



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

*DESCRIPCIÓN DE SERVICIOS EN COMPROBANTES FISCALES. ANÁLISIS
CONSTITUCIONAL DEL ARTÍCULO 29-A FRACCIÓN V DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN*

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta

Emilio García Vargas

Abril 2019

	2
Índice	
Introducción	3
Reglas y Principios Identificados en la Jurisprudencia y Ejecutoria que se analizan	7
Análisis Constitucional del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación. Violación de los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad tributaria	7
Análisis a criterio jurisprudencial emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación	14
De la descripción del servicio	14
Uso de documentos distintos de manera excepcional para determinar que integra la prestación del servicio	17
Conclusión	40

Introducción

El presente trabajo consiste en analizar la constitucionalidad del artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, en la parte en la que establece que los comprobantes fiscales deberán contener, entre otros requisitos, la descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Lo anterior, a partir de que, de la lectura de dicho texto, existe ambigüedad y falta de precisión sobre lo que debe entenderse como descripción del servicio que amparan los comprobantes, esto es, qué debe considerarse como descripción y el alcance que debe tener la misma.

Ello, independientemente de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que no es inconstitucional el artículo de referencia, a través de la jurisprudencia que textualmente señala lo siguiente:

Época: Décima Época

Registro: 2015945

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 50, Enero de 2018, Tomo I

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 161/2017 (10a.)

Página: 355

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

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

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

Tesis y criterio contendientes:

Tesis IV.2o.A.132 A (10a.), de título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. LA 'DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO' A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON Estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción.", aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 24 de febrero de 2017 a las 10:26 horas, y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 39, Tomo III, febrero de 2017, página 2174, y

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

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

Esta tesis se publicó el viernes 12 de enero de 2018 a las 10:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 15 de enero de 2018, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha resuelto que el artículo en comento es claro al señalar que el requisito 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 dicho precepto no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo y que para acreditar o soportar aún más la descripción, no pueden utilizarse documentos distintos al comprobante fiscal.

Así, a través del presente trabajo, analizó la violación del artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación a los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad tributaria, además de que realizó una crítica, con base en el principio por persona o pro homine, de lo establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia citada, así como en la ejecutoria que dio origen a la misma para llegar a la conclusión que no existe violación a la garantía de seguridad jurídica.

Lo anterior, pues desde mi punto de vista, nuestro Máximo Tribunal no deja claro qué debe considerarse suficiente para que la descripción de un comprobante fiscal sea válida, lo que es más, cae en contradicciones respecto de la utilización de documentos alternos para acreditar los pormenores del servicio, permitiendo únicamente la utilización de documentos distintos en los casos en que la autoridad tenga duda de la existencia del servicio, lo que resultaría violatorio de la garantía de audiencia, en un procedimiento que fuera iniciado en términos del artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, tal y como lo analizaré más adelante, no obstante, la Suprema Corte no establece con claridad cuál es la descripción que deben contener los comprobantes fiscales, resuelve que tampoco pueden establecerse en documentos distintos los pormenores del servicio para demostrar la descripción, y que solo pueden demostrarse con soporte distinto, los pormenores de servicios, cuando la autoridad dude sobre la materialidad del servicio, esto es, si efectivamente se prestó el servicio descrito en el comprobante fiscal.

Así pues, además de que la Suprema Corte de Justicia no establece de una vez por todas, qué debe tenerse como descripción del servicio, privilegia la forma sobre

el fondo, al establecer que solo en el comprobante del servicio puede contenerse la descripción, a excepción de que se pueda presentar otra documentación soporte cuando la autoridad dude sobre la materialidad o si efectivamente el comprobante fiscal ampara la transacción realizada, lo que me lleva a preguntarme, ¿Si lo que se busca es tener claridad sobre el tipo de servicio que se prestó y que efectivamente se haya prestado, por qué para el caso de la descripción del servicio no podrían analizarse otros documentos soporte que dan veracidad sobre el servicio que se prestó y el detalle descrito en el comprobante, y para el caso de que la autoridad tenga dudas sobre la existencia y materialidad del servicio prestado si se puedan encontrar los pormenores del servicio en otros documentos?, es decir, si lo que se busca es que en un plano de plena legalidad, proporcionalidad y seguridad jurídica los contribuyentes participen en el gasto público, ¿por qué no permitirse a los contribuyentes que cuenten con información adicional, exhibirla para demostrar el detalle de la descripción del servicio que se prestó?, y no digo que no se deba de señalar alguna descripción del servicio en el comprobante clara, lo que digo es que no se sabe el alcance que debe tener esa descripción, por lo que si la autoridad en el caso de que tenga dudas sobre la existencia del mismo, pueda revisar documentación adicional, ¿por qué no podría revisar documentos adicionales soporte de la operación, cuando tenga dudas sobre la descripción del servicio prestado o no le sea suficiente, en atención del principio pro persona o homine?

Ello, pues insisto, desde mi punto de vista, a través de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia en análisis, se señala que en caso de excepción es posible que los pormenores se contengan en documento distinto al comprobante fiscal, pero dicha excepción no es para acreditar el alcance de la descripción del servicio, sino para demostrar a la autoridad la transacción realizada cuando tenga duda si el servicio fue efectivamente prestado.

