar con un mandamiento escrito.

Lo anterior resulta del todo violatorio de derechos fundamentales, específicamente el derecho de seguridad jurídica y certeza, ya que las autoridades fiscales de manera ilimitada tendrán acceso a la información (comprobantes fiscales digitales por Internet) sin que para ello se emita un mandamiento por escrito, emitido por autoridad competente y que funde y motive el actuar de la autoridad, lo cual resulta violatorio en perjuicio de la parte quejosa del artículo 16 de nuestra Constitución.

Dicha situación podría derivar incluso en que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación pero sin que los contribuyentes tengan conocimiento de esta situación sino hasta que se produzca la pre-liquidación sobre su situación fiscal; lo que evidentemente implica una violación al principio de certeza jurídica ya que se estaría realizando un acto administrativo de trascendencia en la esfera de derechos y obligaciones del contribuyente, mediante el acceso a sus comprobantes fiscales digitales por Internet sin que medie orden o acto de autoridad competente, implicando una intromisión en sus papeles y posesiones sin respetar las formalidades exigidas por el artículo 16 de la Constitución.

Esto es, las autoridades fiscales podrían generar un acto de molestia (o incluso un acto privativo una vez consumada la revisión) a los contribuyentes sin que medie un mandamiento escrito por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento en relación con el ejercicio de sus facultades de

comprobación, situación que evidencia una violación al derecho fundamental de seguridad jurídica tutelado por el artículo 16 de la Constitución.

Cabe señalar que por “acto de molestia” debe entenderse como la afectación a la esfera jurídica del gobernado que restringe de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos.

Lo anterior fue determinado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la tesis de jurisprudencia P./J.40/96¹⁶ a través del cual, al

¹⁶ “**ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION.** El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, **a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento.** Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.”(Énfasis añadido)

Amparo en revisión 1038/94. Construcciones Pesadas Toro, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1074/94. Transportes de Carga Rahe, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 1150/94. Sergio Quintanilla Cobián. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1961/94. José Luis Reyes Carbajal. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 576/95. Tomás Iruegas Buentello y otra. 30 de octubre de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teódulo Angeles Espino.

establecer la distinción de actos privativos y actos de molestia, concluyó que estos últimos constituyen una afectación jurídica del gobernado, restringiendo de una manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos.

Asimismo, de dicha tesis se desprende que la afectación a la esfera de derechos, sólo deberá efectuarse a través de un acto de molestia efectuado a través de un mandamiento escrito en términos del artículo 16 Constitucional.

En ese sentido, para que las autoridades fiscales puedan llevar a cabo actos de molestia a los contribuyentes, deberán contar con un mandamiento escrito, que les permitiera revisar los comprobantes fiscales y dicho mandamiento por escrito deberá de estar debidamente fundado y motivado para acoger la seguridad jurídica del gobernado.

No obstante, las disposiciones fiscales permiten llevar a cabo un acto de molestia sobre los gobernados, afectando de manera clara su esfera jurídica, sin contar con mandamiento escrito.

Así, resulta indispensable que las autoridades emitan un mandamiento escrito de la autoridad competente y que el mismo funde y motive la causa legal del acto de molestia, situación que fue señalada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la tesis de jurisprudencia P./J.40/96 citada con antelación, donde se pronuncia en el sentido de que los actos de molestia son autorizados siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento, lo que no acontece con las disposiciones fiscales relativas a la emisión de comprobantes fiscales.

Incluso, lo anterior ha sido corroborado por la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal¹⁷ al establecer que la facultad de la autoridad fiscal para requerir a los

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticuatro de junio en curso, aprobó, con el número 40/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veinticuatro de junio de mil novecientos noventa y seis.”

¹⁷“**OBLIGACIONES FISCALES. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REQUERIR A LOS CONTRIBUYENTES LA DOCUMENTACIÓN RELATIVA A SU CUMPLIMIENTO Y SANCIONAR SU INCUMPLIMIENTO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2010, CONSTITUYE UN ACTO DE MOLESTIA.** De acuerdo con los criterios emitidos por el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, la facultad de la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes la documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y la correlativa atribución de sancionar su incumplimiento mediante la imposición de una multa prevista en términos del artículo 41, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, consiste en un acto de molestia que afecta su esfera jurídica restringiendo de manera provisional o preventiva sus derechos con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental, por lo que el ejercicio de esas facultades está sujeto al cumplimiento de los

contribuyentes la documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, consiste en un acto de molestia que afecta su esfera jurídica, por lo que el ejercicio de esas facultades está sujeto al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 del ordenamiento Supremo, referentes a que tal mandato debe constar por escrito, emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado.

