



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

“Seguridad jurídica en la recepción de comprobantes fiscales”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Elías Kamhagi Mochon

Director de Tesis

Dr. Raúl Bolaños Vital

A Reyna, Susana y León

Seguridad jurídica en la recepción de comprobantes fiscales

Contenido

Introducción.....	4
Desarrollo	6
Tesis y criterio contendientes	6
Contradicción de tesis	13
Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos	15
Aplicación del Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos en Materia Fiscal	17
Mecanismos de protección del Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos en materia Fiscal.....	19
Recurso de Revocación.....	19
Juicio de Nulidad	22
El Tribunal	25
Juicio de Amparo	27
Juicio de Amparo Indirecto	29
Juicio de Amparo Directo	30
Análisis de la Contradicción de Tesis y su ejecutoria	32
Materialidad de las operaciones	38
Fondo sobre forma	41
Conclusión.....	45
Bibliografía	47

Introducción

La Suprema Corte de Justicia de la Nación define los comprobantes fiscales a través de la tesis que lleva por rubro **“COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES”** como los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.

De ese modo podemos observar que los comprobantes fiscales son aquellos documentos que sirven para dejar constancia de la actividad que realiza el contribuyente o el acontecimiento en el que interviene, el cual actualiza el supuesto que trae como consecuencia la imposición de algún tributo. Asimismo, aquella persona que solicita un servicio o adquiere un producto, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes fiscales también sirven para cumplir con la obligación contenida en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación cuya finalidad no es otra que dejar constancia documental, o por cualquier otro medio verificable, de la existencia de un acontecimiento que tenga como consecuencia la imposición de un gravamen y determinar la situación fiscal del contribuyente.

Así pues, el primer párrafo del precepto citado establece que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

Del mismo modo, conforme a lo determinado en la tesis arriba mencionada de rubro **“COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES”**, los comprobantes fiscales también sirven para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios; sin embargo, se debe tomar en cuenta que no cualquier medio de convicción puede ser considerado como comprobante fiscal, sino solamente aquellos que reúnen los requisitos que señala el artículo 29-A de la referida legislación.

Las características esenciales con que deben cumplir los comprobantes fiscales son, entre otras, las siguientes:

- I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.
- III. El lugar y fecha de expedición.
- IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- VI. El valor unitario consignado en número.
- VII. El importe total consignado en número o letra.

La importancia de que el documento en cuestión reúna los requisitos que la Ley establece consiste en que los comprobantes fiscales puedan dar certeza de la existencia de los actos y acontecimientos que dan paso a la imposición de un gravamen, así como de las personas que lo emiten y de los receptores. De esa manera dichos documentos buscan garantizar que la información contenida en ellos no es susceptible de manipulación, verifica la identidad del emisor y el receptor, y determina la actividad que el emisor realiza o el producto que ofrece.

Los comprobantes fiscales, al acreditar la existencia de ciertos actos y acontecimientos gravables, también son utilizados por los contribuyentes para efectuar el acreditamiento de alguna contribución, como lo puede ser en dado caso el Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, el hecho de que se cumplan los requisitos señalados en líneas anteriores, no implica que automáticamente se va a llevar a cabo el acreditamiento solicitado por el contribuyente.

Sirve como apoyo la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación vertida en la tesis que lleva por rubro **“COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS.”** en la cual, entre otros aspectos, se establece que una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales, éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado.

Por tanto, es de suma importancia tener en consideración que a fin de estar en posibilidad de acreditar los impuestos trasladados a los contribuyentes por las operaciones realizadas, así como estar en posibilidad de deducir los gastos respectivos, debe contarse con un comprobante fiscal que ampare la operación respectiva y además deberá contarse con la documentación respectiva que soporte la operación de que se trate.

Desarrollo

Tesis y criterio contendientes

Siendo que los contribuyentes realizan actividades con fines de subsistencia, y tomando en cuenta que dichas actividades implican gastos a través de servicios que solicitan o de productos que utilizan para cumplir los fines que persiguen, se debe tomar en cuenta que al realizar esas erogaciones, es muy frecuente que se paguen impuestos, como es el caso el Impuesto al Valor Agregado.

Así, por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece las actividades que se encuentran gravadas para efectos de dicho impuesto cuando sean realizadas en territorio nacional por personas físicas y morales, entre las que destacan, la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Dicha Ley establece además que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 16% a los valores que se establezcan para cada caso en la propia Ley. El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios de que se trate.

Se debe entender por traslado del impuesto al cargo que el contribuyente debe realizar por un monto equivalente al impuesto establecido, es decir, que a final de cuentas será el cliente quien termina pagando el impuesto.

Asimismo, considerando que de los ingresos que el contribuyente percibe, debe también pagar una contribución, como es el caso del Impuesto Sobre la Renta, éste se encuentra con una gran carga impositiva a sus ingresos, razón por la cual la Ley contempla que el contribuyente tenga la posibilidad de realizar deducciones a dichas cargas tributarias.

Estas deducciones no son otra cosa que el derecho que tienen los contribuyentes para reducir ciertos gastos de la base imponible y así estar en posibilidad de generar menores utilidades considerando que se trata de erogaciones efectuadas para la realización de sus actividades. Los gastos que, según la Ley, son susceptibles de deducción son aquellos que hace el contribuyente conforme a la actividad económica que ejerza.

Al respecto, el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece cuáles son los conceptos o las erogaciones por las que los contribuyentes pueden realizar deducciones, como son:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- II. El costo de lo vendido.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- IV. Las inversiones.
- V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.
- VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.
- VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno

VIII. El ajuste anual por inflación.

No obstante lo anterior, la Ley establece que para que el impuesto trasladado sea acreditable y por consiguiente el gasto sea deducible, éste debe ser estrictamente indispensable para la realización de las actividades del contribuyente.

Al respecto, el artículo 5, Fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece como uno de los requisitos para que sea acreditable el Impuesto al Valor Agregado que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado.

Como se puede observar, la Ley dispone que para que el impuesto respectivo pueda ser acreditable para el contribuyente, el gasto que generó dicho impuesto debe ser estrictamente indispensable para la realización de actividades del contribuyente, por las que a su vez trasladará y pagará el impuesto de referencia. Para tales efectos, la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.

Es decir, para efectos de que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente pueda ser acreditado, el gasto en sí debe ser un gasto deducible para efectos del impuesto sobre la renta, cumpliendo para tales efectos los requisitos que la ley de la materia establezca.

Es entonces que cobra una gran importancia la obligación que tiene el contribuyente de justificar que los gastos de los cuales pretende deducir el pago del impuesto, son indispensables para los fines que persigue la actividad que realiza, razón por la cual resulta muy necesario que los conceptos por los cuales se emitió el comprobante fiscal respectivo, deben de describirse plenamente, tal como se dispone en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación al establecer como requisito, entre otros, *“La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.”*

Al respecto, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito determinó a través de la tesis de rubro **“COMPROBANTES FISCALES. LA “DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO” A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON Estrictamente INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN.”**

que la locución “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, contenida en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, alude a una referencia del servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiado, de manera que dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido por la causante. Por tanto, la “descripción del servicio” a que alude el artículo indicado, la cual otorga certeza de la existencia del hecho u acto querido, debe constar en los comprobantes fiscales y no en un documento diverso, por ejemplo,

un contrato de prestación de servicios, pues su impresión en alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado, finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista en los preceptos citados.

Cabe mencionar que esta tesis fue emitida como resultado de un Juicio de Amparo mediante el cual se impugnaba la Sentencia Definitiva pronunciada por la Segunda Sala del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con residencia en el Estado de Nuevo León, autoridad que conoció a su vez el Juicio de Nulidad promovido en contra del oficio girado por la Administración Local de Auditoría Fiscal de Guadalupe, Nuevo León, del Servicio de Administración Tributaria, dentro del que se resolvía en sentido negativo a su solicitud de la devolución de saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de Octubre de 2012.

Entre los conceptos de violación que la quejosa hacía valer se encontraba el consistente en que la autoridad fiscal determinó que los comprobantes fueron expedidos por el contribuyente se trataban de gastos que no eran estrictamente indispensables para su actividad, tomando en cuenta la descripción genérica del concepto que amparaban; argumentando que conforme al artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sí eran estrictamente indispensables para el fin que perseguía su actividad.

Citó además lo contenido en los artículos 29, primer párrafo y 31, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establecen que los contribuyentes podrán efectuar deducciones por diversos supuestos, las cuales debían reunir determinados requisitos, a fin de proceder con la disminución de dichas cantidades, sobre la totalidad de los ingresos acumulados de la contribuyente.

Se señaló que las erogaciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y se sigan las reglas que prevea el propio Servicio de Administración Tributaria, lo que implica que si se trataba de operaciones donde procediera la retención por parte del contribuyente del impuesto, habría que cumplirse con los documentos que demostraran la retención del Impuesto Sobre la Renta a cargo de tercero.

La quejosa señaló que la autoridad fiscal consideró que las operaciones que amparan los comprobantes fiscales expedidos, por parte de la contribuyente, en las facturas que se detallaron en la resolución impugnada, no eran deducciones al no acreditarse que se trataba de gastos estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente, debido a que el concepto que ampara era en forma genérica “mano de obra”, “mano de obra Apodaca”, “mano de obra calidad”.

En relación al término “estrictamente indispensables”, la autoridad demandada citó la tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que lleva por rubro **“RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO ‘ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES’ A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).**

Del criterio contenido en la tesis mencionada se entiende que la concepción del requisito de las deducciones de ser “estrictamente indispensables”, se puede justificar al tomar en cuenta la cantidad de supuestos que en cada caso en específico pudiera recibir aquél calificativo, ya que es imposible definir todos los

supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, pues dicho término debería interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

En ese orden de ideas, atendiendo a lo manifestado por la promovente en el sentido de que su objeto era la compra venta de maquinaria pesada, así como la fabricación de estructuras metálicas, para lo cual celebró contrato privado de servicios con la empresa que fuera quien emitió a su favor los comprobantes fiscales, objeto de la controversia, a fin de cumplir con las obligaciones pactadas, quien le proporcionó el personal necesario para la producción y administración en las estructuras metálicas, así como para la compra venta de maquinaria y exhibiendo como prueba de ello la cédula de determinación de cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social por el periodo de octubre de 2012, así como las cédulas de determinación de cuotas obrero-patronales, aportaciones y amortizaciones del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores por el bimestre 5/2012 (septiembre-octubre de 2012) y el listado de nóminas correspondientes del 4 al 10 de octubre de 2012, todos realizados por la empresa que prestaba el servicio y el chequeo global por dicha semana del control de acceso de personal de la señalada empresa.

De lo anterior, la Segunda Sala del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, consideró que no le asistía la razón, ya que del análisis de las pruebas ofrecidas por la promovente, únicamente se desprendía que ésta tenía registrada como actividad principal, para efectos de la determinación de cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, la compra venta de maquinaria de construcción, pero que en ninguna parte se acreditaba que entre su objeto social se encontrara el de la prestación de servicios de mano de obra para la fabricación de estructuras metálicas.

Por lo tanto, si la promovente a fin de la consecución de su objeto social consistente en la compra venta de maquinaria pesada y la fabricación de estructuras metálicas, consideró necesario contratar los servicios de mano de obra, debiendo acreditar que le fueron prestados dichos servicios, la autoridad consideró que no se logró con las documentales exhibidas, ni se acreditó que los gastos hubieran sido estrictamente indispensables para desarrollar su actividad, por lo tanto, la autoridad mencionada consideró infundado el agravio.

Así pues, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, por medio de la resolución que dio lugar a la tesis que se analiza, resolvió declarar infundados los agravios que exponía la parte quejosa, pues considera que los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos son genéricos y por lo tanto insuficientes para comprobar que se refieren a servicios indispensables para la actividad comercial de la persona moral que promovía el juicio.

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

Mediante la resolución que se analiza, el tribunal colegiado cita fragmentos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigentes en octubre de 2012, estableciendo lo siguiente:

“Artículo 29. 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 de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

[...]

III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

[...]

VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando éstos consten en representación impresa, podrán comprobar su autenticidad consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios o a través de proveedores de servicios.”

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

[...]

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

[...].”

Los preceptos jurídicos citados, entre otros aspectos, regulan lo relativo a la expedición de comprobantes fiscales, prevén la obligación para quienes presentan declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedirlos por las actividades que realicen, de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y proporcionar información relacionada con su identidad y con su situación fiscal mediante los avisos correspondientes.

“Además, esas disposiciones, en parte, compelen a quienes pretendan deducir, o acreditar con base en comprobantes fiscales, a comprobar su autenticidad, consultando en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante digital, el certificado que ampara el

sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado, así como que contengan los requisitos del numeral 29-A, entre los que se encuentran la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen; en otra, que quienes los entreguen deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet de dicho órgano.”¹

Los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación constriñen a quienes pretenden deducir o acreditar con base en comprobantes fiscales, a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien en ellos aparece sean los correctos, así como que contengan los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, entre los que se encuentran la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

De igual forma, quienes entreguen los comprobantes fiscales deberán asegurarse que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan, correspondan con el documento con el que acrediten la clave del Registro Federal de Contribuyentes que se asienta en esos documentos.

Ahora bien, de la tesis 1a. CLXXX/2013, consultable la página 524 del Libro XX, mayo de 2013, Tomo 1, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, de rubro: **“COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES”**, que citamos en la Introducción del presente trabajo, primeramente se desprende el concepto del comprobante fiscal definiéndolo como aquellos “medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales”; también se desprende que sirven para cumplir con la obligación contenida en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, cuyo fin es el de 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. Por último, por medio del criterio citado, la Suprema Corte establece precisa que “no cualquier medio de convicción es susceptible de considerarse comprobante fiscal, sino, en principio, únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y además, en su caso, con los diversos requisitos, establecidos en las leyes tributarias especiales.”²

Los argumentos que sustentan el criterio interpretativo que se cita son aplicables al caso particular, pues si bien es cierto que la quejosa exhibió documentos mediante los cuales pretendía acreditar que los servicios que fueron prestados a su favor eran indispensables para la realización de sus actividades comerciales, lo

¹ SENTENCIA DEFINITIVA
AMPARO DIRECTO: 475/2015-II.
JUICIO DE NULIDAD: 1881/15-06-02-1.
MAGISTRADO: LIC. JOSÉ ELÍAS GALLEGOS BENÍTEZ.
SECRETARIO: LIC. MARIO ENRIQUE GUERRA GARZA.

² Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. 2003506. 1a. CLXXX/2013 (10a.). Primera Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XX, mayo de 2013, Pág. 524.

cierto es que dichos documentos no reúnen el valor probatorio que reúne el comprobante fiscal por sí mismo.

Aunado a lo anterior, el tribunal estimó de vital importancia la determinación del alcance de lo dispuesto en el artículo 29-A fracción V, del Código Fiscal de la Federación que prevé como requisito de validez de los comprobantes fiscales que contengan *“la descripción del servicio o del uso o goce que amparen”*, ya que como se desprende de los argumentos que expone la quejosa, la controversia estriba en cómo debe verificarse tal descripción en el comprobante, pues considera que la misma puede robustecerse con medios de prueba diversos a las facturas correspondientes.

Para poder determinar el alcance de la norma, la autoridad considera que es trascendental hacer un análisis de la locución utilizada: *“descripción”*, a fin de determinar qué debe entenderse por tal concepto, es decir, definir qué es exactamente lo que debe entenderse por *“descripción del servicio o del uso o goce que amparen”*.

En primera instancia, de la lectura del texto que se cita se puede entender que el legislador pareciera exigir que el contribuyente refiera en el comprobante fiscal, de forma general, el servicio proporcionado, tomando en cuenta que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, en su vigésima segunda edición, refiere que *“describir”*, significa: *“Definir imperfectamente algo, no por sus predicados esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades”* así como también especifica que dicha palabra también significa: *“Representar a alguien o algo por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias”*.

No obstante lo anterior, dicho artículo se encuentra modificado, pues en la vigésima tercera edición se define el referido vocablo como *“Representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje.”*

Por lo tanto, el significado del verbo *“describir”* contenido en la norma, nos lleva 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 en general, sino que se lleve a cabo una explicación detallada del servicio prestado.

Aunado a lo anterior, se debe tomar en cuenta que el comprobante fiscal acredita la posible realización de un gasto, sin embargo, eso no es suficiente para que tenga efectos fiscales de forma aislada, ya que depende del tipo de contribuyente del que se trate y de cada gasto que pueda deducir o acreditar tomando en cuenta que no todos los gastos son deducibles o acreditables, aun cuando se tengan documentos ajenos al comprobante fiscal que los acrediten, sino sólo aquellos que cumplan con las disposiciones tributarias.

“Así, por ejemplo – continúa la resolución del tribunal – en el caso del impuesto al valor agregado, además del documento, se requiere que el impuesto que se desea acreditar cumpla con otros requisitos tanto de fondo como de forma, pues el numeral 5o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado exige que el tributo corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación (se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto),

por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0% (requisito de fondo) y que además, conste de forma expresa y por separado en el comprobante (requisito de forma).”³

Por lo tanto no es suficiente la tenencia del documento para que este produzca todo tipo de efectos fiscales, pues en sí es un documento que permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y en qué términos; pero al mismo tiempo debe existir el soporte del gasto en sí mismo, en otras palabras, los demás elementos esenciales que debe tener un gasto para ser deducible. Es entonces que se concluye que no todo gasto es deducible o acreditable y, por lo tanto, tampoco el documento que lo ampara.

De esa forma el comprobante fiscal es de gran importancia ya que representa para el contribuyente y para la autoridad, un elemento de prueba para acreditar la existencia de un gasto deducible o no y la de un ingreso o actividad gravable.

Ante esto, podemos entender entonces, que si bien es cierto que al interpretar el enunciado legal “*descripción del servicio o del uso o goce que amparen*”, el emisor del comprobante está obligado a pormenorizar el motivo del servicio y detallar en qué consiste ese, tal imperativo no puede llegar al extremo de exigir la incorporación de elementos ajenos al propio comprobante fiscal.

Sirve como apoyo a lo anterior, la tesis de rubro “**COMPROBANTES FISCALES. ALCANCE DE LA EXPRESIÓN ‘DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO’ QUE AMPAREN, PREVISTA COMO UNO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**”, la cual de manera general señala que los comprobantes fiscales son los medios a través de los cuales los contribuyentes demuestran el tipo de actos o actividades que realizan y se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos, para efectos tributarios, por lo que el comprobante fiscal cumplirá con la función para la que fue creado, es decir, como un elemento de prueba, cuando contenga los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió, a favor de quién y por qué concepto, pues la expresión mencionada (descripción) alude a los datos suficientes que informen claramente el servicio concreto que se prestó al beneficiario, ya que ello permite conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad; sin que pueda considerarse que el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación se refiera a pormenorizar el motivo del servicio, es decir, a detallar en qué consiste, considerando sus características esenciales.

Contradicción de tesis

Desde el punto de vista doctrinal no existe un consenso en cuanto a la definición de la “Contradicción de Tesis”; pero sí existe una idea clara relacionada con los fines que se persiguen, entre los que se destacan los siguientes: “La necesidad de unificación de los razonamientos vertidos por órganos jurisdiccionales, con los cuales interpretan y aplican la Ley a los casos concretos que son sometidos a su

³ SENTENCIA DEFINITIVA
AMPARO DIRECTO: 475/2015-II.
JUICIO DE NULIDAD: 1881/15-06-02-1.
MAGISTRADO: LIC. JOSÉ ELÍAS GALLEGOS BENÍTEZ.
SECRETARIO: LIC. MARIO ENRIQUE GUERRA GARZA.

consideración, la certeza jurídica (como consecuencia inmediata) que se genera con la aplicabilidad obligatoria del resultado de ese procedimiento para casos futuros y el producto que el proceso de unificación arroja, es decir, la jurisprudencia por contradicción de tesis en sentido estricto.”⁴

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el décimo párrafo del artículo 94 establece lo siguiente:

“La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación y los Plenos de Circuito sobre la interpretación de la Constitución y normas generales, así como los requisitos para su interrupción y sustitución.”

Ahora bien, siendo que la Jurisprudencia es la interpretación que se hace de la Ley, que es de observancia obligatoria y que ésta puede ser confirmatoria de la Ley, supletoria o interpretativa, considero que podemos hacernos una idea de la importancia que adquiere la denuncia de contradicciones de tesis y su respectiva resolución.

Nos puede servir como apoyo, para dilucidar una definición más acertada del concepto de “Contradicción de tesis” el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación **“CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES.**, a través del cual se establece que la contradicción de tesis se actualiza cuando dos o más órganos jurisdiccionales terminales adoptan criterios jurídicos discrepantes sobre un mismo punto de derecho, independientemente de que las cuestiones fácticas que lo rodean no sean exactamente iguales, pues la práctica judicial demuestra la dificultad de que existan dos o más asuntos idénticos, tanto en los problemas de derecho como en los de hecho.

El artículo 215 de la Ley de Amparo vigente, dispone los supuestos bajo los cuales se establece jurisprudencia, siendo estos por reiteración de criterios, por contradicción de tesis y por sustitución.

Posteriormente, en el artículo 225, dispone cuándo se establece jurisprudencia por contradicción, que sucede al dilucidar los criterios discrepantes sostenidos entre las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre los Plenos de Circuito o entre los tribunales colegiados de circuito, en los asuntos de su competencia.

Por su parte, en el artículo 226 de la Ley de Amparo se establece que al resolverse una contradicción de tesis, el órgano correspondiente podrá acoger uno de los criterios discrepantes, sustentar uno diverso, declararla inexistente o sin materia. En todo caso, la decisión se determinará por la mayoría de los magistrados que los integran.

⁴ Diana Helena Sánchez Álvarez; CONTRADICCIÓN DE TESIS JURISPRUDENCIALES (CONTRADICCIÓN DE TESIS 2/2006-PL); “Cuestiones Constitucionales; Revista Mexicana de Derecho Constitucional”; <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5800/7653>

En ese caso, la resolución que decida la contradicción de tesis no afectará las situaciones jurídicas concretas de los juicios en los cuales se hayan dictado las sentencias que sustentaron las tesis contradictorias.

Como sabemos y conforme a lo expuesto en líneas anteriores, las autoridades jurisdiccionales pueden tener diversos criterios de interpretación de preceptos legales, o si se amerita, criterios de integración, al tratarse de lagunas legales, tomando en cuenta que las controversias que se suscitan entre particulares o de particulares con órganos de gobierno, pueden ser más complejas de lo que existe en la legislación, o lo que se pueda clasificar. Es entonces que debe entenderse que las autoridades jurisdiccionales lleguen a sustentar criterios que resuelvan asuntos similares, desde el punto de vista jurídico, o únicamente en cuestiones de derecho, que resulten contradictorios entre uno y otro.

Ante esta situación y para salvaguardar y garantizar el principio de legalidad y seguridad jurídica contenidos en el artículo 14 Constitucional, el Pleno o la Sala de la Suprema Corte de Justicia o los Plenos de Circuito, según sea el caso, debe resolver dicha contradicción de tesis y la resolución se conformará como Jurisprudencia, la cual será de observancia general entre las diversas autoridades jurisdiccionales.

Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos

Este principio va muy de la mano con el principio de legalidad y seguridad jurídica mencionados en el apartado anterior. La legalidad consiste en que toda conducta llevada a cabo por una autoridad debe tener una cobertura legal, en otras palabras, ser fundada y motivada; la autoridad sólo puede llevar a cabo aquellos actos que la Ley le faculta, principio que se antepone al principio de Libertad que se le reconoce a los ciudadanos, consistente en que los particulares pueden hacer todo aquello que no se encuentre expresamente prohibido, incluso si esa no prohibición se deba a una falta de regulación. Por su parte el principio de Seguridad Jurídica es más amplio y se rige por varias características:

1. Las normas deben ser plenamente promulgadas y conocidas. A través de los medios de comunicación oficiales tales como el Diario Oficial de la Federación y los Periódicos Oficiales de los Estados.
2. Las normas deben ser claras y comprensibles. En el sentido que aquellos que se encuentren sujetos a ellas deben estar plenamente advertidos de su contenido, es decir, conocer tanto los derechos que la misma le otorga como sus obligaciones.
3. El ordenamiento jurídico debe tener una regulación plena. En el sentido de que debe tener la menor cantidad de lagunas posible.
4. Ciertas materias sólo pueden ser reguladas por la Ley. Ciertas materias sólo pueden ser reguladas por el legislador a través del proceso legislativo correspondiente, no por medio de reglamentos o decretos, por ejemplo. Tal es el caso del Derecho Penal, cuyo principio se encuentra contenido en lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estableciendo en su sentido literal lo siguiente: *“En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.”*

5. Las Normas Jurídicas sólo deben regular conductas futuras. En el sentido de que ninguna Ley deberá regular conductas llevadas a cabo con anterioridad a la promulgación de la misma; tal principio encuentra fundamento en lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14 de nuestra Carta Magna, cuando establece que *“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”*
6. Estabilidad de las Normas Jurídicas. En el sentido de que las normas jurídicas no deben ser tan volátiles o cambiantes, de modo que no sea muy complicado para el ciudadano estar al corriente de estas disposiciones.

La Real Academia de la Lengua Española define “arbitrariedad”, como “Sujeto a la libre voluntad o al capricho antes que a la ley o a la razón.” En ese sentido, podemos entender que arbitrariedad desde un contexto de poderes públicos se refiere a un proceder por parte de los representantes o titulares de los órganos de gobierno que no se ajusta a los parámetros que establece la Ley, sino que se encuentra a merced de la mera voluntad o caprichos personales, violando así los principios de Legalidad y Seguridad Jurídica.

Por su parte, la Real Academia de la Lengua Española define la palabra “Interdicción” como “Acción y efecto de interdecir”, a su vez define la palabra “interdecir” como “Prohibir”.

En ese sentido, podemos entender que el Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos consiste en la prohibición que tienen los órganos gubernamentales y todas aquellas personas que fungen como representantes de los mismos de actuar conforme a su voluntad o a su capricho, sino que se deben de ajustar completamente a los parámetros que establece la Ley.

Por su parte, creo que es importante hacer una diferenciación entre “arbitrariedad” y “discrecionalidad” de los poderes públicos. Mientras el primero consiste en actuar conforme a su voluntad, la discrecionalidad consiste en la libertad que la Ley le otorga a los poderes públicos de elegir entre diversas opciones, por así decirlo, que se encuentran previstas en el ordenamiento jurídico.

Sirve como apoyo a lo anterior la tesis sostenida por los Tribunales Colegiados de rubro **“FACULTADES DISCRECIONALES Y ARBITRIO. DISTINCION.”**, la cual establece que no se deben confundir las facultades discrecionales con el uso del arbitrio que la ley concede a las autoridades en determinadas condiciones. Cuando las leyes señalan ciertas penas para determinadas infracciones y al señalar esas penas el legislador da un límite inferior y un límite superior, la autoridad que deba aplicar la pena tendrá que usar de su arbitrio para hacerlo y tendrá que razonar adecuadamente ese arbitrio, respetando los hechos pertinentes, los lineamientos legales y las reglas de la lógica. En cambio, se trata de facultades discrecionales cuando la norma legal prevé una hipótesis de hecho, a la que la autoridad puede aplicar o no, la consecuencia legal prevista en la propia norma. Es decir, no basta que se satisfaga la hipótesis, para que legalmente se deba aplicar la consecuencia, sino que ésta queda a la discreción de la autoridad, aunque deba razonar adecuadamente su decisión.