Así, para efectos de este trabajo, analizaré en un primer término las violaciones a los derechos humanos de legalidad tributaria y seguridad jurídica y con posterioridad analizaré el criterio jurisprudencial y ejecutoria, con base en el principio pro persona o pro homine, para demostrar que prevalece la violación de derechos humanos por parte del texto del artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, ya que en el precedente en comento, en ningún momento, se analiza la razón por la cual se considera que el texto del artículo es claro respecto a la descripción de los servicios que los comprobantes fiscales deben contener, además de que al pretender determinar la constitucionalidad del artículo, realiza un análisis sobre la posibilidad de que los pormenores se encuentren en documentos alternos, concluyendo que otra cosa totalmente ajena al tema, que es que los pormenores pueden estar soportados en documentos distintos de manera excepcional, en los casos en que la autoridad tenga duda sobre la existencia de los servicios, que desde mi punto de vista es parte de otro dispositivo del Código Fiscal de la Federación, esto es, del artículo 69-B, además de que estudia la contradicción de tesis y constitucionalidad del artículo 29, fracción V, por mayoría de razón, que para efectos fiscales contraviene la aplicación estricta de las leyes en términos del artículo 5, del Código Fiscal de la Federación.

Reglas y Principios Identificados en la Jurisprudencia y Ejecutoria que se analizan

Respecto a las reglas y principios identificados en este apartado únicamente hago mención de ellos, pues a lo largo del presente análisis se tratan los mismos.

- Reglas:
 1. Los comprobantes fiscales deben contener una descripción clara del servicio que den una idea general del servicio realizado.
 2. No se podrá soportar en documentos distintos el alcance o descripción de los servicios prestados.
 3. Para el caso en que la autoridad fiscal no tenga certeza que la transacción realizada sea la que amparan los comprobantes fiscales, podrá revisar documentos distintos al comprobante fiscal.

- Principios
 1. 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
 2. Las obligaciones fiscales a cargo de los gobernados, deben constar expresamente en una Ley.
 3. Las leyes deben establecer puntualmente y con toda claridad sus términos y su alcance, de tal manera que las mismas no den lugar a dudas para efecto de que por un lado los gobernados tengan la seguridad de su contenido y por otro lado las autoridades tengan un margen de acción que les permita actuar arbitrariamente.

Análisis Constitucional del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación. Violación de los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad tributaria

Antes de entrar al análisis crítico de la jurisprudencia descrita en el apartado introductorio de la presente tesis, considero importante realizar un análisis constitucional del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, con la finalidad de demostrar que es violatorio de los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad tributaria, independiente del criterio de emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se analiza más adelante, pues dicha

jurisprudencia no analiza de manera efectiva el problema de constitucionalidad que deriva del texto del artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, en el presente apartado analizo la violación de derechos humanos seguridad jurídica y legalidad tributaria, por parte del artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, pues si bien el mismo señala que los comprobantes fiscales deben contener la descripción del servicio que amparan, **lo cierto es que el mismo no es claro en cuanto a sus alcances sobre todo en el nivel de detalle que debe tener dicha descripción a efecto de que el mismo sea válido.**

Para efectos del presente análisis conviene traer a colación lo establecido por el artículo 22, fracción V, del Código Fiscal de la Federación:

“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.”**

(Énfasis añadido)

Derivado de la transcripción anterior, podemos advertir que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación establece que los comprobantes fiscales deberán contener, entre otros requisitos, la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o la descripción del servicio o del uso o goce que amaren, sin establecer o delimitar qué debe contener dicha descripción para que los comprobantes sean válidos, es decir dicho precepto genera incertidumbre en cuanto al detalle que un comprobante debe incluir en la descripción del servicio.

Para el efecto de soportar que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, es violatorio de los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad tributaria, resulta conveniente recordar en qué consisten los mismos.

En materia del derecho humano de legalidad y seguridad jurídica, es importante señalar que el artículo 16 Constitucional establece en su primer párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Este precepto es uno de los que imparte mayor protección a cualquier gobernado, al establecerse en él el llamado derecho humano de legalidad.

El derecho humano de legalidad acorde con Mariano Azuela Rivera, ex Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consiste esencialmente en el

impedimento que tiene la autoridad para realizar actos que afecten a los gobernados sí no cuenta con una disposición legal que le sirva de sustento, para lo cual es necesario que exista una adecuación entre la disposición legal en la que se pretende apoyar la autoridad y los razonamientos por los que considera que es aplicable esta última¹.

En lo que refiere al derecho humano de legalidad tributaria, la misma se desprende de nuestro artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ello es así al establecer que las contribuciones a cargo de los gobernados, deben constar expresamente en una Ley. Es decir, este artículo establece que “es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Asimismo, de este precepto constitucional se desprende el denominado “*principio de justicia tributaria*” el cual se debe ceñir todas las contribuciones, tales como generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria. En este sentido, el principio de legalidad tributaria consiste en que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirvan de base para determinar las características esenciales del impuesto, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria.

Esto ha sido reconocido por nuestro Poder Judicial mediante las tesis que se transcriben a continuación:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, **examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se**

¹ AZUELA GÜITRÓN Mariano. “*Garantías. Apuntes de las clases impartidas por ilustres juristas del Siglo XX*”. Editado por la Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primera Edición, México 2006, pág. 195.

satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, **sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado,** y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles².”

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, **sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad** al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de

² Semanario Judicial de la Federación Volumen 91-96, Primera Parte Pág. 173. Séptima Época. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS: 232,797

contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida³.

(Énfasis añadido)

Derivado de lo anterior de acuerdo a los criterios transcritos, los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, deben estar consignados de manera expresa en la ley, de tal modo **que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades** ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante⁴.”

En materia del derecho humano de seguridad jurídica, de igual forma el Doctrinario Ignacio Burgoa Orihuela nos indica que es un *“conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos. Por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo como gobernado sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del Derecho⁵”*.