Así las cosas, resulta claro que las obligaciones contenidas en materia de comprobantes fiscales digitales por Internet, resulta, desde mi perspectiva, a todas luces violatorio del artículo 16 constitucional, ya que no existe un mandamiento por escrito debidamente fundado y motivado que establezca la obligación para los contribuyentes de dicho actuar.

Además de que con las disposiciones fiscales, los contribuyentes no cuentan con la posibilidad de conocer si la autoridad fiscal inicio la revisión de sus comprobantes fiscales digitales por Internet, los ejercicios revisados, los conceptos revisados y se puede ejercer una revisión ilimitada e indeterminada para los contribuyentes, sin que estos tengan conocimiento de ello, lo cual evidentemente depara una inseguridad jurídica y un posible exceso en el actuar que pudiera llevarse a cabo por las autoridades fiscales.

Como se puede apreciar, dicha situación genera incertidumbre para los contribuyentes, pues es claro que resulta ser un acto de molestia sin que preceda un mandamiento escrito por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Incluso, la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁸ ha emitido diversos criterios a través de los cuales determina que las facultades de comprobación, al ser actos de

requisitos previstos en el numeral 16 del mismo ordenamiento Supremo, referentes a que tal mandato debe constar por escrito, emitido por la autoridad competente, debidamente fundado y motivado, sin que sea necesaria la existencia de un procedimiento previo al ejercicio de tales facultades en el que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento, toda vez que no se trata de un acto de privación de los derechos de los contribuyentes.”

Amparo directo en revisión 251/2012. Maquilas y Detallistas, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 686/2012. Incomer, S.A. de C.V. 25 de abril de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

¹⁸ **“OBLIGACIONES FISCALES. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REQUERIR A LOS CONTRIBUYENTES LA DOCUMENTACIÓN RELATIVA A SU CUMPLIMIENTO Y SANCIONAR SU INCUMPLIMIENTO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2010, CONSTITUYE UN ACTO DE MOLESTIA.** De acuerdo con los criterios emitidos por el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, **la facultad de la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes la documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y la correlativa atribución de sancionar su incumplimiento mediante la imposición de una multa prevista en**

molestia, se encuentran sujetas al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 del mismo ordenamiento Supremo, referentes a que tal mandato debe constar por escrito, emitido por la autoridad competente, debidamente fundado y motivado.

Sin embargo, al pretender imponer la obligación a cargo de los contribuyentes de emitir los comprobantes fiscales digitales por Internet a través de sistemas electrónicos, se busca dejar a un lado los requisitos constitucionales consagrados en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, a saber, que se emita un mandamiento escrito por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Es importante destacar que por lo que se refiere a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, consistentes en efectuar visitas domiciliarias, éstas deben emitir una orden de visita debidamente fundada y motivada a fin de satisfacer los requisitos del artículo 16 de nuestra Constitución Federal.

Esto es, a fin de que las autoridades fiscales no transgredan el derecho fundamental de seguridad jurídica, resulta imperativo que emitan una orden de visita, debidamente fundada y motivada para ejercer sus facultades de comprobación y poder practicar visitas domiciliarias.

Lo anterior, incluso ha sido sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la tesis de jurisprudencia 2a./J. 61/2010¹⁹, a través

términos del artículo 41, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, consiste en un acto de molestia que afecta su esfera jurídica restringiendo de manera provisional o preventiva sus derechos con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental, por lo que el ejercicio de esas facultades está sujeto al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 del mismo ordenamiento Supremo, referentes a que tal mandato debe constar por escrito, emitido por la autoridad competente, debidamente fundado y motivado, sin que sea necesaria la existencia de un procedimiento previo al ejercicio de tales facultades en el que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento, toda vez que no se trata de un acto de privación de los derechos de los contribuyentes.” (Énfasis añadido)

Amparo directo en revisión 251/2012. Maquilas y Detallistas, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 686/2012. Incomer, S.A. de C.V. 25 de abril de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez”

(Énfasis añadido)