También resulta pertinente citar la tesis de jurisprudencia sostenida por los Tribunales Colegiados de rubro **“PRINCIPIO DE LEGALIDAD. CARACTERÍSTICAS DE SU DOBLE FUNCIONALIDAD TRATÁNDOSE DEL**

ACTO ADMINISTRATIVO Y SU RELACIÓN CON EL DIVERSO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD Y EL CONTROL JURISDICCIONAL.”, la cual sostiene que el principio mencionado tiene una doble funcionalidad, particularmente tratándose del acto administrativo, pues, por un lado, impone un régimen de facultades expresas en el que todo acto de autoridad que no represente el ejercicio de una facultad expresamente conferida en la ley a quien lo emite, se considerará arbitrario y, por ello, contrario al derecho a la seguridad jurídica, lo que legitima a las personas para cuestionar la validez de un acto desajustado a las leyes, pero, por otro, bajo la adopción del mismo principio como base de todo el ordenamiento, se genera la presunción de que toda actuación de la autoridad deriva del ejercicio de una facultad que la ley le confiere, en tanto no se demuestre lo contrario, presunción de legalidad ampliamente reconocida tanto en la doctrina como en la legislación nacional. Así, el principio de legalidad, apreciado en su mayor amplitud, da cabida al diverso de interdicción de la arbitrariedad, pero también conlleva que éste opere a través de un control jurisdiccional, lo que da como resultado que no basta que el gobernado considere que determinado acto carece de fundamentación y motivación para que lo estime no obligatorio ni vinculante o lo señale como fuente de un derecho incontrovertible a una sentencia que lo anule, sino que, en todo caso, está a su cargo recurrir a los órganos de control a hacer valer la asumida ausencia o insuficiencia de fundamento legal y motivación dentro de dicho procedimiento y, a su vez, corresponderá a la autoridad demostrar que el acto cuestionado encuentra sustento en una facultad prevista por la norma, so pena de que sea declarado contrario al derecho a la seguridad jurídica, lo que revela que los procedimientos de control jurisdiccional, constituyen la última garantía de verificación del respeto al derecho a la seguridad jurídica, cuyas reglas deben ser conducentes y congruentes con ese propósito.

Aplicación del Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos en Materia Fiscal

Este principio, que puede equipararse al Principio de Seguridad Jurídica, resulta ser una de las bases del sistema fiscal mexicano e intenta garantizar que el contribuyente no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica que en un momento dado lo lleve a dejar en estado de indefensión. En ese sentido, podemos decir que la Seguridad Jurídica en materia fiscal o tributaria radica en estar en posibilidad de tener un pleno conocimiento de las leyes fiscales, su regulación y sus consecuencias.

Asimismo, el principio de Interdicción de la Arbitrariedad a su vez se apoya en los principios de Proporcionalidad y jerarquía normativa; siendo el primero aquél consistente en que el Estado debe evitar el uso desmedido de sus atribuciones, sobre todo tratándose de sanciones que impliquen un perjuicio o una injerencia en la esfera jurídica del gobernado. En materia fiscal, este principio se manifiesta en la medida de la carga impositiva derivada de los gastos públicos, de manera que esta se ajuste a la realidad y capacidad contributiva de los gobernados. Por su parte, el principio de jerarquía normativa encuentra su fundamento en lo dispuesto en el artículo 133 de nuestra Constitución, estableciendo en el sentido literal lo siguiente:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.”

Incluso, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto a través de la tesis de rubro **“TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.”** que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades.

Conforme a lo anterior, podemos definir al principio de jerarquía normativa como una organización escalonada de las normativas jurídicas, siendo que las leyes de rango inferior no pueden contradecir lo establecido en las de rango superior o la Constitución o tratados internacionales, y en caso de que eso suceda, la inferior dejaría de surtir efectos.

Aplicando este segundo principio en materia fiscal podemos entender que, en todo lo relacionado a la tributación y al fisco, debe regir por encima de todo la Constitución y los tratados internacionales en materia fiscal, en seguida las Leyes específicas como lo son Ley del Impuesto Sobre la Renta o Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que no puede hacerse efectiva la aplicación de un impuesto que no esté previsto por la Ley de Ingresos y luego el Código Fiscal de la Federación, siendo que es el ordenamiento jurídico que regirá las reglas de aplicación general en materia de impuestos y que tiene aplicación supletoria.

Para estos efectos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resultado a través de la tesis de rubro **“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.”** 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. 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”.

Mecanismos de protección del Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos en materia Fiscal

Recurso de Revocación

Antes de proceder al análisis de la Tesis 2015945 de título “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.” y su resolución, objeto del presente trabajo, me parece muy importante analizar cuáles son los medios de defensa que existen en materia fiscal, cuya finalidad es la de proteger al contribuyente de los actos arbitrarios por parte de las autoridades fiscales, mismos que de cierta manera dieron lugar a la pronunciación de la tesis elevada a carácter de Jurisprudencia que se menciona.

Como sabemos, el sistema jurídico mexicano, sobre todo en materia tributaria y fiscal es muy complejo, razón por la cual en muchas ocasiones puede resultar muy complicado para el contribuyente cumplir correctamente con las Leyes en materia fiscal y del mismo modo, resulta difícil para las autoridades vigilar la correcta aplicación de las mismas, situación que constantemente da a lugar a actos por parte de la autoridad fiscal o administrativa que vulneren garantías y derechos humanos de los contribuyentes.

El Recurso Administrativo de Revocación es el medio legal con el que cuenta el contribuyente cuando considera que su interés jurídico se vio afectado por actos de la autoridad fiscal, medio de impugnación que por lo general se promueve ante la misma autoridad que emitió el acto reclamado y a través del cual el promovente pretende modificar o revocar la resolución impugnada.

Al hacer la definición de los recursos administrativos, el Diccionario Jurídico Mexicano señala lo siguiente: “la denominación que la Ley da a los procedimientos de impugnación de los actos administrativos a fin de que los administrados defiendan sus derechos o intereses jurídicos ante la administración, generadora de los actos impugnados. Siempre deben estar previstos en la ley”.

Para el maestro Gabino Fraga, se trata de un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses, por un acto administrativo determinado para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad y la inoportunidad del mismo.”⁵

⁵ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo 4, tercera edición, Porrúa, México, 1989. p. 2710

Los Recursos Administrativos de Revocación deben reunir las siguientes características:

1. La existencia de una resolución administrativa que se recurre.
2. Que el acto u omisión afecte un Derecho o un interés del particular.
3. Que la Ley señale ante qué autoridad debe de agotarse el recurso, que puede ser la misma que dictó el auto o la autoridad jerárquica superior.
4. La fijación de un plazo dentro del cual el particular pueda hacer valer el recurso.
5. El señalamiento en Ley de ciertos requisitos de forma.
6. La fijación de un procedimiento que deba seguir la autoridad en la revisión del acto, la determinación de formalidades que hayan de cumplirse, la especificación de pruebas al rendirse, entre otras.
7. Que la autoridad revisora quede obligada a dictar una nueva resolución en cuanto al fondo.⁶

El Recurso de Revocación en materia fiscal encuentra su fundamento en lo dispuesto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece expresamente la posibilidad de interponer este medio de defensa, contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal.

Asimismo, la el citado Código establece contra qué actos procederá el Recurso de Revocación, siendo estos principalmente:

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determinen el valor de los bienes embargados.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en ciertos casos particulares.

Si bien es cierto que este recurso, al ser un medio administrativo de impugnación reúne ciertos requisitos como los enumerados en líneas anteriores, considero que es importante señalar los elementos que lo caracterizan en la especie como recurso legal en materia fiscal:

⁶ EL RECURSO DE REVOCACIÓN COMO ALTERNATIVA DE DEFENSA PARA EL PARTICULAR; Por E.F. Maricela Jiménez Hernández; <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/recursoderevocacion.pdf>

1. Se trata de un “autocontrol” de la legalidad de los actos que emite en ejercicio de sus funciones.
2. Es una oportunidad para resolver las controversias fisco-contribuyente directamente con la autoridad, sin necesidad de acudir ante un órgano jurisdiccional.
3. Se trata de una instancia en sede administrativa, porque quien conoce y resuelve es la autoridad, a partir de los argumentos expuestos por el particular.⁷

El Código Fiscal de la Federación también señala que el Recurso de Revocación será improcedente, entre otros, cuando se haga valer en contra de actos administrativos:

- I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.
- III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- VI. Si son revocados los actos por la autoridad.

El plazo para presentar el Recurso de Revocación, conforme a lo dispuesto en el Artículo 121 del Código Fiscal de la Federación es de 30 días siguientes a aquél en el que surtió efectos la notificación del acto que se reclama.

El Recurso de Revocación debe promoverse ante la misma autoridad que emitió el acto que se reclama o ante la autoridad competente por razón de domicilio.

Los requisitos que debe reunir la interposición del recurso conforme a lo dispuesto en los artículos 18 y 122 del Código citado son los siguientes:

- El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad y la clave que le correspondió en dicho registro.
- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
- La resolución o el acto que se impugna.
- Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 123 el ordenamiento en cita, los documentos que deben acompañarse al escrito son los siguientes:

- Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada.

⁷ EL RECURSO DE REVOCACIÓN COMO ALTERNATIVA DE DEFENSA PARA EL PARTICULAR; Por E.F. Maricela Jiménez Hernández; <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/recursoderevocacion.pdf>

- El documento en que conste el acto impugnado.
 - Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
 - Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.
- Finalmente, conforme a lo dispuesto 133 del Código mencionado, la resolución que ponga fin al Recurso de Revocación tendrá los siguientes efectos:
- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
 - II. Confirmar el acto impugnado.
 - III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
 - IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.
 - V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

En lo personal considero que la existencia del Recurso de Revocación en materia Fiscal como un medio de defensa trae consigo ventajas y desventajas. Entre los pros podemos encontrar la inmediatez en el sentido de que el contribuyente puede hallar una solución a los problemas derivados de actos u omisiones de la autoridad fiscal sin necesidad de recurrir a otras instancias; además el que puedan ventilarse y resolverse controversias ante la autoridad administrativa sin necesidad de recurrir a juicio, podría funcionar como un medio para aligerar la carga de trabajo en los Tribunales Federales de Justicia Fiscal y Administrativa, en un intento de hacer valer así la garantía contenida en el artículo 17 Constitucional consistente en la inmediatez de la impartición de justicia.

En cuanto a las desventajas podemos encontrar el hecho de que al promoverse el Recurso de Revocación ante la misma autoridad responsable del acto reclamado, existen grandes posibilidades de que la resolución que pone fin al proceso se dicte en el sentido de que se confirme el acto reclamado, resultando así contrario a los intereses del contribuyente; considero que hasta cierto punto se viola el principio de imparcialidad consistente en que no se puede ser “Juez y parte” dentro de un proceso contencioso. En mi opinión esa es la razón por la cual la Ley establece este recurso como opcional para el quejoso, conforme a lo dispuesto en el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación al disponer que: *“La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”*

Juicio de Nulidad

También denominado procedimiento contencioso administrativo, es un medio de defensa jurisdiccional a través del cual se resuelven controversias entre particulares y la autoridad fiscal o administrativa. A través de este medio de defensa el contribuyente insatisfecho por la resolución de algún recurso

administrativo o por verse afectado en su esfera jurídica por actos de autoridad, decretos o acuerdos de carácter general, puede promover la nulidad del mismo. Creo importante señalar que, a diferencia del recurso de revocación, este procedimiento no abre una instancia, sino que se trata de un juicio completamente independiente del acto o la resolución que se reclama.

Sirve como apoyo a lo mencionado la tesis sustentada por los Tribunales Colegiados de rubro **“JUICIO DE NULIDAD Y TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. SUS CARACTERÍSTICAS.”** en la cual se resuelve que si en el juicio de nulidad, no hay renovación de la instancia, el tribunal no debe analizar todos los aspectos que pudieron ser objeto de examen por parte de la autoridad administrativa, es decir, no puede hacer todo aquello que puede realizar la autoridad administrativa, puesto que si bien dicho tribunal en algunos casos actúa con el modelo de plena jurisdicción, ésta solamente se asume para tutelar un derecho subjetivo del gobernado, decidiendo sobre su reparación y condenando a la administración a su restablecimiento; pero no para ordenar a la autoridad administrativa la forma en que debe proceder en el ejercicio de sus funciones que le son propias. Así por ejemplo, cuando una Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declara la nulidad de una resolución que negó la devolución de impuestos, en términos del artículo 238, fracción IV, en relación con el 239, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no debe ser para efectos de que la autoridad administrativa analice otros aspectos que pudieran dar lugar a la negativa de devolución de impuestos, puesto que ello implicaría conducirse como superior de la autoridad administrativa, en una segunda instancia, no obstante que, como se dijo, dicho tribunal es autónomo y no superior de las autoridades administrativas, a más de que el juicio de nulidad es precisamente un nuevo juicio y no un recurso.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y el artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el Juicio de Nulidad o Procedimiento Contencioso Administrativo procede contra los siguientes actos de autoridad:

1. Los decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación.
2. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
3. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
4. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.
5. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto a los mencionados en los puntos anteriores.
6. Multas por infracciones a normas administrativas federales.

Entre otros más, siendo los enumerados los concernientes en materia Fiscal.

Conforme al artículo 1 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Juicio de Nulidad se deberá promover ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Según lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley en cita, las partes en el procedimiento son el contribuyente, en calidad de demandante y los demandados quien puede tener ese carácter la autoridad que dictó la resolución impugnada; el particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa; el jefe del servicio de administración tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del tribunal; el tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

El plazo para promover el Juicio de Nulidad es de 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada o haya iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea autoaplicativa.

Tal como dispone el artículo 14 de la Ley en cita, la demanda debe contener los siguientes elementos:

- I. El nombre del demandante, domicilio fiscal, así como domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la jurisdicción de la sala regional competente y su dirección de correo electrónico.
- II. La resolución que se impugna.
- III. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
- IV. Los hechos que den motivo a la demanda.
- V. Las pruebas que ofrezca.
- VI. Los conceptos de impugnación.
- VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.
- VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Una vez admitida la demanda, conforme a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley citada, se le correrá traslado a la parte demandada para que en un término de 30 días contados a partir del día en que surte efectos el emplazamiento para que realice la contestación respectiva.

Los incidentes que se pueden hacer valer son los concernientes a la incompetencia por materia, acumulación de juicios, nulidad de notificaciones, recusación por causa de impedimento, reposición de autos, interrupción por causa de muerte, disolución, declaratoria de ausencia o incapacidad.

Ahora bien, una vez que ha quedado fijada la *litis*, se abrirá la etapa probatoria. Al respecto, el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo dispone lo siguiente:

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

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

Me parece un dato muy interesante el por qué no está permitida en este procedimiento, o en general todos aquellos en los que se contiene contra una autoridad, la prueba confesional por posiciones a cargo de funcionario público o cualquier otro representante del poder público. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación refiere mediante la queja que lleva por rubro “**PRUEBA CONFESIONAL POR POSICIONES. LA PROHIBICIÓN DE SU ADMISIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 119, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY RELATIVA, RESULTA ACORDE CON EL TEXTO CONSTITUCIONAL.**” que el desahogo de tal medio de prueba en este tipo de procedimientos violaría el principio de igualdad procesal entre las partes, pues si la autoridad responsable fuese la absolvente, el hecho sobre el cual versara la confesión es susceptible de ser realizado por diversos órganos del Estado sin ser una acción exclusiva del propio absolvente. Por otra parte puede resultar imposible para cualquier autoridad recordar con precisión y exactitud todos y cada uno de los factores en que se haya efectuado el acto reclamado dada la cantidad de casos que conoce y emite. Además lo que pretende demostrarse con el ofrecimiento de la prueba confesional, generalmente consta en documentos públicos, los cuales tienen eficacia plena.