Así, aterrizando al caso concreto los alcances de estos derechos humanos, es necesario que las leyes establezcan puntualmente y con toda claridad sus términos y su alcance, de tal manera que las mismas no den lugar a dudas para efecto de que por un lado los gobernados tengan la seguridad de su contenido y por otro lado las autoridades tengan un margen de acción que les permita actuar arbitrariamente.

En este sentido, el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación resulta violatorio del derecho humano de seguridad jurídica y legalidad tributaria prevista en los artículos 16 y 31, fracción IV, constitucionales.

Lo anterior, pues el artículo en comento establece que los comprobantes fiscales deberán contener, entre otros requisitos, la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amaren, sin establecer o delimitar qué debe contener dicha descripción para que los comprobantes sean válidos.

³ Semanario Judicial de la Federación Volumen 91-96, Primera Parte Pág. 172. Séptima Época. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS: 232,796.

⁴ Semanario Judicial de la Federación Volumen 91-96, Primera Parte Pág. 173. Séptima Época. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS: 232,797

⁵ Op. Cit. Página 504.

En efecto, el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación establece que los comprobantes fiscales deberán contener la descripción del servicio que amparen.

Sin embargo, no establece el alcance que debe tener dicha obligación, esto es, el contenido que deben incluir los comprobantes fiscales como descripción del servicio para el efecto de que los mismos puedan considerarse válidos.

Esto es, en contravención de lo dispuesto por los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad tributaria, el artículo en comento no establece clara y puntualmente el alcance de las obligaciones tributarias que debe cumplir el contribuyente en relación con la descripción de los servicios que deben contener los comprobantes fiscales, dejando en un estado de inseguridad a estos, pues las autoridades fiscales, pueden arbitrariamente fijar el alcance de dicho precepto y buscar rechazar su validez para el efecto de la deducción y acreditamiento correspondientes sin fundamento alguno.

Así pues, si el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación permite que las autoridades fiscales determinen los requisitos que deben de contener los comprobantes para que cumplan con describir el servicio que amparan sin fundamento alguno, situación resulta violatoria de los derechos humanos de legalidad tributaria y seguridad jurídica, ya que el propio artículo debiera establecer el alcance de las obligaciones que debe cumplir la descripción del servicio para considerar que los comprobantes fiscales son válidos.

Se dice lo anterior, pues conozco casos en los que las autoridades fiscales, con base en el artículo en comento, han establecido qué deben contener los comprobantes fiscales como descripción del servicio derivado de la interpretación del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, señalando de manera ilegal, que para que la descripción de los comprobantes fiscales sea válida deben contener lo siguiente:

- a) Hacer referencia o explicar las distintas partes;
- b) Señalar el lugar en donde se realizó el servicio
- c) Señalar el tiempo en que se realizó el servicio.
- d) Señalar en qué lugar o lugares se realizaron las prestaciones de dichos servicios;
- e) Señalar la cantidad de personas que llevaron a cabo dichos servicios;
- f) Citar el costo unitario de cada trabajador que realizaron la prestación de los citados servicios;
- g) Mencionar el grado de especialización del personal que llevó a cabo la prestación de dichos servicios;

Lo anterior, soporta mi dicho en cuanto a la constitucionalidad del artículo 29-A, fracción V, respecto a la violación a los derechos humanos de los contribuyentes, ya que tomando en cuenta la falta de precisión del artículo, en cuanto al detalle y alcance que debe contener la descripción, las autoridades en plena contravención

de los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad tributaria, pretenden requerir requisitos excesivos para permitir la deducción del gasto y el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado derivados de los servicios contratados por un contribuyente.

Esto es, la violación constitucional deriva de que el artículo en comento, solo establece el comprobante respectivo debe contener la “descripción” del servicio, es decir, existe una falta de precisión y claridad del precepto respecto del alcance que la descripción debe tener, lo que provoca la falta de conocimiento de los contribuyentes de los elementos que debe de cumplir la descripción y que derivado de ello las autoridades fiscales arbitrariamente puedan establecer que los comprobantes fiscales no cumplen con incluir la descripción de los servicios contratados, para evitar que las cantidades enteradas sean deducibles para efectos del Impuesto sobre la Renta y acreditables para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

Así las cosas, resulta evidente la inconstitucionalidad de lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, pues a través del mismo no se establece el contenido o los alcances de la descripción del servicio contratado que los comprobantes fiscales deben incluir, así como que deja abierta la posibilidad a la autoridad fiscal para que determine arbitrariamente el alcance de la descripción y si no es suficiente para identificar el mismo si no se cumplen incluso con los requisitos excesivos que la misma establezca sin fundamento alguno.

Por ello, se insiste, el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación resulta inconstitucional pues con el mismo los contribuyentes no tienen certeza de la descripción de los servicios que puede considerarse válida dentro de los comprobantes fiscales, pues el mismo no establece el alcances y elementos que debe contener dicha descripción, permitiendo a la autoridad fiscal calificar dicha descripción bajo requisitos excesivos y sin fundamento alguno lo que contraviene los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad tributaria.

Una vez precisado lo anterior, a continuación, analizo la tesis que al rubro dice: “COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN DE CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL USO O GOCE QUE AMPARAN”, así como la ejecutoria que dio origen a la misma con la finalidad de demostrar, independientemente de las contradicciones de dicho criterio, este no analiza de manera adecuada la inconstitucionalidad planteada al no resolverse el tema esencial que es el alcance de la descripción que los comprobantes fiscales digitales deben tener.

Análisis a criterio jurisprudencial emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Una vez precisado lo anterior, en el sentido de la violación constitucional en la que incurre el texto del artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, a continuación, analizo la jurisprudencia citada y la ejecutoria que dio origen a la misma.