¹⁹“**REVISIÓN DE ESCRITORIO O VISITA DOMICILIARIA. LAS ÓRDENES RELATIVAS DIRIGIDAS A LOS GOBERNADOS COMO SUJETOS DIRECTOS Y COMO RETENEDORES, CUMPLEN LOS REQUISITOS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN CUANDO SE FUNDAN EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIONES II Y III, RESPECTIVAMENTE, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Las órdenes citadas, previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del**

de la cual determinaron que las ordenes relativas a las visitas domiciliarias satisfacen los requisitos de fundamentación y motivación contenidos en el artículo 16 de nuestra Carta Magna cuando se encuentran fundadas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

De la referida jurisprudencia, se desprende que las facultades de comprobación consistente en requerir contabilidad para su revisión, así como para practicar visitas domiciliarias, cumplen con los requisitos del artículo 16 de nuestra Constitución Federal cuando se emiten órdenes para tales efectos, debidamente fundadas y motivadas.

En ese sentido, las disposiciones fiscales permiten a las autoridades efectuar actos de molestia sin necesidad de emitir mandamiento escrito por autoridad

Código Fiscal de la Federación, que pueden dirigirse a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, satisfacen los requisitos de fundamentación y motivación contenidos en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38, fracción IV, del mencionado Código, cuando además de fundarse en aquellas fracciones, precisan las contribuciones motivo de verificación en cada caso y cumplen las condiciones formales inherentes. Lo anterior es así, en primer lugar, porque tales fracciones prevén dichas órdenes, y la circunstancia de que aludan a los retenedores y no expresamente a los responsables solidarios no genera incertidumbre en sus destinatarios respecto a la facultad de comprobación que la autoridad fiscal haya decidido ejercer en cada caso; y, en segundo lugar, porque no resultan genéricas en su objeto ni provocan inseguridad jurídica, porque no crean duda en sus destinatarios, pues si bien las citadas fracciones II y III no contemplan específicamente la figura del retenedor, como uno de los obligados a proporcionar información y documentación a las autoridades fiscales para que ejerzan sus facultades de comprobación, al hacerse referencia al retenedor se entiende que se alude a un responsable solidario del contribuyente, pues el retenedor constituye una especie del género responsable solidario, según se desprende de la fracción I del artículo 26 del invocado ordenamiento tributario. Por el contrario, las órdenes así emitidas favorecen en mayor entidad a sus destinatarios, pues si se ha considerado que la autoridad administrativa no está obligada a señalar por qué les atribuye el carácter de contribuyentes directos, responsables solidarios o terceros relacionados, es evidente que genera mayor seguridad jurídica la circunstancia de que a los destinatarios se les otorgue el carácter de retenedores, cuyo término resulta ser más específico que el de responsables solidarios, porque dentro de éste se encuentran tanto los retenedores como los enlistados en las demás fracciones del citado artículo 26. En esa tesitura, es innecesario que en las órdenes de que se trata se invoque la fracción I de ese último numeral, en la medida en que no es en ella donde se prevé la facultad de comprobación respectiva, sino únicamente se precisa el alcance de la figura de la responsabilidad solidaria referida en las multicitadas fracciones II y III, al establecerse, en aquélla, que los retenedores son responsables solidarios con los contribuyentes.” (Énfasis añadido)

CONTRADICCIÓN DE TESIS 63/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito y Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 28 de abril de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.

Tesis de jurisprudencia 61/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de mayo de dos mil diez.

competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, transgrede el derecho fundamental de seguridad jurídica contemplado en el artículo 16 de nuestra Constitución Federal.

Conclusiones

Ahora bien, una vez que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, realizó la revisión de existencia de una contradicción de tesis entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa.

Cumpliendo con los requisitos procesales consistentes en revisar los hechos, el procedimiento, los aspectos procesales, competencia, legitimación, y la existencia de la contradicción, esa Segunda Sala de la Suprema emitió el criterio que debe prevalecer como jurisprudencia, para lo cual emitió con carácter de jurisprudencia el siguiente criterio:

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

El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso,

la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

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

Tesis y criterio contendientes:

Tesis IV.2o.A.132 A (10a.), de título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. LA 'DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO' A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON EstrictAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.", aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 24 de febrero de 2017 a las 10:26 horas, y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 39, Tomo III, febrero de 2017, página 2174, y

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

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

Como se mencionó en el apartado anterior, dos tribunales colegiados en materia administrativa de diferentes circuitos, resolvieron con diferentes criterios sobre un mismo punto en derecho, razón por la cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia con el criterio que debe prevalecer.