Cinco días después en de que se haya declarado el cierre de la instrucción, en este caso de la etapa probatoria, el Magistrado notificará a las partes y les otorgará cinco días para formular alegatos.

Finalmente, conforme a lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley citada, la Sentencia se pronunciará por unanimidad o por mayoría de votos de los Magistrados integrantes de la Sala, cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya quedado cerrada la instrucción en el juicio.

Tal como dispone el artículo 52, la Sentencia Definitiva tendrá diversos efectos, tales como reconocer la validez de la resolución impugnada, declarar la nulidad de la resolución impugnada, reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa y otorgar o restituir al actor el goce de los derechos afectados.

El Tribunal

Una vez teniendo una noción de cuál es el juicio de nulidad o procedimiento contencioso administrativo, es de gran importancia también definir cuál es la autoridad que conoce y resuelve este tipo de controversias, pues el hoy llamado Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha visto una evolución importante desde sus inicios.

En 1937, entonces llamado Tribunal Fiscal de la Federación entró en funciones acorde a la entrada en vigor de la Ley de Justicia Fiscal, cuyas atribuciones eran competencia exclusivamente fiscal. Uno de los importantes cambios que trajo consigo la creación de este tribunal, era el hecho de que se trataba de un órgano

de gobierno que, aunque tenía atribuciones jurisdiccionales, se encontraba fuera del ámbito del Poder Judicial y dentro de la estructura del Poder Ejecutivo.

Al momento de su creación, el Tribunal tuvo las siguientes características:

- I. “Es un organismo que formalmente pertenece al poder ejecutivo, aunque materialmente su actuación fuese jurisdiccional.
- II. Por disposición expresa de la Ley de Justicia Fiscal, es un órgano independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier autoridad administrativa.
- III. Era un organismo jurisdiccional de justicia delegada, en virtud de que emitía sus fallos en representación del Ejecutivo de la Unión.
- IV. Era un organismo colegiado, en virtud de que sus resoluciones eran emitidas por mayoría de los magistrados integrantes de cada sala, y en lo que toca a las resoluciones de pleno, por mayoría de los magistrados presentes en las sesiones plenarios.
- V. Era un organismo eminentemente fiscal. Toda vez que la competencia original de ese tribunal se circunscribió a la materia fiscal.
- VI. Era un tribunal de simple anulación, toda vez que sus resoluciones eran meramente declarativas por no tener el tribunal atribuciones para hacer cumplir sus fallos.⁸

En 1938 entró en vigor el Código Fiscal de la Federación, derogando la Ley de Justicia Fiscal; dicha Ley mantuvo la competencia original del tribunal, pero a medida que fueron entrando en vigor diversas Leyes especiales, su competencia se fue ampliando. Ante esto, el Tribunal pudo conocer controversias en materia de créditos otorgados al Gobierno Federal; la legalidad de los requerimientos de pago realizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; exigir fianzas otorgadas a favor del Gobierno Federal; conocer las controversias que surgían por las resoluciones emitidas por el Instituto Mexicano del Seguro Social; sobre las resoluciones fiscales emitidas por el Departamento del Distrito Federal; respecto a las aportaciones que los patrones están obligados a efectuar para el establecimiento de las Escuelas Artículo 123; de controversias en materia de pensiones militares; de las controversias que surjan por las aportaciones que deben hacer los patrones conforme a la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; respecto a la interpretación de contratos de obra pública; sobre resoluciones que fincan responsabilidades en contra de funcionarios o empleados de la Federación o del Departamento del Distrito Federal; en materia de multas por infracciones a las leyes federales o del Distrito Federal; y, en materia de pensiones civiles con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.⁹

En 1967 entró en vigor una nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación en la que se incrementó a veintidós el número de magistrados, que integraban las siete salas y se agregó a un Magistrado Presidente que no integraría ninguna sala. Se introdujo el concepto de Organismos Fiscales Autónomos y se le otorgó al Tribunal facultades para conocer sobre juicios de lesividad.

⁸ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/losso_n_r_o/capitulo4.pdf

⁹ Página del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. <http://www.tfjfa.gob.mx/tribunal/historia/>

En 1983 se expidió un nuevo Código Fiscal que contenía las mismas normas procesales, pero incluyó las disposiciones relativas a la queja, para vigilar el correcto funcionamiento de las Sentencias Emitidas por el Tribunal.

En 1988 se modificó el Código Fiscal y la Ley Orgánica del Tribunal para promover la simplificación administrativa, eliminando así el Recurso de Revisión.

En el año 2000, el Congreso de la Unión aprobó diversas reformas que modificaron algunas disposiciones respecto del Tribunal, tales como el cambio de nombre de la institución por el de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, reflejando así que su ámbito de competencia no se limitaba únicamente a aquellas controversias de carácter fiscal, sino también las referentes a las autoridades administrativas.

Actualmente, conforme a la nueva Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de Julio de 2016, se le otorgó jurisdicción plena al ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa y pasó a formar parte del Sistema Nacional Anticorrupción, de conformidad con lo establecido en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Juicio de Amparo

El juicio de Amparo es un procedimiento jurisdiccional de control de constitucionalidad a través del cual el particular acude ante un órgano judicial buscando restituir un derecho que considera le fue vulnerado por un acto u omisión de la autoridad, decretos o normas de aplicación general, e incluso por actos u omisiones de particulares en los casos que se señalan en la Ley.

El objetivo que persigue el Juicio de Amparo queda establecido en lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley de Amparo vigente:

“El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite:

I. Por normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

II. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la esfera de competencias del Distrito Federal, siempre y cuando se violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y

III. Por normas generales, actos u omisiones de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal, que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal, siempre y cuando se violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El amparo protege a las personas frente a normas generales, actos u omisiones por parte de los poderes públicos o de particulares en los casos señalados en la presente Ley.”

De conformidad en lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley de Amparo, serán partes en el proceso por un lado el quejoso, quien es la persona que es titular del derecho o interés jurídico que se vio afectado por el acto u omisión de la autoridad o por las normas de observancia general, en materia fiscal puede tener este carácter el contribuyente; por otra parte la autoridad responsable, quien tendrá tal carácter aquella autoridad que ordenó o ejecutó los actos reclamados, en ocasiones puede tener carácter de autoridad responsable un particular, en los casos en lleven a cabo actos de autoridad; el Tercero Interesado, quien por lo general se trata de un particular que tiene intereses opuestos a los que persigue la parte quejosa a través del Juicio de Amparo, el Ministerio Público en los procesos penales y en su caso la víctima u ofendido del delito; por último se tiene como parte también al Ministerio Público Federal, a quien la autoridad jurisdiccional le da vista para que manifieste lo que a su competencia corresponda.

El plazo para promover el juicio de Amparo será de quince días contados a partir del día siguiente a aquél en que surtió efectos la notificación del acto reclamado.

Ahora bien, los órganos competentes para conocer el Juicio de Amparo, según el caso que corresponda serán la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito, los Tribunales Unitarios de Circuito y los Juzgados de Distrito. La competencia de los órganos que conocen del juicio de Amparo se puede determinar por razón de territorio, materia y por el tipo de Amparo que se esté promoviendo.

El Juicio de Amparo se denomina como tal porque a diferencia de los recursos ordinarios, éste es un proceso que se lleva a cabo fuera del procedimiento previamente establecido; sería incorrecto que se le considere como una segunda instancia, aunque, conforme al principio de Definitividad del acto reclamado, se deben haber agotado los recursos ordinarios existentes antes de recurrir al Juicio de Amparo.

“La doctrina define al Juicio de Amparo de la siguiente manera: una institución que se tramita y resuelve por los órganos del Poder judicial Federal y excepcionalmente por los órganos jurisdiccionales locales, a instancia del gobernado que considera que un acto de autoridades le afecta su esfera jurídica por ser contrario a las garantías que en su favor consagra la Constitución, después de haber agotado contra él los medios de defensa ordinarios, con el objeto de que el mismo se deje insubsistente y sin efecto en el caso especial sobre el que versa la demanda y se le mantenga o restituye en el goce de la garantía que estima infringida”.¹⁰

El amparo puede ser Directo o Indirecto y la Ley determina su procedencia. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación define el término “procedencia” de la siguiente manera:

“...la institución jurídico procesal en la que al presentarse determinadas circunstancias previstas en la Constitución Federal, en la Ley de Amparo o en la jurisprudencia, los órganos jurisdiccionales de control constitucional se encuentran en la posibilidad jurídica de analizar y resolver sobre el fondo de la cuestión planteada en la demanda de garantías; es decir, se trata de la aptitud jurídica que tiene el juzgador de amparo para realizar el estudio y pronunciamiento de la

¹⁰ ESPINOZA BARRAGAN, Manuel Bernardo; Juicio de Amparo; Oxford; México; 1999; pp. 31, 32.

constitucionalidad o inconstitucionalidad de los actos reclamados en función de los conceptos de violación esgrimidos en su contra y a la observación que haga el tribunal de los requisitos previos y condiciones establecidas en la propia ley de la materia, cuya petición debe hacerse por vía de acción contra leyes o actos que provengan de autoridad que violen las garantías individuales; por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la esfera de la competencia del Distrito Federal; o bien, cuando se trate de leyes o actos de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan la esfera de la competencia de la autoridad federal, tal y como lo prevén los artículos 103 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 1o. de la Ley de Amparo”¹¹

Juicio de Amparo Indirecto

El Juicio de Amparo Indirecto, también es llamado biinstancial, pues se promueve ante dos instancias, la primera es el Juez de Distrito y la segunda, en caso de que el quejoso se inconforme con la resolución, es el Tribunal de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando hace uso de su facultad de atracción.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley de Amparo, el Amparo Directo procede:

- I. *“Contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso...”*
- II. *Contra actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo;*
- III. *Contra actos, omisiones o resoluciones provenientes de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio...*
- IV. *Contra actos de tribunales judiciales, administrativos, agrarios o del trabajo realizados fuera de juicio o después de concluido...*
- V. *Contra actos en juicio cuyos efectos sean de imposible reparación, entendiéndose por ellos los que afecten materialmente derechos sustantivos tutelados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;*
- VI. *Contra actos dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas;*
- VII. *Contra las omisiones del Ministerio Público en la investigación de los delitos, así como las resoluciones de reserva, no ejercicio, desistimiento de la acción penal, o por suspensión de procedimiento cuando no esté satisfecha la reparación del daño;*
- VIII. *Contra actos de autoridad que determinen inhibir o declinar la competencia o el conocimiento de un asunto...*
- IX. *Contra normas generales, actos u omisiones de la Comisión Federal de Competencia Económica y del Instituto Federal de Telecomunicaciones.”*

La demanda de Amparo Indirecto, conforme a lo establecido en el artículo 108 de la Ley citada, deberá presentarse por escritos o por los medios electrónicos fijados por la Ley y debe contener datos tales como el nombre y domicilio del quejoso, nombre y domicilio del tercero interesado en caso de haberlo, la autoridad o

¹¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación; C.D. Ley de Amparo 2007; México; 2007. La búsqueda tiene que hacerse en Diccionario Jurídico, Procedencia.

autoridades responsables, la norma general, acto u omisión que de cada autoridad se reclame, los hechos o abstenciones que constituyan los antecedentes del acto reclamado, los preceptos constitucionales que contengan los derechos humanos y garantías que se reclame y los conceptos de violación.

Una vez presentada la demanda, el Juzgado de Distrito tendrá un plazo no mayor a 24 horas para resolver si se previene, se desecha o se admite la demanda de Amparo.

Admitida la demanda, se señalará hora y fecha para la celebración de la audiencia Constitucional, dentro de los treinta días siguientes al auto de admisión; además correrá traslado al tercero interesado y a las autoridades responsables, quienes tienen que rendir un informe que contenga la justificación de constitucionalidad del acto reclamado, que deberá ser rendido en un plazo no mayor a quince días. En este proceso serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la confesional por posiciones, esto por las mismas razones ya expuestas en apartados anteriores. Las pruebas deberán ofrecerse y rendirse en audiencia Constitucional.

Una vez agotada la etapa probatoria, la autoridad jurisdiccional dictará Sentencia dentro de la cual se analizará el acto reclamado considerando la fundamentación y motivación que haya presentado la autoridad responsable en el informe justificado. Ante la falta o insuficiencia de aquéllas, en la sentencia concesoria se estimará que el referido acto presenta un vicio de fondo que impide a la autoridad su reiteración.

Juicio de Amparo Directo

El juicio de Amparo Directo es también denominado uniinstancial, ya que se promueve en una sola instancia ante el Tribunal Colegiado de Circuito y conforme a lo dispuesto en el artículo 170 de la Ley en cita, procede contra los siguientes actos de autoridad:

“1. Contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas por tribunales judiciales, administrativos, agrarios o del trabajo, ya sea que la violación se cometa en ellos, o que cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo.

Se entenderá por sentencias definitivas o laudos, los que decidan el juicio en lo principal; por resoluciones que pongan fin al juicio, las que sin decidirlo en lo principal lo den por concluido. En materia penal, las sentencias absolutorias y los autos que se refieran a la libertad del imputado podrán ser impugnadas por la víctima u ofendido del delito en los casos establecidos por el artículo 173 de esta Ley.

Para la procedencia del juicio deberán agotarse previamente los recursos ordinarios que se establezcan en la ley de la materia, por virtud de los cuales aquellas sentencias definitivas o laudos y resoluciones puedan ser modificados o revocados, salvo el caso en que la ley permita la renuncia de los recursos.

Cuando dentro del juicio surjan cuestiones sobre constitucionalidad de normas generales que sean de reparación posible por no afectar derechos sustantivos ni constituir violaciones procesales relevantes, sólo podrán

hacerse valer en el amparo directo que proceda contra la resolución definitiva.

Para efectos de esta Ley, el juicio se inicia con la presentación de la demanda y, en materia penal, con el auto de vinculación a proceso ante el órgano jurisdiccional;

II. Contra sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin al juicio dictadas por tribunales de lo contencioso administrativo cuando éstas sean favorables al quejoso, para el único efecto de hacer valer conceptos de violación en contra de las normas generales aplicadas.”