Dicho análisis lo dividiré en dos partes, como sigue:

1. Qué debe tenerse como descripción del servicio; y,
2. El uso de documentos distintos de manera excepcional para determinar que integra la prestación del servicio.

- De la descripción del servicio

Iniciando con el punto relacionado con qué debe tenerse como descripción del servicio, cabe señalar que, derivado del análisis de la ejecutoria, se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que ésta se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades, de manera que la porción normativa no resulta violatoria del derecho humano de seguridad jurídica.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pasa por alto algo trascendental, esto es, la interpretación que las autoridades fiscales dan a esa porción normativa y el alcance que le pretenden dar.

Digo lo anterior, en virtud de que es un hecho conocido que las autoridades fiscales recurrentemente han interpretado el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a la descripción del servicio, de una manera absurda requiriendo que la descripción que se contiene en el comprobante fiscal digital contenga datos excesivos que desde su punto de vista es lo que debe tenerse como descripción.

De ahí, insisto en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha analizado de manera superficial la constitucionalidad del artículo en comento, pues no ha delimitado el alcance de la descripción del servicio, o señalado de manera específica, qué debe contener la descripción.

El que haya señalado que la descripción del servicio se cumple cuando se señala la idea del mismo, delimitando sus partes o propiedades, sigue dejando abierta la interpretación del dispositivo y crea inseguridad desde dos aspectos, uno desde el lado del contribuyente, al no saber con exactitud qué debe insertar como descripción del servicio o, bien, solicitar al emisor que contenga el comprobante, y dos desde el lado de la autoridad fiscal, que, al no existir artículo que de manera específica

determine el contenido de la descripción, sin duda interpretará la porción normativa a su favor con fines recaudatorios.

En este sentido, contrario a lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al no establecer el alcance exacto que debe tener la descripción del servicio en el comprobante fiscal digital, el artículo 29-fracción V, del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional.

Ahora bien, me pregunto, ¿por qué la Suprema Corte al analizar el texto del artículo en análisis y la serie de casos que han acontecido derivado de la discordante interpretación de los contribuyentes y la autoridad fiscal respecto a lo que debe tenerse por descripción servicio, no ha delimitado y precisado con exactitud, ¿qué debe tener la descripción del servicio?

En respuesta a la pregunta anterior, no encuentro la razón del por qué no de una vez por todas, termina con el problema de interpretación, desde mi punto de vista es clara la ambigüedad que conlleva el término describir el servicio, si bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no podría legislar, si pudiera emitir un catálogo o lineamientos que pudieran tomarse en consideración para describir el servicio.

Quizá no se necesitaría que la Suprema Corte determine un catálogo profundo de conceptos que debe contener los comprobantes fiscales, quizá con determinar a qué se refiere con una idea, por ejemplo, que el comprobante se refiera a la materia, tipo de servicio (legales, consultoría, ingeniería, inmobiliarios, etcétera), subtipo de servicios, (legales en materia fiscal, laboral, ingeniería revisión de ductos o instalaciones de agua), fecha del contrato celebrado por las partes, podríamos tener con exactitud conocimiento de lo que debe incluir el comprobante fiscal digital.

Sin embargo, es algo que no ocurre, es un artículo que es ambiguo y que provoca distorsiones interpretativas e inseguridad jurídica, lo que se hace más claro con el hecho de que para el caso de venta de mercancías, el propio artículo 29-A, fracción V, si establece que es lo que debe incluir el comprobante fiscal digital al señalar que deberá incluir la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías, además, de acuerdo a disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las mercancías o bienes deberán describirse detalladamente considerando sus características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otras, a fin de distinguirlas de otras similares.

Derivado de lo anterior, es claro que el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación resulta violatorio de los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad tributaria, pues es ambiguo en cuanto a qué debe considerarse con descripción y el alcance que ésta debe tener.

Para tal efecto, traigo a colación los siguientes ejemplos de descripción en comprobantes fiscales, para el efecto de realizar el ejercicio de determinar si la

descripción del servicio cumple con lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación:

- Factura 1. Descripción: Servicio de limpieza.
- Factura 2. Descripción: Servicio de limpieza dic 2011.
- Factura 3. Descripción: Servicio de limpieza y acomodo de agua, gel para manos, papel de secado de manos, correspondiente al mes de enero de 2012, solicitado por José López.

De las descripciones anteriores, desde mi punto de vista se cubriría con la obligación de descripción del servicio contenida en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, tomando incluso en consideración lo establecido por lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que se analiza, sin embargo, la autoridad podría señalar que la descripción del servicio no es clara ni suficiente, aunque se identifica en qué consistió el servicio, a saber, servicios de limpieza, unas con más detalle que otras.

Lo mismo ocurre en los casos en que por ejemplo la descripción señale servicios del mes con base en el contrato de fecha 10 de enero de 2019, desde mi punto de vista, el concepto podría ser suficiente si se atiende a que se señala el contrato y la fecha del mismo, sin embargo, para la autoridad no cabría duda que no hay una descripción clara del servicio.

De ahí que clara la ambigüedad del concepto descripción que establece el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

Por ello, considero que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no analiza de manera adecuada en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia en comento, la constitucionalidad de lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, en cuanto al alcance de la descripción de los servicios que los comprobantes deben tener, lo que es más, realiza un análisis vago y general del tema más importante que es dicho alcance citando que ésta se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades, de manera que la porción normativa no resulta violatoria del derecho humano de seguridad jurídica.