En este sentido, el análisis realizado en el apartado anterior, apoya la emisión de la jurisprudencia, no obstante que el análisis que realicé considera análisis adicionales a los realizados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación.

Como ya lo mencioné, las jurisprudencias deben emitirse con base en los principios de Derecho, para el caso específico, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró para la emisión de la misma el principio de seguridad jurídica. Sin embargo, con base en mi análisis el criterio contenido en la jurisprudencia emitida, y el cual comparto, se pudo ver complementado con la

inclusión del principio del derecho pro-persona, así como el principio de derecho de legalidad tributaria, con base en el análisis realizado en el apartado anterior.

Como se puede observar del contenido de la jurisprudencia, el requisito contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, consistente en la descripción del servicio se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, de manera que el precepto no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo.

Asimismo, señala que en el caso de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación, y en su consideración los comprobantes fiscales no amparan la transacción realizada, aun cuando se deba cumplir invariablemente el requisito de la descripción del servicio dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, en atención a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto; documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Como se puede advertir de lo anterior, desde el punto de vista de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con base en la jurisprudencia emitida, el criterio es que dentro del comprobante fiscal se debe mostrar una idea general del servicio que ampara para cumplir con el requisito de la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, no obstante que comparto el criterio emitido en la jurisprudencia en cuestión, en mi opinión, el rubro de la jurisprudencia muestra un error de redacción el cual pudiera interpretarse, únicamente de la lectura del rubro de la tesis, que los pormenores de los servicios no pueden constar en un documento distinto para determinar que integra el servicio.

*“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.”*

En mi opinión, el rubro debiera decir:

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 IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO

PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.

A manera de resumen, es importante señalar que la jurisprudencia es una interpretación que la autoridad da ordinariamente a una ley, y tiene como objetivo el unificar criterios. Asimismo, para la emisión de las mismas debe considerarse los principios del derecho.

La jurisprudencia puede interrumpirse o modificarse. Se interrumpe dejando de tener carácter obligatorio, como en el caso de una contradicción de tesis, en la cual se interrumpe una jurisprudencia por una interpretación diferente de criterios, debiendo unificarse, como el caso específico.

En este orden de ideas, como se ha señalado a lo largo de la presente tesina, se buscó la unificación de criterios respecto del requisito dentro del comprobante fiscal de contener la descripción del servicio, requisito contenido en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Ya que un tribunal colegiado de circuito refutó la deducción de un gasto por no cumplirse, desde su punto de vista, el requisito formal de la descripción del servicio, por considerar que el mismo, con base principalmente en el análisis realizado a las definiciones contenidas en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua respecto de la palabra describir, que el legislador al utilizar dicha palabra buscó la que el comprobante fiscal tuviera de manera detallada la descripción del servicio, adicional a que consideró que los pormenores de los servicios no pueden ser contenidos en un documento aparte.

Ahora bien, del análisis que realicé en el apartado anterior, que apoya la emisión de la jurisprudencia mencionada en puntos anteriores, adicional a que comparto que el contenido de la misma, como lo analice, el querer limitar una deducción, por la falta de un cumplimiento formal, aun cuando se cumplan con los demás requisitos de las deducciones y se compruebe la materialidad de la operación, dejando de tener en cuenta el principio de pro-persona, y el principio de legalidad, este último para que los contribuyentes tributen con base en su capacidad contributiva.

Como lo mencione, hace algunos años fue creada la Procuraduría de la Defensa al Contribuyente, institución destinada a la intermediación del contribuyente con las autoridades fiscales, la cual emite criterios y recomendaciones a dichas autoridades, y para el caso específico, emitió el criterio respecto de las consecuencias derivadas en la omisión de requisitos formales, como el caso del comprobante fiscal, mediante el cual, desde su punto de vista, señala las consecuencias derivadas de la omisión de los requisitos formales.

A través de este criterio, se estima que si bien los requisitos formales establecidos por las normas tributarias para poder ejercer los derechos o gozar de las

deducciones y exenciones respectivas, son, sin duda, relevantes, lo cierto es que de la interpretación pro persona que mandata el nuevo texto del artículo 1° constitucional, así como también, del mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, se desprende que los contribuyentes sólo están obligados a tributar en la medida de su capacidad contributiva.