Considero importante señalar que al reclamarse la Sentencia Definitiva, o la resolución que ponga fin al proceso, en este caso, un Juicio de Nulidad o Contencioso Administrativo, deberán hacerse valer las violaciones a las Leyes del procedimiento, *“siempre y cuando el quejoso las haya impugnado durante la tramitación del juicio, mediante el recurso o medio de defensa que, en su caso, señale la ley ordinaria respectiva y la violación procesal trascienda al resultado del fallo.”* Tal como lo dispone el artículo 171, de la Ley. Esto es porque, tal y como se comentaba al principio de este apartado, el Juicio de Amparo, a diferencia de los recursos ordinarios que puedan existir, sólo se limita a resolver controversias versadas sobre deficiencias en el proceso que vulnieren garantías o intereses jurídicos del contribuyente, sin enfocarse en el asunto de fondo o aquél que dio origen al procedimiento.

Conforme a lo que dispone el artículo 175 de la Ley, la demanda de amparo deberá contener el nombre y domicilio del quejoso, el nombre y domicilio del tercero interesado, la autoridad responsable, el acto reclamado, la fecha en que se haya notificado el acto reclamado al quejoso, o aquella en que éste haya tenido conocimiento, los preceptos que contengan los derechos humanos cuya violación se reclame y los conceptos de violación.

Me parece muy importante puntualizar dos situaciones con respecto al precepto citado; en primer lugar, encontramos aquí una diferencia frente al Juicio de Amparo Indirecto y también frente al Juicio de Nulidad o Contencioso Administrativo, que consiste en que la demanda de amparo se deberá presentar ante la misma autoridad responsable, la cual a su vez, deberá remitir la demanda al Tribunal Colegiado, acompañada del expediente que se haya formado por motivo del procedimiento de origen, en este caso el Juicio de Nulidad o Contencioso Administrativo y el informe justificado; notificando además a quien ostente la calidad de tercero interesado, en caso de haberlo.

El segundo punto es el que hace referencia a que el plazo que la Ley otorga, en este caso el de quince días, no se interrumpe en el supuesto de que el quejoso promoviera la demanda de Amparo ante la autoridad equivocada, de modo que el término seguiría transcurriendo como si no se hubiera promovido nada.

Una vez recibida la demanda con sus anexos por conducto de la autoridad responsable, el presidente del Tribunal Colegiado de Circuito tendrá un término de tres días para determinar si se admite la demanda, se manda prevenir o se desecha. El presidente del Tribunal tendrá un término de tres días para turnar el expediente al magistrado ponente en turno, quien a su vez tendrá un término de noventa días para presentar un proyecto de resolución. El día de la sesión el magistrado ponente dará cuenta de los proyectos de resolución, los cuales serán

votados; la resolución se tomará por unanimidad o por mayoría de votos. En caso de ser aprobado, la Sentencia del Tribunal deberá ser firmada por todos los integrantes y por el secretario de acuerdos.

Análisis de la Contradicción de Tesis y su ejecutoria

A continuación transcribo la tesis que contiene con la que fue analizada en apartados anteriores:

“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.”

Como podemos observar, tanto la tesis que se transcribe, como la contendiente analizada anteriormente, coinciden en el sentido de que el comprobante fiscal debe contener los datos pormenorizados del servicio prestado o del producto de que se trate, para que la autoridad fiscal esté en posibilidad de determinar que se trata de un gasto indispensable para la consecución del fin que persigue el contribuyente mediante la actividad que realiza. Sin embargo, ambos criterios son discrepantes en el sentido de que aquél sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, determinaba que la descripción pormenorizada del servicio prestado o el producto cuyo gasto pretende acreditar el contribuyente debe contenerse en el mismo comprobante fiscal y no en documento diverso, pues uno de los principales objetivos que

cumple es el de probar la existencia de actos que tengan consecuencias de carácter tributario, mientras que cualquier documento que no cumpla con las características del comprobante fiscal carece de valor probatorio para tales efectos. Por su parte, el Segundo Tribunal en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, sostiene un criterio en el sentido de que sí es posible que los detalles de la descripción del producto o servicio cuyo gasto sea necesario para la actividad del contribuyente, se haga contener en documento diverso al propio comprobante fiscal, pues esto debe ser así para ajustarse a la diversidad y complejidad que caracteriza la actividad que realiza el contribuyente.

Ahora bien, tal como lo determinó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la ejecutoria correspondiente, sí existe discrepancia de criterios entre los sustentados por ambos tribunales colegiados; situación que, al menos de momento, violenta la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 14 de la Constitución, pues se deja en estado de indefensión al contribuyente en un momento dado acuda a la autoridad jurisdiccional pretendiendo hacer valer un derecho que consideró violentado por la autoridad fiscal, quedando a merced del arbitrio de la autoridad judicial al no haber unificación de criterios al respecto.

Aunado lo anterior, se determinó que sí existía una contradicción de tesis conforme a los siguientes requisitos:

“a) 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.

b) 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.

c) 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.”

Así pues, la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que este último criterio debería prevalecer como Jurisprudencia.

Al respecto considero que el criterio que adquirió carácter de Jurisprudencia es el idóneo para proteger las garantías de legalidad y seguridad jurídica del contribuyente.

En primer lugar, la contribución al fisco se encuentra regulada como una obligación en la Constitución, al establecer la fracción IV del artículo 31 como obligación de los ciudadanos:

“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Por lo tanto, el Estado, a través de la Ley, debe contemplar los medios para verificar la observancia de tal obligación. Dichos medios se manifiestan a través de las facultades de comprobación que le son otorgados a la autoridad fiscal en lo

dispuesto en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado

registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.”

Ahora bien, siendo que las facultades mencionadas implican una injerencia en la esfera jurídica del particular, estas deben estar ajustadas a los parámetros del principio de Seguridad Jurídica contenido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece a la letra lo siguiente:

“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...”

De dicho precepto podemos advertir dos requisitos indispensables: Que el requerimiento sea realizado por escrito y que quien emita dicho requerimiento sea una autoridad competente. Ahora bien, para poder determinar de qué forma la autoridad es competente, es necesario precisar los tipos y grados de competencia que la doctrina reconoce, siendo estos los siguientes:

- **“Ámbito temporal (competencia temporal).** Consiste en que la autoridad cuente con facultades dentro de un espacio de tiempo determinado y que tal facultad se encuentre vigente en el momento de actuación por parte de la autoridad fiscal. Como puede ser la competencia temporal de los visitadores o personal adscrito a las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, por lo que refiere a la vigencia de sus nombramientos.
- **Ámbito territorial (competencia territorial).** Consiste en que la autoridad fiscal se encuentre facultada a través de alguna disposición legal para actuar en un espacio territorial determinado. Como puede ser, que la autoridad verifique a un contribuyente que se encuentre dentro de su ámbito de adscripción territorial.

- **Ámbito material (competencia material).** Consiste en que la autoridad fiscal se encuentre facultada a realizar una actuación específica y que tal actuación corresponda específicamente a la materia para la cual está facultada. Como ocurre con las diversas unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, pues cada una de las áreas está facultada para actuar sobre una materia determinada, existiendo divisiones tales como las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, Recaudación, Jurídica, Servicios al Contribuyente, etc.; pues cada administración cuenta con facultades materiales distintas que sólo pueden realizarse y verificarse en una unidad específica.
- **Competencia por razón de grado.** Consiste en aquella facultad de las autoridades fiscales para actuar de acuerdo al grado y cargo del personal que se encuentra adscrito a alguna unidad administrativa en específico; pues de acuerdo al puesto de cada servidor público de una unidad administrativa específica, será el tipo de facultades que pueden realizar. Como puede ser la firma de una orden de visita domiciliaria por un subadministrador en sustitución del Administrador.”¹²

Por lo tanto, conforme a lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, donde se establece como obligación del contribuyente al exhibir los comprobantes fiscales la de realizar una descripción detallada del servicio o producto de que se trate, la autoridad fiscal está facultada para valerse de los medios de prueba necesarios para verificar si los gastos que pretende acreditar el contribuyente son gastos indispensables para el desarrollo de su actividad económica y no se encuentra limitado a lo que se expresa en el mismo documento fiscal. De esta manera, aunque dicho requerimiento implique una medida invasiva para la esfera jurídica del contribuyente, no considero que sea lesiva de la garantía de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, pues esta medida resulta favorable para los intereses del contribuyente.

Sin embargo, es importante hacer notar que pudiera representar una mayor carga administrativa, al establecer la obligación de contar con documentación adicional que demuestre o soporte la efectiva adquisición de los bienes o servicios consignados en el comprobante fiscal de que se trate.

Ahora bien, ya que sabemos cuál es el criterio que al haber sido elevado al grado de Jurisprudencia deberá tener aplicación como si de Ley se tratara en futuras controversias similares, inevitablemente llegamos a preguntarnos qué sucederá con el quejoso que promovió los procesos que dieron lugar a la tesis de jurisprudencia sostenida por el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, la cual no prevaleció. ¿Le serán restituidos sus derechos ahora que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto de manera favorable a lo que en su momento eran sus intereses jurídicos?

Al respecto el tercer párrafo del artículo 226 de la Ley de Amparo Vigente establece lo siguiente:

¹² C.P.C. Mario Rizo Rivas / Lic. Valeria Ascencio; Facultades de comprobación de la autoridad fiscal; Instituto Mexicano de Contadores Públicos de Baja California; Oct 7, 2015; <http://www.contadoresbc.org/revistas/noviembre-diciembre-2012/facultades-de-comprobaci%C3%B3n-de-la-autoridad-fiscal>

“La resolución que decida la contradicción de tesis no afectará las situaciones jurídicas concretas de los juicios en los cuales se hayan dictado las sentencias que sustentaron las tesis contradictorias.”

El precepto mencionado, en lo personal, me parece que viola la garantía contenida en los artículos 4 y 13 de la Constitución, consistente en la igualdad ante la Ley, la cual debe ser entendida como “la igualdad en la aplicación de la ley, de manera que ante los supuestos de hecho iguales, la respuesta de la administración o del juez ha de ser la misma, sin que existan razones materiales que valgan para tratar de justificar una eventual desigualdad”.¹³

Situación que considero no acontece en el asunto que analizamos, lo cual también podría estar violando el principio de seguridad jurídica y por ende el principio de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos. Pues en primer lugar, al existir diversidad de criterios, el justiciable no tiene certeza de en qué sentido va a resolver la autoridad ante la que promueva un procedimiento de control de Constitucionalidad, y en segundo lugar, hasta cierto punto no se cumple la finalidad que persigue la determinación de Jurisprudencia por Contradicción de tesis, que es la de unificar criterios para garantizar el principio de Seguridad Jurídica, pues si bien es cierto que una vez fijada la jurisprudencia al resolver lo relativo a dos tesis contendientes, se puede garantizar al contribuyente la certeza sobre en qué sentido va a resolver la autoridad, también se dejará a uno de los justiciables sin acceso a la justicia, no obstante que el Máximo Tribunal, por medio de la Jurisprudencia, haya emitido un criterio que le hubiera resultado favorable a los intereses que perseguía a través del proceso que promovió. Por otra parte, en contraposición al argumento comentado, este precepto se dispone de esa manera con el afán de proteger el principio de la cosa juzgada de las resoluciones judiciales.

Lo anterior, es incluso soportado por la tesis de rubro **“IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).”** la cual señala que siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados constitucionalmente, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. Lo anterior, pues la intención constitucional es extender las garantías implícitas en el principio de igualdad al ámbito de las acciones legislativas que tienen un impacto significativo en la libertad y la dignidad de las personas, así como al de aquellas que se articulan en torno al uso de una serie de criterios clasificatorios mencionados en el referido tercer párrafo, sin que ello implique que al legislador le esté vedado absolutamente el uso de dichas categorías en el desarrollo de su labor normativa, sino que debe ser especialmente cuidadoso al hacerlo.

¹³ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel; “La Jurisprudencia por resolución de contradicciones de tesis en la nueva Ley de Amparo. Críticas para su eliminación; <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4337/31.pdf>

Materialidad de las operaciones

Una vez habiendo expuesto lo referente a los mecanismos de control y protección del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y teniendo una noción de cómo fue que a través de estos mecanismos se logró (en apariencia) proteger al contribuyente al establecer que la autoridad fiscal, por medio de las facultades de comprobación que la Ley le otorga, puede valerse de documentos diversos del propio comprobante fiscal, es necesario también analizar “la otra cara de la moneda” por decirlo de algún modo y esta es la materialidad de las operaciones.

La materialidad de las operaciones se refiere a la entrega de la información o documentación que sustente las operaciones celebradas, ya sea con algún cliente o proveedor. Esta información puede sustentarse con archivos fotográficos, contratos, cotizaciones y toda la información que ampare el hecho de que efectivamente se entregó el bien o se realizó el servicio.

Cabe destacar que este principio de materialidad de las operaciones no se encuentra fundamentado en ningún marco jurídico, tampoco existe una definición clara en la doctrina, es más bien una cuestión de carácter práctico que se encuentra estrechamente relacionado con las facultades de comprobación que la Ley otorga a la autoridad fiscal. Haciendo uso de esta facultad, la autoridad hacendaria puede requerir al contribuyente cierta información, como lo son libros de contabilidad, contratos celebrados, bitácoras y en general toda aquella documentación que le pueda servir durante las revisiones para allegarse a la convicción necesaria que lo lleve a tomar la determinación que corresponda con respecto al contribuyente.

El término como tal, si bien es cierto que ha venido teniendo una aplicación práctica de ciertos años hasta el día de hoy, lo cierto es que desde el punto de vista formal, no se contempla en ninguna regulación, por lo tanto no existe ninguna disposición legal expresa que faculte a los visitadores del Servicio de Administración Tributaria para vigilar la “materialidad de las operaciones”.

Dispone el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son

ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones. Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1'414,110.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.

IV. Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.

VI. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

VII. (Se deroga).

VIII. Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya

transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.”