Sin que pase por alto que culmina analizando temas distintos sobre el soporte de la descripción de los servicios en documentos distintos, pero para efectos en que la autoridad pudiera corroborar que sea haya realizado el servicio que pretende amparar el comprobante fiscal digital, no así, para que corrobore que el alcance de la descripción del servicio, situación que analizo y critico en el siguiente apartado.

Uso de documentos distintos de manera excepcional para determinar que integra la prestación del servicio

En relación con este punto, inicio con el análisis de la tesis jurisprudencia y el texto de la ejecutoria que dio origen a la misma.

La tesis jurisprudencial establece que el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación 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, sin embargo en caso de que la autoridad considere que los comprobantes no acreditan la transacción realizada, puede requerir información relativa, esto es, que la descripción del servicio o uso o goce que amparen debe cumplirse invariablemente especificando el servicio o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, sin embargo es, posible que los pormenores se contengan en documentos distintos que tienen por finalidad determinar la integración del servicio o qué es el uso o goce, para determinar la procedencia de la deducción o acreditamiento respectivo.

Derivado de lo anterior, resulta claro que existe una contradicción en el texto de la tesis, en el sentido de la posibilidad de que los pormenores del servicio puedan contenerse en documentos distintos, cuando especifica que invariablemente debe encontrarse dicha descripción en el comprobante fiscal, es posible que sus pormenores se encuentren en documentos distintos.

En efecto, de la lectura de la jurisprudencia en análisis existe una contradicción, pues por un lado especifica que los comprobantes deben contar forzosamente la descripción y por otro permite contar con documentos adicionales para que la autoridad verifique los pormenores, esto es, de nueva cuenta se hace notoria la falta de seguridad jurídica en relación a la descripción del servicio, ya que podría no ser suficiente de acuerdo a interpretación de la autoridad y, por ende, esta podría requerir información adicional para determinar los pormenores.

No obstante ello, al adentrarnos en la ejecutoria, podemos ver que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece que la descripción del servicio o el uso o goce que ampara el comprobante fiscal digital, por regla general debe constar en el comprobante fiscal, de manera que se tenga certeza respecto del servicio o uso o goce que ampare, **sin embargo, aclara y precisa, que de manera excepcional podrían detallarles en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se le otorgó el uso o goce cuando la autoridad considere que los comprobantes no amparan la transacción realizada.**

Lo anterior, pues señala que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, **ya que de considerar que de los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada,**

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

En otras palabras, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que la descripción debe encontrarse de manera clara en el comprobante fiscal digital de manera forzosa, sin embargo, permite que los pormenores del servicio se puedan encontrar en documentos distintos cuando la autoridad fiscal, en facultades de comprobación, tenga duda si los servicios descritos efectivamente se realizaron o amparan la transacción realizada.

Esto es, la Suprema Corte, además de no resolver sobre la inconstitucionalidad del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, derivado de la falta de seguridad jurídica que provoca la falta de detalle en qué debe considerarse como descripción, resuelve que podrían, de manera excepcional, describirse los pormenores del servicio en otros documentos, pero no para el efecto de que se advierta sobre el alcance de la descripción de los servicios, sino únicamente para el caso en que la autoridad tenga dudas sobre si efectivamente se realizó el servicio que el comprobante fiscal ampara, lo que es totalmente ajeno a la litis que en su momento estaba siendo revisada por el alto tribunal.

Es decir, pierde de vista que entra a otro tema, pues no se encuentra en discusión si la autoridad podría revisar documentos distintos para el caso en que tenga dudas sobre la materialidad o existencia del servicio y si los comprobantes amparan la transacción realizada, y se contradice en el sentido de que podrá acreditarse con documentos adicionales los pormenores del servicio, pero no para el caso de demostrar el alcance de la descripción, sino solo para demostrar que efectivamente el comprobante ampara el servicio y si efectivamente se realizó, o sea, por un lado, si es posible que se contengan pormenores del servicio en documentos distintos y por otro no, solo en los casos en que tenga dudas la autoridad sobre si se llevó a cabo la transacción realizada amparada en los comprobantes.

Lo anterior, desde mi punto de vista resulta violatorio de seguridad jurídica, en virtud de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación plenamente al identificar que efectivamente hay ambigüedad en el término descripción, podría haber permitido que la autoridad revise los pormenores y alcances del servicio en relación con dicha descripción, para analizar la procedencia de la deducción o acreditamiento, en un ámbito de garantizar los derechos de los contribuyentes en atención al principio pro persona o pro homine.

Esto es, si la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de este criterio permite que los pormenores del servicio puedan ser revisados por la autoridad fiscal en documentos distintos en los casos en que tenga dudas sobre la materialidad o si los servicios que dice el comprobante se realizaron o no, también podría autorizar en atención al principio pro persona o pro homine, que dichos pormenores puedan ser revisados para tener una descripción clara del servicio que cubra las expectativas que pretende la autoridad sobre la descripción del servicio.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pasa por alto el principio pro homine establecido en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece la obligación de respetar los derechos humanos y garantías de las personas dentro del territorio mexicano, al respecto, conviene transcribir el artículo de referencia:

“Artículo 1. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia **favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.**

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

(...)”

(Énfasis añadido)

Derivado de lo anterior, el artículo 1° Constitucional, garantiza el goce de derechos humanos y las garantías que los protegen, que en ella o los tratados internacionales de los que México sea parte se encuentren previamente establecidos. Para efectos de lo anterior, las normas relativas a derechos humanos deberán interpretarse en el sentido más amplio, favoreciendo siempre a las personas con la protección más amplia.

De igual forma, todas las autoridades mexicanas deben promover, respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales de acuerdo a diversos principios y, sobre todo, deben reparar cualquier violación que se dé de estos.