En consecuencia, debe valorarse en cada caso si la omisión del requisito formal alcanza para sancionar con la pérdida del derecho de fondo, máxime cuando ésta consiste en presumir de un hecho imponible, que del análisis de las propias circunstancias particulares del caso se advierte que jamás fue realizado por la contribuyente, y la autoridad, no niega ese extremo.

Sin dejar de lado la importancia de un requisito formal, el incumplimiento del mismo no debe ser sancionado con la pérdida de un derecho, en el caso específico, de una deducción, toda vez que se realizó la operación. Ya que en caso de perder dicho derecho, el contribuyente no tributaría con base en su capacidad contributiva.

Adicional a lo anterior para las autoridades fiscales, la identificación de la clave de producto o servicio que corresponda conforme al catálogo será responsabilidad del emisor de la factura, en razón de ser él quien conoce las características del servicio que comercializa y amparará el comprobante, situación que está vinculada con la descripción del servicio, por lo que es responsabilidad del emisor la descripción del servicio, el cual desde mi punto de vista y con base en todo lo antes señalado no debe ser detallado.

Suponiendo sin conceder, que efectivamente para las autoridades fiscales se deba detallar en el campo descripción el servicio, el Código Fiscal de la Federación contempla multas por el incumplimiento de las formalidades dentro de los comprobantes fiscales digitales por Internet, imponibles para los emisores de los mismos.

En estos supuestos, las disposiciones fiscales no contemplan que por un error formal en el comprobante fiscal digital por Internet, se tenga rechazada la acumulación de los ingresos que en su caso deriven del hecho imponible.

Lo cual, al querer rechazar una deducción por un error formal en el mismo, estaría afectando la simetría fiscal, ya que por un lado efectivamente se tendría la acumulación de un ingreso, sin embargo, por otra parte no se estaría teniendo una deducción.

Poniendo énfasis a que en la actualidad, a partir de una interpretación conforme y pro persona existe una tendencia a nivel internacional y nacional que privilegia el “fondo sobre la forma” y “la verdad legal”, mismas que se dividen en dos vertientes, una aplicable al ámbito administrativo y la otra al jurisdiccional,

otorgando en ambos casos, preeminencia a la aplicación sobre cuestiones de fondo respecto de las de forma y la verdad legal.

Recientemente fue reformado el artículo 17 de la Constitución Federal de manera que legislativamente se reconoció la obligación de las autoridades del Estado Mexicano de privilegiar la solución de conflictos sobre los formalismos.

En este sentido, en caso de que las autoridades fiscales ejercieran alguna de sus facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación, a través de las cuales cuestionen la procedencia de la deducción de las erogaciones que realizó algún contribuyente, éste podría interponer los medios de defensa procedentes haciendo valer una argumentación con un enfoque en los términos señalados.

Por todo lo anterior, el requisito de la descripción del servicio, tal y como lo señala el título de mi tesina, no es una limitante para su deducción.

Bibliografía

SILVA CIMMA, Enrique. Derecho administrativo chileno y comparado: introducción y fuentes, Volumen 1., Chile: Editorial Jurídica de Chile, 4ª ed, 1996, p. 268.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, S.A., 14ª ed., México, 1992, p.68.

DE PINA, Rafael. Elementos de Derecho Civil Mexicano. Editorial Porrúa, 24ª ed. México, 2006.

ROJINA VILLEGAS, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Editorial Porrúa, 15ª ed., México 2011.

Tesis 2ª. CLXXXV/2002, SJFG, Novena Época, T. XVI, diciembre de 2002, p. 283).

La jurisprudencia. Su integración, SCJN, 2005.

Tesis de jurisprudencia por reiteración 139/2012.

INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. Estudios de Derecho Constitucional Tributario, Cuadernos Fiscales 2, Editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, a fojas 49.

Décima Época, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XX, mayo de 2013, tomo I, página 524, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES".

Anexo 20 Guía de Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet. Página 18.

Tesis VII-P-SS-22.

Tesis VIII-P-2aS-2018.

Tesis de jurisprudencia P./J.40/96.

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 61/2010.

Criterio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente 3/2013/CTN/CS-SPDC