Es entonces que podemos entender que, conforme al precepto citado el Servicio de Administración Tributaria tiene la facultad de cuestionar la materialidad de las operaciones celebradas con terceros para determinar si, en efecto, se celebraron. Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa sentó el siguiente precedente **“IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS.”** a través del cual estableció que el cumplimiento de los requisitos aplicables a los comprobantes fiscales no implica que proceda automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretenda. Por añadidura, la autoridad puede válidamente cuestionar la materialidad de una operación, porque esa es precisamente la finalidad de las compulsas. Se arriba a esa conclusión, porque buscan verificar (cruzar información) si las operaciones que un contribuyente manifestó realizar con un tercero efectivamente se realizaron, a través de la fiscalización de este. De ahí que se explique por qué, en términos de la fracción VI del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, deben darse a conocer los resultados de las compulsas al contribuyente visitado, es decir, para que aporte elementos para demostrar la materialidad de las operaciones negadas por los terceros que le expidieron los comprobantes fiscales.

Ahora bien, es pertinente a este punto cuestionarnos respecto de qué repercusiones tendrá la determinación de la tesis elevada a jurisprudencia, objeto de estudio del presente trabajo, en todo lo referente al principio de la materialidad de las operaciones.

Por un lado, nos encontramos con la obligación legal que tiene el contribuyente de acreditar la existencia de aquellos gastos que son indispensables para el cumplimiento de los fines de la actividad económica que realiza, a través de los comprobantes fiscales que, conforme a lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, cumplen una función de carácter probatorio, por lo que deben de contener una descripción pormenorizada de los servicios o productos que el contribuyente está adquiriendo, los cuales serán analizados por la autoridad fiscal y ésta determinar si se acredita o no que los gastos son indispensables para otorgar la deducción correspondiente.

Ante esto, el contribuyente se ha encontrado con un grave obstáculo al tratar de definir pormenorizadamente el servicio o producto de que se trate en el mismo comprobante fiscal, situación que resulta muy complicada debido a la gran variabilidad de productos y servicios que el sistema del Servicio de Administración Tributaria reconoce, los cuales suman más de 52,000.

Es entonces que el contribuyente se ha visto en la necesidad de valerse de documentos diversos a los propios comprobantes fiscales para robustecer los medios de convicción que acrediten la relación fáctico-jurídica que dio lugar al gasto indispensable para la actividad que este realiza. El criterio sustentado por los Tribunales Colegiados de Circuito, al que le fue dada categoría de

Jurisprudencia por la Suprema Corte de Justicia, viene a crear la posibilidad para que el contribuyente tenga más elementos que le sirvan de apoyo al momento de acreditar los gastos indispensables para la realización de la actividad económica a la que se dedique.

No obstante lo anterior, al asentar esta determinación, la Suprema Corte ha también ampliado las facultades de comprobación a favor de las autoridades fiscales, lo que implica que se les están dando atribuciones para realizar actos que pueden llegar a ser aún más invasivos de la esfera jurídica del contribuyente; pues a través de esta resolución se está formalizando este acto de autoridad que en un momento dado pudiera ser lesivo de la garantía de Seguridad Jurídica contenida en lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución.

Fondo sobre forma

En la actualidad a partir de una interpretación conforme y pro personae 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.

Al respecto, es importante recordar que el artículo 17 de la Constitución Federal, recientemente reformado, reconoce el derecho que tiene toda persona “a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial”.

En relación con lo anterior, el artículo 2.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que ha sido suscrito por el Estado Mexicano, se reconoce el derecho de toda persona cuyos derechos o libertades hayan sido violados a “interponer un recurso efectivo”.

Asimismo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en la que México es parte, se reconoce en el artículo 25.1 el derecho de toda persona “a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que le ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales”.

No obstante lo anterior, en el Estado Mexicano existe una percepción generalizada de que el derecho a un recurso efectivo no se actualiza de manera expedita, en virtud de que rige una cultura procesalista en la que en el desahogo de una parte importante de asuntos se atiende a cuestiones formales, lo que tiene como consecuencia que no se resuelva la controversia efectivamente planteada, tal y como ha sido señalado en las mesas de trabajo del proyecto “Diálogos por la Justicia Cotidiana” que fue llevada a cabo en noviembre de 2015 por parte del Gobierno de la República, en conjunto con el Centro de Investigación y Docencia Económicas y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México¹⁴.

¹⁴ Documento “Diálogos por la Justicia Cotidiana, Diagnósticos Conjuntos y Soluciones” Consultable en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/79028/Di_logos_Justicia_Cotidian_a.pdf.”

Al respecto, en las referidas mesas de trabajo se identificaron dos obstáculos de acceso a la justicia, a saber: i) excesivas formalidades previstas en la legislación y ii) la inadecuada interpretación y aplicación de las normas por los operadores del sistema de justicia.

En ese sentido, se indicó que el aspecto normativo de este problema requería de una revisión profunda del orden jurídico en todos los niveles para identificar y ajustar aquellas disposiciones contenidas en las leyes generales, federales y de las entidades federativas que *per se* impidan el acceso a la justicia o que fomenten que se atiendan aspectos formales o de proceso en detrimento de la resolución de la controversia.

De igual forma, en dichos diálogos se señaló que en relación al aspecto interpretativo y de aplicación de la norma, se encontró que en la impartición de justicia en todos los niveles y materias no se valora si en la situación particular cabe una ponderación que permita favorecer la aplicación del derecho sustantivo por encima del derecho adjetivo para resolver la controversia.

Cabe señalar que las conclusiones referidas son consistentes con lo establecido por la Primera Sala la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 1080/2014¹⁵, en el sentido de que la obligación del Estado de desarrollar la posibilidad del recurso judicial es dual, por un lado, la ley no debe imponer límites, salvo las formalidades esenciales para su trámite y resolución y, por otro lado, los órganos que imparten justicia deben asumir una actitud de facilitadores para ese fin.

Incluso, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al momento de emitir la tesis 1a. CCXCI/2014 (10a.) que lleva por rubro **“TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. LOS ÓRGANOS ENCARGADOS DE ADMINISTRAR JUSTICIA, AL INTERPRETAR LOS REQUISITOS Y LAS FORMALIDADES ESTABLECIDOS EN LA LEY PARA LA ADMISIBILIDAD Y PROCEDENCIA DE LOS JUICIOS, DEBEN TENER PRESENTE LA RATIO DE LA NORMA PARA EVITAR FORMALISMOS QUE IMPIDAN UN ENJUICIAMIENTO DE FONDO DEL ASUNTO.”**, ha señalado que los tribunales deben resolver los conflictos que se les planteen evitando formalismos o interpretaciones no razonables que impidan o dificulten el enjuiciamiento de fondo, por lo que los juzgadores al interpretar los requisitos y formalidades procesales que prevén las leyes, deben tener presente la *ratio* de la norma y los principios *pro homine* e *in dubio pro actione* para evitar que aquéllos impidan un enjuiciamiento de fondo.

Tomando en consideración lo anterior, tal como se advierte de la Exposición de Motivos que justificó la reforma, el 15 de septiembre de 2017, se reformaron los

¹⁵ “(...)

38. Por consiguiente, la ley aplicable no deberá imponer límites a ese derecho, aunque sí la previsión de requisitos y formalidades esenciales para el desarrollo del proceso, por lo que los órganos encargados de administrar justicia deben asumir una actitud de facilitadores del acceso a la jurisdicción.

(...)”

artículos 16 y 17 Constitucionales, a través de la cual se incluyó en el primer párrafo del artículo 17¹⁶ antes referido, la obligación de las autoridades del Estado Mexicano de privilegiar la solución de conflictos sobre los formalismos procedimentales, siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos fundamentales en los juicios.

En ese sentido, la reforma busca cambiar el actual modelo de administración de justicia, obligando a todas las autoridades a estudiar los conflictos que le son planteados, no sólo desde una práctica procesal, sino con la finalidad de resolver los problemas efectivamente planteados, respondiendo a la imperiosa necesidad de resolver el fondo de los asuntos, privilegiando la impartición de justicia de forma pronto y expedita.

Cabe señalar que respecto a la materia tributaria que nos ocupa, nuestros Tribunales Federales se han pronunciado a través de las tesis que llevan por rubro **“INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS. DEBE ATENDERSE INCLUSO A LA NATURALEZA ECONÓMICA DE LOS FENÓMENOS CONTEMPLADOS POR AQUÉLLAS, MÁS ALLÁ DE EXPRESIONES LITERALES O ENUNCIADOS FORMALES, NO SÓLO AL ESTABLECER CUÁLES SON LOS SUPUESTOS GRAVADOS, SINO TAMBIÉN AL FIJAR LÍMITES EXCEPCIONALES AL HECHO IMPONIBLE.”** y **“NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS.”** en el sentido de que la sustancia o realidad gravada deben prevalecer sobre las expresiones literales o enunciados formales, atendiendo a la verdadera naturaleza económica de los fenómenos contemplados por las normas tributarias a fin de que exista un equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado.

En el mismo sentido, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente aprobó el criterio sustantivo 11/2017/CTN/CS-SASEN, a través del cual reconoce que ha emitido diversos criterios en los que reflexiona sobre la forma en que debe operar el “fondo sobre la forma” y “la verdad real” en los conflictos de naturaleza tributaria, conforme a lo siguiente:

- Fondo sobre la forma: Señala que se considera en esencia que las consecuencias derivadas de la omisión o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales o de procedimiento, pueden ser derrotables cuando la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado resulta desproporcionada.
- La verdad legal: Se pronuncia por la relevancia de que en una controversia prevalezca la verdad real, más allá de la jurídica,

¹⁶ **“Artículo 17. (...)**

Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.

especialmente cuando se constate que en el caso concreto no se produjo la hipótesis de causación de la contribución en disputa.

Del análisis a los conceptos mencionados, es posible apreciar que existe una tendencia actual en la que debe prevalecer el fondo o la verdad legal sobre cuestiones jurídicas o formales, en aquellos casos en los que la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado sea desproporcionada o no se produce la hipótesis de causación de la contribución en disputa.

Así, más allá de si los comprobantes fiscales deben contar con una descripción general o detallada sobre el bien o el servicio recibido, lo cierto es que el contribuyente deberá cerciorarse sobre el fondo de la operación de que se trate y si la misma cuenta con los elementos necesarios y suficientes para soportar su deducibilidad y acreditamiento.

Conclusión

Ante los argumentos expuestos en el presente trabajo, considero que el contribuyente, al momento de cumplir su obligación Constitucional de contribuir a los gastos públicos, se encuentra ante un panorama en el que existen tres esferas, por decirlo de algún modo, que ni las autoridades administrativas ni las jurisdiccionales han logrado unificar, y son las siguientes:

- La jurídica.
- La fiscal.
- La material o contable.

La primera de ellas, en materia de acreditación de gastos, consistente en una de las fuentes de las obligaciones, que es el Contrato. Pues, al ser éste el origen de la existencia misma de la prestación del servicio o la enajenación del producto que implica un gasto, resulta indispensable como medio de prueba que acredite la relación causal y jurídica que da paso al gasto deducible. Sin embargo, hasta hace relativamente poco tiempo, antes de que se sostuviera la tesis de jurisprudencia objeto del presente trabajo, era común que las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, desestimara que los actos jurídicos llevados entre contribuyentes con particulares, tuvieran valor o alcance legal alguno en materia fiscal, que los llegara a obligar a respetar dichos tratados.

La segunda de ellas, refiriéndose al comprobante fiscal como medio probatorio con eficacia plena para acreditar situaciones gravables, en este caso los gastos indispensables propensos a deducción de impuestos. Así también debemos tomar en cuenta que su idoneidad como medio de prueba varía según qué se pretenda acreditar y para qué efectos. Sirve como apoyo al respecto el criterio sustentado por los Tribunales Colegiados a través de la tesis **“FACTURAS. SU VALOR PROBATORIO DEPENDE DE LOS HECHOS QUE SE QUIEREN ACREDITAR, DEL SUJETO CONTRA QUIEN SE PRESENTEN Y DE LAS CIRCUNSTANCIAS CONCURRENTES.”**

Y la tercera que se hace consistir en todos las actuaciones, por así decirlo, que constan en los libros contables, recibos de pago y demás documentos que dejan constancia de la existencia de las circunstancias que dan paso a la imposición de un tributo.

Ante esto, el contribuyente se encuentra con el dilema sobre con qué medios de convicción cuenta para acreditar que los gastos que realiza son indispensables para la actividad que realiza.

También cabe mencionar que las disposiciones que regulan lo relativo a las contribuciones al fisco resultan ser sumamente complicadas, situación que hace difícil su cabal cumplimiento, de tal forma que en un momento determinado el contribuyente corre el riesgo de encontrarse en una situación de simulación de actos, al momento de querer deducir gastos.

Es un hecho que cada vez con mayor frecuencia, las autoridades fiscales realizan mayor cantidad de actos de molestia, invadiendo cada vez más la esfera jurídica del gobernado, en un afán meramente recaudatorio, fiscalizando absolutamente todos los movimientos monetarios de los contribuyentes, ejerciendo en exceso facultades que la Constitución les otorga y actuando haciendo uso de su arbitrio en vez de la discrecionalidad.

Por otra parte, los medios de defensa que la Constitución y las Leyes reglamentarias, así como los criterios jurisdiccionales proveen, se han ido ajustando con la finalidad de formalizar y robustecer las cada vez mayores atribuciones que al respecto tiene el fisco.

El problema es que son cada vez mayores y más complejos los requisitos que debe cumplir el contribuyente para estar en posibilidad de cumplir con su aportación al gasto público y eso es lo que desencadena problemas que pueden traducirse en procedimientos legales que resulten lesivos de los derechos del gobernado.

Conforme a la Ley de Ingresos de la Federación para 2019, se espera que los ingresos presupuestarios sean de 5.84 billones de pesos, de los cuales más de tres billones entrarán como ingresos tributarios; ante esto nos podemos dar una idea de cuáles son los métodos que las autoridades fiscales utilizarán para garantizar ese ingreso.

Finalmente y a pesar de los actos de molestia implícitos en los actos de fiscalización, es importante para nosotros comprender que es una obligación de las autoridades fiscales la de asegurarse que los gobernados cumplan con la obligación constitucional de la aportación al gasto público, pues mientras más eficientemente se cumpla este deber, el Estado contará con más recurso para realizar sus actividades respectivas, situación que debería verse reflejado a favor de los contribuyentes, traducido en una mejor calidad de vida, servicios públicos, oportunidades, entre otros conceptos.