Según se desprende del artículo anteriormente transcrito, todas las personas cuentan con derechos fundamentales y garantías que los protegen, mismos que son reconocidos por los ordenamientos mencionados.

Sin embargo, existen también tratados internacionales de los que México forma parte que también protegen los derechos fundamentales, libertades y garantías en ellos establecidos, y que, por haberlos firmado y ratificado, es obligatorio para nuestro país respetarlos.

Así, uno de los tratados internacionales de mayor importancia en materia de protección de derechos humanos y garantías es la Convención Americana sobre Derechos Humanos, misma que ha sido firmada y ratificada por México, la cual en su artículo 1° recoge la obligación del Estado Mexicano de respetar los derechos y libertades de las personas, así como garantizar su libre y pleno ejercicio. Dicho artículo establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 1.- Obligación de Respetar los Derechos

Los Estados Partes en esta Convención **se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción**, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

(...)

(Énfasis añadido)

Dicha Convención obliga a los Estados que forman parte de ella a adoptar todas las medidas legislativas o de otro carácter necesarias para hacer efectivos dichos derechos y libertades, lo cual se puede observar claramente en el artículo 2 que establece lo siguiente:

“Artículo 2.- Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno

Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, **los Estados Partes se comprometen a adoptar**, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, **las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.**”

(Énfasis añadido)

Finalmente, al igual que nuestra Constitución Mexicana establece que las normas en materia de derechos humanos y garantías deben ser interpretadas en el sentido más amplio a favor de la persona a fin de protegerlo, el artículo 29 de la Convención Americana establece las normas de interpretación aplicables a los artículos establecidos en la misma, donde claramente se observa que ninguna disposición puede ser interpretada en un sentido que suprima el goce y ejercicio de dichos derechos, por lo que estos también deben ser interpretados en el sentido más amplio que favorezca a la persona. Al respecto, el artículo referido menciona lo siguiente:

“Artículo 29.- Normas de Interpretación:

Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de:

- a) Permitir a alguno de los Estados Partes, grupo o persona, suprimir el goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Convención o limitarlos en mayor medida que la prevista en ella;
- b) Limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados;
- c) Excluir otros derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno, y
- d) Excluir o limitar el efecto que puedan producir la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y otros actos internacionales de la misma naturaleza.”

(Énfasis añadido)

Además de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el otro ordenamiento de mayor importancia en materia de derechos humanos de observancia obligatoria en México, es el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, el cual también establece derechos fundamentales y garantías que deben ser protegidos, lo cual podemos observar en los siguientes artículos del mismo:

“Artículo 2.-

1. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a **respetar y a garantizar a todos los individuos**

que se encuentren en su territorio y estén sujetos a su jurisdicción los derechos reconocidos en el presente Pacto, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

2. Cada Estado Parte se compromete a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones del presente Pacto, las medidas oportunas para dictar las disposiciones legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos los derechos reconocidos en el presente Pacto y que no estuviesen ya garantizados por disposiciones legislativas o de otro carácter.

3. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a garantizar que:

a) Toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales;

b) La autoridad competente, judicial, administrativa o legislativa, o cualquiera otra autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado, decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso, y desarrollará las posibilidades de recurso judicial;

c) Las autoridades competentes cumplirán toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.”

(Énfasis añadido)

El Pacto también establece la obligación de respetar dichos derechos y garantías, sin que ningún Estado pueda realizar actos encaminados a su destrucción o limitación, ni aún por virtud de leyes, convenciones, reglamentos o costumbres:

“Artículo 5.-

1. Ninguna disposición del presente Pacto podrá ser interpretada en el sentido de conceder derecho alguno a un Estado, grupo o individuo para emprender actividades o realizar actos encaminados a la destrucción de cualquiera de los derechos y libertades reconocidos en el Pacto o a su limitación en mayor medida que la prevista en él.

2. No podrá admitirse restricción o menoscabo de ninguno de los derechos humanos fundamentales reconocidos o vigentes en un Estado Parte en virtud de leyes, convenciones, reglamentos o costumbres, so pretexto de que el presente Pacto no los reconoce o los reconoce en menor grado.”

(Énfasis añadido)

Como se desprende de las disposiciones mencionadas, todas las autoridades del país deben asegurar la protección y cumplimiento de los derechos y garantías establecidos ya sea en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la de sus Estados o en los tratados internacionales firmados por México, entre los que se encuentra la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptando siempre la interpretación más favorable para la persona de las disposiciones que contengan el derecho fundamental de que se trate.

Lo anterior quiere decir que todas las autoridades deben asegurar el respeto de los derechos fundamentales, humanos y garantías mediante la aplicación del control de convencionalidad y del principio pro persona, también conocido como pro homine, y ha sido materia de análisis por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los criterios que a continuación se señalan:

“CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.

De conformidad con lo previsto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio pro persona.** Estos mandatos contenidos en el artículo 1o. constitucional, reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, deben interpretarse junto con lo establecido por el diverso 133 para determinar el marco dentro del que debe realizarse el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos a cargo del Poder Judicial, el que deberá adecuarse al modelo de control de constitucionalidad existente en nuestro país. Es en la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1o. constitucionales, **en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los**

tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior. Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 105 y 107 de la Constitución), sí están obligados a dejar de aplicar las normas inferiores dando preferencia a las contenidas en la Constitución y en los tratados en la materia.”