Bibliografía

Alvarado Esquivel, M. D. (2017). *La Jurisprudencia por resolución de contradicciones de tesis en la nueva Ley de Amparo. Críticas para su eliminación*. Obtenido de Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4337/31.pdf>

Álvarez, D. H. (Junio de 2007). *CONTRADICCIÓN DE TESIS JURISPRUDENCIALES (CONTRADICCIÓN DE TESIS 2/2006-PL)*. Obtenido de Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5800/7653>

Espinoza Barragan, M. B. (1999). *Juicio de Amparo*. México DF: Editorial Oxford.
Rizo Rivas, M., & Ascencio, V. (7 de Octubre de 2015). *Facultades de comprobación de la autoridad fiscal*. Obtenido de Instituto Mexicano de Contadores Públicos: <http://www.contadoresbc.org/revistas/noviembre-diciembre-2012/facultades-de-comprobaci%C3%B3n-de-la-autoridad-fiscal>

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española

Legislación.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Última reforma publicada DOF 27-08-2018.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Última reforma publicada DOF 25-06-2018.

LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2013. Última reforma publicada DOF 15-06-2018

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. Última reforma publicada DOF 30-11-2016.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013. Última reforma publicada DOF 30-11-2016.

LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2016.

Tesis y Jurisprudencia

1. COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.

Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS. El cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no constituye una exigencia para efectuar la deducción o acreditamiento, sino un requisito que debe satisfacer el comprobante per se para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se efectúe la deducción o acreditamiento respectivo. Por tanto, el cumplimiento de los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales sirve para que éstos, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios señalados. De distinta forma, una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales, éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado. Precisamente por ello, la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los cuales sirven, se sintetiza en que aquéllos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener. Es cierto que existe una estrecha relación entre

los comprobantes fiscales que cumplen los requisitos fiscales y el derecho a la deducción o al acreditamiento que se pretenda efectuar; sin embargo, ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias al respecto, principalmente, de medio a fin.

Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época, Libro XXI, Junio de 2013 Página: 601 Tesis: 1a. CXCVII/2013 (10a.) Tesis Aislada, Registro 2003829.

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

alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado, finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista en los preceptos citados. Lo anterior, a efecto de demostrar que los gastos que amparan son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

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

RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO ‘ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES’ A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).

El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser "estrictamente indispensables" para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplimenten en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse, de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen."

AMPARO DIRECTO: 475/2015-II.

JUICIO DE NULIDAD: 1881/15-06-02-1.

MAGISTRADO: LIC. JOSÉ ELÍAS GALLEGOS BENÍTEZ.

SECRETARIO: LIC. MARIO ENRIQUE GUERRA GARZA.

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

Los comprobantes fiscales son los medios a través de los cuales los contribuyentes demuestran el tipo de actos o actividades que realizan y se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos, para efectos tributarios. Así, dadas las consecuencias fiscales que producen, no cualquier documento es susceptible de considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y en las leyes especiales en la materia, específicamente, los que deban considerarse de ese modo, en atención al diseño normativo de cada contribución. Así, la fracción V de ese precepto prevé como uno de los requisitos

de los comprobantes, la "descripción del servicio" que amparen. Esa expresión, de acuerdo con el significado que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española atribuye al término "describir", se refiere a representar o delinear el servicio que se presta, de modo que se dé una idea general y clara de la operación realizada. De lo anterior se obtiene que el comprobante fiscal cumplirá con la función para la que fue creado, es decir, como un elemento de prueba, cuando contenga los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió, a favor de quién y por qué concepto, pues la expresión mencionada alude a los datos suficientes que informen claramente el servicio concreto que se prestó al beneficiario, ya que ello permite conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen, entre otras disposiciones, los artículos 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y 5o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin que pueda considerarse que la fracción V indicada se refiera a pormenorizar el motivo del servicio, es decir, a detallar en qué consiste, considerando sus características esenciales.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO. Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 12/2015. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 19 de marzo de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretario: Pedro Hermida Pérez.

Amparo directo 249/2015. Compañía Manufacturera Asturias, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretario: Edgar Martín Gasca De la Peña.

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

CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES. De los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 197 y 197-A de la Ley de Amparo, se advierte que la existencia de la contradicción de criterios está condicionada a que las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o los Tribunales Colegiados de Circuito en las sentencias que pronuncien sostengan "tesis contradictorias", entendiéndose por "tesis" el criterio adoptado por el juzgador a través de argumentaciones lógico-jurídicas para justificar su decisión en una controversia, lo que determina que la contradicción de tesis se actualiza cuando dos o más órganos jurisdiccionales terminales adoptan criterios jurídicos discrepantes sobre un mismo punto de derecho, independientemente de que las cuestiones fácticas que lo rodean no sean exactamente iguales, pues la práctica judicial demuestra la dificultad de que existan dos o más asuntos idénticos, tanto en los problemas de derecho como en los de hecho, de ahí que considerar que la contradicción se actualiza únicamente cuando los asuntos son exactamente

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

FACULTADES DISCRECIONALES Y ARBITRIO. DISTINCION. En nuestro sistema legal, en principio, no existe la facultad discrecional absoluta, que permite a las autoridades actuar o tomar decisiones sin tener que dar ninguna explicación de sus actos, pues la jurisprudencia de la Suprema Corte ha establecido que el uso de las facultades discrecionales deberá ser razonado adecuadamente, y que ese uso puede ser revisado por los tribunales, en cuanto a que los razonamientos que lo apoyan deben invocar correctamente las circunstancias del caso, apreciar debidamente los hechos pertinentes y no violar las reglas de la lógica. Sin embargo, no se deben confundir las facultades discrecionales con el uso del arbitrio que la ley concede a las autoridades en determinadas condiciones. Cuando la Ley Federal del Trabajo, o cualquiera otra ley, señala ciertas penas para determinadas infracciones, y al señalar esas penas el legislador da un límite inferior y un límite superior, la autoridad que deba aplicar la pena tendrá que usar de su arbitrio para hacerlo y tendrá que razonar adecuadamente ese arbitrio, respetando los hechos pertinentes, los lineamientos legales y las reglas de la lógica. Pero dada la infracción, la autoridad estará legalmente obligada a imponer la pena, y dadas las circunstancias atenuantes o agravantes del hecho, que deberá apreciar adecuadamente, tendrá que moverse dentro de los límites mínimo y máximo de la pena aplicable. En cambio, se trata de facultades discrecionales

cuando la norma legal prevé una hipótesis de hecho, a la que la autoridad puede aplicar o no, la consecuencia legal prevista en la propia norma. Es decir, no basta que se satisfaga la hipótesis, para que legalmente se deba aplicar la consecuencia, sino que ésta queda a la discreción de la autoridad, aunque deba razonar adecuadamente su decisión. Si la norma que señala una infracción permitiese a la autoridad sancionarla o no, según su opinión, se estaría frente a facultades discrecionales. Pero si a la infracción debe seguir la sanción, la autoridad está ligada por la norma. Y el que deba adecuar la sanción a las peculiaridades del caso, es decir, a la existencia de atenuantes o de agravantes, o a la ausencia de ambas o al beneficio económico que por la infracción obtenga el patrón (artículo 674 de la Ley Federal del Trabajo), es uso de un arbitrio, pero no de una facultad discrecional. Por ejemplo, el Juez penal, al individualizar la pena, hace uso de su arbitrio, y el Ejecutivo, al conceder el indulto por gracia, hace uso de una facultad discrecional. En consecuencia, este tribunal estima que debe adoptarse este criterio, modificando el que en ocasiones anteriores sostuvo, en que no hizo distingo entre discreción y arbitrio.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo DA-333/70. Ramón García Manzano. 30 de marzo de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco. 256968. Tribunales Colegiados de Circuito. Séptima Época. Semanario Judicial de la Federación. Volumen 27, Sexta Parte, Pág. 35.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD. CARACTERÍSTICAS DE SU DOBLE FUNCIONALIDAD TRATÁNDOSE DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y SU RELACIÓN CON EL DIVERSO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD Y EL CONTROL JURISDICCIONAL. Del artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierten los requisitos de mandamiento escrito, autoridad competente y fundamentación y motivación, como garantías instrumentales que, a su vez, revelan la adopción en el régimen jurídico nacional del principio de legalidad, como una garantía del derecho humano a la seguridad jurídica, acorde al cual las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo que expresamente les facultan las leyes, en el entendido de que éstas, a su vez, constituyen la manifestación de la voluntad general. Bajo esa premisa, el principio mencionado tiene una doble funcionalidad, particularmente tratándose del acto administrativo, pues, por un lado, impone un régimen de facultades expresas en el que todo acto de autoridad que no represente el ejercicio de una facultad expresamente conferida en la ley a quien lo emite, se considerará arbitrario y, por ello, contrario al derecho a la seguridad jurídica, lo que legitima a las personas para cuestionar la validez de un acto desajustado a las leyes, pero, por otro, bajo la adopción del mismo principio como base de todo el ordenamiento, se genera la presunción de que toda actuación de la autoridad deriva del ejercicio de una facultad que la ley le confiere, en tanto no se demuestre lo contrario, presunción de legalidad ampliamente reconocida tanto en la doctrina como en la legislación nacional. Así, el principio de legalidad, apreciado en su mayor amplitud, da cabida al diverso de interdicción de la arbitrariedad, pero también conlleva que éste opere a través de un control jurisdiccional, lo que da como resultado que no basta que el gobernado considere que determinado acto carece de fundamentación y

motivación para que lo estime no obligatorio ni vinculante o lo señale como fuente de un derecho incontrovertible a una sentencia que lo anule, sino que, en todo caso, está a su cargo recurrir a los órganos de control a hacer valer la asumida ausencia o insuficiencia de fundamento legal y motivación dentro de dicho procedimiento y, a su vez, corresponderá a la autoridad demostrar que el acto cuestionado encuentra sustento en una facultad prevista por la norma, so pena de que sea declarado contrario al derecho a la seguridad jurídica, lo que revela que los procedimientos de control jurisdiccional, constituyen la última garantía de verificación del respeto al derecho a la seguridad jurídica, cuyas reglas deben ser conducentes y congruentes con ese propósito.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO. Queja 147/2013. Andrés Caro de la Fuente. 22 de noviembre de 2013. Mayoría de votos. Disidente: Hugo Alejandro Bermúdez Manrique. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretario: Eucario Adame Pérez.

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia,

independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

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.

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. 2002649. 1a./J. 139/2012 (10a.). Primera Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVI, enero de 2013, Pág. 437.

JUICIO DE NULIDAD Y TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. SUS CARACTERÍSTICAS. En el juicio de nulidad, a diferencia de los recursos administrativos, que se asemejan al recurso de apelación en materia civil, no se abre una segunda instancia, sino un nuevo juicio. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un tribunal autónomo e independiente, no un superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto impugnado. Por tanto, si en el juicio de nulidad, no hay renovación de la instancia, el tribunal no debe analizar todos los aspectos que pudieron ser objeto de examen por parte de la autoridad administrativa, es decir, no puede hacer todo aquello que puede realizar la autoridad administrativa, puesto que si bien dicho tribunal en algunos casos actúa con el modelo de plena jurisdicción, ésta solamente se asume para tutelar un derecho subjetivo del gobernado, decidiendo sobre su reparación y condenando a la administración a su restablecimiento; pero no para ordenar a la autoridad administrativa la forma en que debe proceder en el ejercicio de sus funciones que le son propias. Así por ejemplo, cuando una Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declara la nulidad de una resolución que negó la devolución de impuestos, en términos del artículo 238, fracción IV, en relación con el 239, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no debe ser para efectos de que la autoridad administrativa analice otros aspectos que pudieran dar lugar a la negativa de devolución de impuestos, puesto que ello implicaría conducirse como superior de la autoridad administrativa, en una segunda instancia, no obstante que, como se dijo, dicho tribunal es autónomo y no superior de las autoridades administrativas, a más de que el juicio de nulidad es precisamente un nuevo juicio y no un recurso.”

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 282/2004. Óscar J. Adame Garza. 9 de marzo de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretaria: Rebeca del Carmen Gómez Garza.

176964. IV.2o.A.147 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Octubre de 2005, Pág. 2402.

PRUEBA CONFESIONAL POR POSICIONES. LA PROHIBICIÓN DE SU ADMISIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 119, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY RELATIVA, RESULTA ACORDE CON EL TEXTO CONSTITUCIONAL. Las razones que el legislador federal tuvo para limitar la admisión de la prueba confesional por posiciones, entendida como la confesión expresa o confesión judicial provocada, consisten en la observancia de los principios de igualdad procesal entre las partes en el ofrecimiento de pruebas, idoneidad del instrumento probatorio y excepcionalidad en la procedencia del juicio de amparo. De esta manera, si la autoridad responsable fuese la absolvente, la prueba de posiciones no podría practicarse, ya que un hecho sobre el cual versara la confesión, es susceptible de ser realizado por diferentes órganos del Estado sin ser, por ende, exclusivamente propio del confesante y, en segundo término, debe atenderse a la imposibilidad de que cualquier autoridad recuerde con precisión y exactitud todas y cada una de las circunstancias en que se haya efectuado el acto reclamado, dada la multitud de casos y actos que conoce y emite en el ámbito de sus atribuciones constitucionales y legales, conclusión que debe hacerse extensiva en favor de los gobernados, quejoso o tercero interesado, con apoyo en el principio de igualdad de oportunidades. Además cabe precisar que lo que pretende dilucidarse con el ofrecimiento de la absolución de posiciones, consta generalmente en documentos públicos, los cuales de conformidad con la ley, tienen eficacia plena. En este sentido la prohibición de admitir la confesional por posiciones en el juicio de amparo, encuentra justificación constitucional y legal en la medida en que con ello se evita que las partes estén en aptitud de interrogarse entre sí, afectando con ello la igualdad entre las partes, excepcionalidad y equidad procesal, en la tramitación del juicio de amparo, cuyo material probatorio se constriñe a aquellas pruebas que obran ante la autoridad señalada como responsable, considerando que no se tomarán en cuenta aquellos elementos de convicción que no hubiesen sido rendidos previamente ante dicha autoridad, sino cuando excepcionalmente no hubiesen tenido oportunidad de hacerlo.

Queja 160/2014. Operadora de Estacionamientos Bicentenario, S.A. de C.V. 11 de febrero de 2015. Cuatro votos de los Ministros Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jannu Lizárraga Delgado.

IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS). La igualdad es un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros el Juez debe ser más exigente a la hora de determinar si aquél ha respetado las exigencias del principio de igualdad. El artículo 1o. de la Constitución Federal establece varios casos en los que procede dicho escrutinio estricto. Así, su primer párrafo proclama que todo individuo debe gozar de las garantías que ella otorga, las cuales no pueden restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las

condiciones que la misma establece, lo que evidencia la voluntad constitucional de asegurar en los más amplios términos el goce de los derechos fundamentales, y de que las limitaciones a ellos sean concebidas restrictivamente, de conformidad con el carácter excepcional que la Constitución les atribuye. Por ello, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados constitucionalmente, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. Por su parte, el párrafo tercero del citado precepto constitucional muestra la voluntad de extender la garantía de igualdad a ámbitos que trascienden el campo delimitado por el respeto a los derechos fundamentales explícitamente otorgados por la Constitución, al prohibir al legislador que en el desarrollo general de su labor incurra en discriminación por una serie de motivos enumerados (origen étnico o nacional, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, estado civil) o en cualquier otro que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas. La intención constitucional es, por lo tanto, extender las garantías implícitas en el principio de igualdad al ámbito de las acciones legislativas que tienen un impacto significativo en la libertad y la dignidad de las personas, así como al de aquellas que se articulan en torno al uso de una serie de criterios clasificatorios mencionados en el referido tercer párrafo, sin que ello implique que al legislador le esté vedado absolutamente el uso de dichas categorías en el desarrollo de su labor normativa, sino que debe ser especialmente cuidadoso al hacerlo. En esos casos, el Juez constitucional deberá someter la labor del legislador a un escrutinio especialmente cuidadoso desde el punto de vista del respeto a la garantía de igualdad.

Amparo directo en revisión 988/2004. 29 de septiembre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles. Época: Novena Época Registro: 169877 Instancia: Primera Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVII, Abril de 2008 Materia(s): Constitucional Tesis: 1a./J. 37/2008 Página: 175

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS.- En términos de la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 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 debe, en caso de ser cuestionado en la fiscalización, la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos. Se arriba a esa conclusión, porque 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 añadidura, la autoridad puede válidamente cuestionar la materialidad de una operación, porque esa es precisamente la finalidad de las

compulsas. Se arriba a esa conclusión, porque buscan verificar (cruzar información) si las operaciones que un contribuyente manifestó realizar con un tercero efectivamente se realizaron, a través de la fiscalización de este. De ahí que se explique por qué, en términos de la fracción VI del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, deben darse a conocer los resultados de las compulsas al contribuyente visitado, es decir, para que aporte elementos para demostrar la materialidad de las operaciones negadas por los terceros que le expidieron los comprobantes fiscales.”

Tesis de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, publicada en enero de 2018. Tesis: VIII-P-2aS-218 Página: 829 Época: Octava Época Fuente: R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 18. Enero 2018 Sala: Segunda Sección Tipo: Precedente

TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. LOS ÓRGANOS ENCARGADOS DE ADMINISTRAR JUSTICIA, AL INTERPRETAR LOS REQUISITOS Y LAS FORMALIDADES ESTABLECIDOS EN LA LEY PARA LA ADMISIBILIDAD Y PROCEDENCIA DE LOS JUICIOS, DEBEN TENER PRESENTE LA RATIO DE LA NORMA PARA EVITAR FORMALISMOS QUE IMPIDAN UN ENJUICIAMIENTO DE FONDO DEL ASUNTO. La tutela judicial efectiva, consagrada como derecho humano en los artículos 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 8, numeral 1 y 25, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su vertiente de recurso efectivo, implica la obligación para los tribunales de resolver los conflictos que se les plantean sin obstáculos o dilaciones innecesarias y evitando formalismos o interpretaciones no razonables que impidan o dificulten el enjuiciamiento de fondo y la auténtica tutela judicial, por lo que los órganos encargados de administrar justicia, al interpretar los requisitos y las formalidades procesales legalmente previstos, deben tener presente la ratio de la norma para evitar que los meros formalismos impidan un enjuiciamiento de fondo del asunto. Por tanto, los requisitos para admitir los juicios, incidentes en ellos permitidos, o recursos intentados, establecidos por el legislador, son de interpretación estricta para no limitar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, haciendo posible, en lo esencial, el ejercicio de dicho derecho, por lo que debe buscarse, con apoyo en los principios pro homine e in dubio pro actione, la interpretación más favorable al ejercicio de ese derecho humano, sin soslayarse los presupuestos esenciales de admisibilidad y procedencia de los juicios, incidentes en éstos permitidos o recursos intentados.

Amparo directo en revisión 1080/2014. Héctor Javier Liñan García. 28 de mayo de 2014. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS. DEBE ATENDERSE INCLUSO A LA NATURALEZA ECONÓMICA DE LOS FENÓMENOS CONTEMPLADOS POR AQUÉLLAS, MÁS ALLÁ DE EXPRESIONES LITERALES O ENUNCIADOS FORMALES, NO SÓLO AL ESTABLECER

CUÁLES SON LOS SUPUESTOS GRAVADOS, SINO TAMBIÉN AL FIJAR LÍMITES EXCEPCIONALES AL HECHO IMPONIBLE. Es un principio general de derecho, de aplicación a la materia tributaria, que la intención, principios, sustancia o realidad gravada, sean tomados en cuenta para calificar los hechos al tenor de la normativa pertinente -especialmente por su naturaleza y contenido económico-, más allá de expresiones literales o enunciados formales. En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 82, Tercera Parte, página 31, cuyo rubro es: “LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACIÓN DE.”, recomendó atender, incluso, a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas, al establecer que el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado. Así, dichos argumentos son aplicables no sólo al establecer cuáles son los supuestos gravados sino también y, por razones de equidad, cuando se fijen límites excepcionales al hecho imponible (deducciones).

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 315/2009. México Cía. de Productos Automotrices, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretario: Antonio Villaseñor Pérez.

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS. Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 763/2010. Professional Advertising México, S.A. de C.V. 12 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Alma Flores Rodríguez.

CRITERIO SUSTANTIVO APROBADO POR EL COMITÉ TÉCNICO DE NORMATIVIDAD DE PRODECON EN SU QUINTA SESIÓN ORDINARIA DE 2017, CELEBRADA EL 23 DE JUNIO.

11/2017/CTN/CS-SASEN FONDO SOBRE FORMA Y VERDAD REAL. LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS RELATIVOS, SUSTENTADOS POR PRODECON, NO ES IRRESTRICTA SINO QUE ESTÁ SUJETA A CIERTAS CONDICIONES. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha emitido diversos criterios en los que reflexiona acerca de cómo pueden operar el “Fondo sobre la forma” y “La Verdad Real” en los conflictos de naturaleza tributaria. En el primero de los mencionados, se considera en esencia, que las consecuencias derivadas de la omisión o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales o de procedimiento, pueden ser derrotables cuando la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado resulta desproporcionada; mientras que en el segundo, PRODECON se pronuncia por la relevancia de que en una controversia prevalezca la verdad real, más allá de la jurídica, especialmente cuando se constate que en el caso concreto no se produjo la hipótesis de causación de la contribución en disputa. Pues bien, aún y cuando estos criterios tienden a garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, debe decirse que su aplicación no puede ser irrestricta en favor de los pagadores de impuestos, sino que debe asumirse que se encuentra sujeta a que se actualicen dos condiciones: a) La existencia de un caso concreto en el que autoridad y contribuyente enfrenten posturas diversas en cuanto a la preeminencia y desproporción de la forma sobre el fondo, y b) Que el contribuyente argumente y en su caso demuestre, el por qué en el caso concreto se produce esta desproporción en su perjuicio. Considerar lo contrario, en opinión de este Ombudsman, sería tanto como aceptar que estos criterios, esencialmente proteccionistas, podrían servir para influir a priori en las conductas de los sujetos obligados, incentivando así el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de las normas adjetivas o de control que establecen las leyes tributarias. Es importante mencionar que esta línea de pensamiento constituyó la génesis del diseño y alcance del nuevo Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, donde en el artículo 58-27, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se contempla como novedosa causal de nulidad que: “...los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo de requisitos formales o de procedimiento resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación...”; es decir, se aprecia claramente que los criterios sostenidos por PRODECON sólo pueden aplicarse cuando la autoridad ya atribuyó los efectos a la conducta del contribuyente y no antes.

FACTURAS. SU VALOR PROBATORIO DEPENDE DE LOS HECHOS QUE SE QUIEREN ACREDITAR, DEL SUJETO CONTRA QUIEN SE PRESENTEN Y DE LAS CIRCUNSTANCIAS CONCURRENTES. La interpretación sistemática y funcional de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y 1391, fracción VII, del Código de Comercio; en relación con los usos mercantiles y la doctrina especializada en derecho fiscal y mercantil, hace patente que las facturas adquieren distinto valor probatorio, en atención al sujeto contra quien se emplean,

los usos dados al documento y su contenido. Así, contra quien la expide, hace prueba plena, salvo prueba en contrario, como comprobante fiscal, documento demostrativo de la propiedad de un bien mueble, documento preparatorio o ejecutivo de una compraventa comercial, etcétera; contra el sujeto a quien va dirigida o cliente, ordinariamente se emplea como documento preparatorio o ejecutivo de una compraventa comercial o de la prestación de servicios, respecto de los cuales la factura produce indicios importantes sobre la relación comercial y la entrega de las mercancías o prestación de los servicios, susceptible de alcanzar plena fuerza probatoria si es reconocida o aceptada por dicho sujeto, en forma expresa o tácita, o si se demuestra su vinculación al acto documentado por otros medios, y contra terceros, que generalmente se presentan para acreditar la propiedad de bienes muebles, puede alcanzar la suficiencia probatoria respecto de ciertos bienes, cuando exista un uso consolidado y generalizado, respecto a un empleo para dicho objetivo como ocurre con la propiedad de los automóviles, y tocante a otros bienes, la factura sólo generará un indicio importante sobre la adquisición de los bienes descritos, por quien aparece como cliente, que necesitará de otros para robustecerlo, y conseguir la prueba plena. En efecto, las facturas son documentos sui generis, porque no son simples textos elaborados libremente por cualquier persona, en cuanto a contenido y forma, sino documentos que sólo pueden provenir legalmente de comerciantes o prestadores de servicios registrados ante las autoridades hacendarias, mediante los formatos regulados jurídicamente sujetos a ciertos requisitos para su validez, y a los cuales se les sujeta a un estricto control, desde su elaboración impresa hasta su empleo, y cuya expedición puede acarrear serios perjuicios al suscriptor, requisitos que, en su conjunto, inclinan racionalmente hacia la autenticidad, como regla general, salvo prueba en contrario. Así, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, exigen la impresión, de los formatos por impresor autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y que se consigne en ellos el nombre del comerciante o prestador de servicios, la fecha de la impresión, un número de folio consecutivo, datos del expedidor y del cliente, incluido el Registro Federal de Contribuyentes de ambos, relación de las mercancías o servicios, su importe unitario y total, etcétera. Por tanto, su contenido adquiere una fuerza indiciaria de mayor peso específico que la de otros documentos privados, simples, al compartir de algunas características con los documentos públicos. Asimismo, la factura fue concebida originalmente con fines fiscales, para demostrar las relaciones comerciales por las cuales debían pagarse o deducirse impuestos, pero en el desarrollo de las relaciones mercantiles han adquirido otras funciones adicionales, como la de acreditar la propiedad de los vehículos automotores ante las autoridades de tránsito y otras, reconocidas inclusive en la normatividad de esa materia; respecto de otros bienes se ha venido incorporando en la conciencia de las personas como generadoras de indicios de la propiedad; entre algunos comerciantes se vienen empleando como instrumentos preparatorios o ejecutivos de una compraventa comercial o prestación de servicios, que se expiden en ocasión de la celebración del contrato respectivo, para hacer una oferta (preparatorio), o para que el cliente verifique si la mercancía entregada corresponde con la pedida, en calidad y cantidad, y haga el pago correspondiente, y en otros casos se presenta con una copia para recabar en ésta la firma de

haberse recibido la mercancía o el servicio. Por tanto, las facturas atribuidas a cierto comerciante se presumen provenientes de él, salvo prueba en contrario, como sería el caso de la falsificación o sustracción indebida del legajo respectivo. Respecto del cliente, partiendo del principio de que el documento proviene del proveedor y que a nadie le es lícito constituirse por sí el título o documento del propio derecho, se exige la aceptación por el comprador, para que haga fe en su contra, de modo que sin esa aceptación sólo constituye un indicio que requiere ser robustecido con otros elementos de prueba, y en esto se puede dar un sinnúmero de situaciones, verbigracia, el reconocimiento expreso de factura, ante el Juez, o de los hechos consignados en ella; el reconocimiento tácito por no controvertirse el documento en el juicio, la firma de la copia de la factura en señal de recepción del original o de las mercancías o servicios que éste ampara, etcétera. Empero cuando no existe tal aceptación, serán necesarios otros elementos para demostrar la vinculación del cliente con la factura, que pueden estar en el propio texto de la factura o fuera de ella. Así, si la firma de recibido proviene de otra persona, es preciso demostrar la conexión de ésta con el cliente, como dependiente o factor, apoderado, representante o autorizado para recibir la mercancía. Un elemento importante para acreditar esa relación, sería la prueba de que la entrega de la mercancía se hizo en el domicilio del cliente o en alguna bodega o local donde realiza sus actividades, porque al tratarse del lugar de residencia habitual, del principal asiento de los negocios del cliente, o simplemente de un lugar donde desempeña actividades, se presume la existencia de cierta relación de éste con las personas encontradas en el inmueble, como familiares, apoderados, empleados, etcétera, a los cuales autoriza explícita o expresamente para recibir en su nombre las cosas o servicios pedidos. Otras formas para probar la conexión de quienes recibieron las mercancías o servicios a nombre del cliente, podrían ser a través de elementos externos a la factura, como documentos donde conste la relación de mandato, poder, de trabajo, de parentesco; testimoniales, confesionales con el mismo fin, etcétera. Sin embargo, si a final de cuentas los elementos indiciarios de la factura no se robustecen, el documento no hará prueba contra el cliente de la relación comercial o la entrega de los bienes o prestación de los servicios que pretende amparar. Por último, cuando la factura se presenta contra terceros, puede tener pleno valor probatorio, con base en los usos mercantiles conducentes con las previsiones legales específicas aplicables, pero en lo demás sólo formarán indicios cuya fuerza persuasiva dependerá de las otras circunstancias concurrentes.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 287/2007. José Luis Pérez Sánchez. 7 de junio de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González. Secretaria: Mónica Cacho Maldonado. 171178. I.4o.C.133 C. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, Octubre de 2007, Pág. 3171