Varios 912/2010. 14 de julio de 2011. Mayoría de siete votos; votaron en contra: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Jorge Mario Pardo Rebolledo con salvedades y Luis María Aguilar Morales con salvedades. Ausente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Raúl Manuel Mejía Garza y Laura Patricia Rojas Zamudio. El Tribunal Pleno, el veintiocho de noviembre en curso, aprobó, con el número LXVII/2011(9a.), la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veintiocho de noviembre de dos mil once. Notas: En la resolución emitida el 25 de octubre de 2011 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la solicitud de modificación de jurisprudencia 22/2011, en el punto único se determinó: 'Único. Han quedado sin efectos las tesis jurisprudenciales números P. /J. 73/99 y P. /J. 74/99, cuyos rubros son los siguientes: ?CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. Y CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN., conclusión a la que se arribó en virtud del marco constitucional generado con motivo de la entrada en vigor del Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011. La tesis P. /J. 73/99 y P. /J. 74/99 anteriormente citadas aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, páginas 18 y 5, respectivamente.⁶

(Énfasis añadido)

⁶ Semanario Judicial de la Federación, Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1. Pág. 535. Novena Época. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS: 160589.

Dicho criterio ha sido también adoptado por las diversas autoridades del Poder Judicial, quienes también se han pronunciado al respecto a través de la emisión de criterios judiciales que tratan el tema, como por ejemplo el que a continuación se transcribe:

“CONTROL DE CONVENCIONALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES APLICADAS EN EL ACTO RECLAMADO EN UN AMPARO INDIRECTO. ES VIABLE AUNQUE AQUÉLLAS NO HAYAN SIDO RECLAMADAS DE MANERA DESTACADA O SEA IMPROCEDENTE EL JUICIO EN SU CONTRA. El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente a partir del once de junio de dos mil once establece que **todas las autoridades, dentro del ámbito de sus competencias, deben promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales suscritos por el Estado Mexicano. Conforme al ámbito competencial de los juzgadores de amparo, les corresponde de forma relevante la protección de los derechos humanos, ya que su función primordial consiste en ejercer dentro de esa materia un control directo o concentrado de convencionalidad y constitucionalidad.** Por otra parte, también existe una vertiente de control difuso o incidental ejercido por el resto de los Jueces del país, los cuales pueden analizar ex officio si las normas generales relacionadas con los procesos de su conocimiento vulneran algún derecho humano reconocido en el bloque de constitucionalidad; en cuyo caso deben inaplicar la norma transgresora, sin necesidad de verificar si podría ser impugnada a través del amparo. Pues bien, si los Jueces comunes cuentan con tan amplias facultades de control de convencionalidad y constitucionalidad de leyes, no puede sostenerse que carezcan de ellas los tribunales de amparo. Por el contrario, como principales garantes de los derechos humanos, pueden ejercer oficiosamente ese control sobre la norma general aplicada en el acto reclamado, aunque no haya sido reclamada o, habiéndolo sido, resulte improcedente el amparo en su contra. En efecto, lo anterior sólo impediría el otorgamiento de la protección federal contra la ley inconventional o inconstitucional, pero no contra el acto concreto, como medida tendiente a lograr la desaplicación de aquella norma abstracta. Este criterio se encuentra orientado por el principio hermenéutico pro homine establecido en el referido artículo 1o., en virtud del cual debe acudir a la interpretación más extensiva cuando se trata de fijar los alcances de los derechos humanos y sus garantías.”

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA OCTAVA REGIÓN. Amparo en revisión 108/2012 (cuaderno auxiliar 489/2012). Ligia Francisca Ayala Moo. 29 de junio de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Ramón Rodríguez Minaya. Secretario: Samuel René Cruz Torres.⁷

(Énfasis añadido)

Derivado de lo anterior, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la jurisprudencia del Poder Judicial, los tratados internacionales de los que México forma parte y los criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, contienen diversos derechos fundamentales y garantías que deben de respetarse de forma obligatoria para todas las personas.

A fin de asegurar dicha protección, las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, lo cual se conoce en la doctrina como el principio hermenéutico pro persona o pro homine, tal y como se reconoce en el criterio que al rubro dice; **“PRINCIPIO PRO HOMINE. SU CONCEPTUALIZACIÓN Y FUNDAMENTOS.”**, y que establece que las normas en materia de derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Carta Magna y con los tratados internacionales de la materia, procurando favorecer en todo tiempo a las personas con la aplicación más amplia. Dicho precepto recoge de manera directa el criterio o directriz hermenéutica denominada principio pro homine, el cual consiste en ponderar ante todo la fundamentalidad de los derechos humanos, a efecto de estar siempre a favor del hombre, lo que implica que debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trate de derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trate de establecer límites para su ejercicio.

Como vemos, la aplicación del principio pro persona o pro homine, mismo que pone por encima de todo la fundamentalidad de los derechos humanos, tienen como principales rectores dos supuestos distintos:

El primero es acudir a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva a favor de la persona cuando se trate de derechos protegidos. El segundo es acudir a la norma o a la interpretación más restringida que favorezca a la persona, cuando se trate de limitar el ejercicio de ésta a fin de no perjudicar a la persona.

Cabe mencionar que los derechos fundamentales, consistentes en derechos humanos y garantías, no protegen solamente a los seres humanos en su calidad de personas físicas, sino que dicha protección también se hace extensiva a las personas morales.

⁷ Semanario Judicial de la Federación, Libro XIII, Octubre de 2012, Tomo 4. Pág. 2413. Décima Época. Tribunales Colegiados de Circuito. IUS: 2001873.

Lo anterior ya que las personas morales se crean a partir de la agrupación voluntaria de una pluralidad de personas físicas, con una finalidad común y una identidad propia y diferenciada que trasciende la de los individuos que la integran. Dichas personas están dotadas de órganos que expresan su voluntad independiente de la de sus miembros y tiene un patrimonio propio, separado del de sus integrantes, a la que el ordenamiento jurídico atribuye personalidad jurídica propia, y por tanto es sujeta independiente de derechos y obligaciones.

Inclusive, el tema en cuestión ya ha sido tratado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que ha resuelto que efectivamente las personas jurídicas deben ser sujetas de derechos fundamentales, tal y como se desprende del criterio que al rubro señala “**DERECHO FUNDAMENTAL AL HONOR DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.**”⁸, y en el que se explica que toda persona física es titular del derecho al honor, pues el reconocimiento de éste es una consecuencia de la afirmación de la dignidad humana. Sin embargo, señala, que en el caso de las personas jurídicas o morales presenta mayores dificultades, toda vez que de ellas no es posible predicar dicha dignidad como fundamento de un eventual derecho al honor, pero tomando en cuenta su sentido objetivo, considerando el honor como la buena reputación o la buena fama, este no es exclusivo de las personas físicas, puesto que las personas jurídicas evidentemente gozan de una consideración social y reputación frente a la sociedad.

Por ello, de acuerdo a lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las personas jurídicas deben ser titulares de aquellos derechos fundamentales que sean acordes con la finalidad que persiguen, por estar encaminados a la protección de su objeto social, así como de aquellos que aparezcan como medio o instrumento necesario para la consecución de la referida finalidad. Así, continúa señalando, que es en este ámbito que se encuentra el derecho al honor, pues el desmerecimiento en la consideración ajena sufrida por determinada persona jurídica, conllevará, sin duda, la imposibilidad de que ésta pueda desarrollar libremente sus actividades encaminadas a la realización de su objeto social o, al menos, una afectación ilegítima a su posibilidad de hacerlo, por lo que, las personas jurídicas también pueden ver lesionado su derecho al honor a través de la divulgación de hechos concernientes a su entidad, cuando otra persona la difame o la haga desmerecer.

De igual forma, los Tribunales Colegiados de Circuito ya han establecido también que las personas morales deben gozar de los derechos humanos y garantías establecidos en la Constitución y los tratados internacionales, además de aquellos derechos que sirvan como medio o instrumento para la consecución de los fines que estas persiguen, como se observa en la siguiente tesis aislada:

⁸ Semanario Judicial de la Federación, Libro IV, Enero de 2012, Tomo 3. Pág. 2905. Décima Época. Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS: 2000082.

“PERSONAS MORALES O JURÍDICAS. DEBEN GOZAR NO SÓLO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES CONSTITUIDOS POR LOS DERECHOS HUMANOS RECONOCIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES, Y DE LAS GARANTÍAS PARA SU PROTECCIÓN, SIEMPRE Y CUANDO ESTÉN ENCAMINADOS A PROTEGER SU OBJETO SOCIAL, SINO TAMBIÉN DE AQUELLOS QUE APAREZCAN COMO MEDIO O INSTRUMENTO NECESARIO PARA LA CONSECUCCIÓN DE LA FINALIDAD QUE PERSIGUEN.” Las personas morales o jurídicas son sujetos protegidos por el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que deben gozar de los derechos fundamentales constituidos por los derechos humanos reconocidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, siempre y cuando sean acordes con la finalidad que persiguen, por estar encaminados a la protección de su objeto social, así como de aquellos que aparezcan como medio o instrumento necesario para la consecución de la finalidad referida. Lo anterior es así, porque en la palabra 'personas', para efectos del artículo indicado, no sólo se incluye a la persona física, o ser humano, sino también a la moral o jurídica, quien es la organización creada a partir de la agrupación voluntaria de una pluralidad de personas físicas, con una finalidad común y una identidad propia y diferenciada que trasciende la de los individuos que la integran, dotada de órganos que expresan su voluntad independiente de la de sus miembros y de un patrimonio propio, separado del de sus integrantes, a la que el ordenamiento jurídico atribuye personalidad y, consecuentemente, reconoce capacidad para actuar en el tráfico jurídico, como sujeto independiente de derechos y obligaciones, acorde al título segundo del libro primero del Código Civil Federal, al artículo 9o. de la Carta Magna y conforme a la interpretación de protección más amplia que, en materia de derechos humanos se autoriza en el párrafo segundo del artículo 1o. constitucional. Sin que sea obstáculo que los derechos fundamentales, en el sistema interamericano de derechos humanos, sean de los seres humanos, pues tal sistema no sustituye a las jurisdicciones nacionales, sino que otorga una protección coadyuvante o complementaria de la que ofrece el derecho interno de los Estados Americanos, por lo que una vez arraigados los derechos humanos en el derecho constitucional propio y singular del Estado Mexicano, éstos se han constituido en fundamentales, y su goce, así como el de las garantías para su protección, ha sido establecido por el propio derecho constitucional a favor de las personas y no sólo del ser humano.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA QUINTA REGIÓN. Amparo en revisión 251/2012. Jefe de la Unidad de Catastro Municipal del Ayuntamiento de Culiacán, Sinaloa. 4 de mayo de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Serratos García. Secretario: Edwin Jahaziel Romero Medina.⁹

(Énfasis añadido)

Así, tenemos que la Suprema Corte se encontraba obligada a velar por el debido respeto de los derechos fundamentales y garantías consagradas en favor de los contribuyentes en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como los tratados internacionales de los que México es parte, en particular de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y, por ende, permitir, ante la falta de claridad sobre el alcance que debe contener la descripción del servicio, que los contribuyentes cuenten con documentos distintos para soportar el alcance de dicha descripción de acuerdo a lo que pudieran requerir las autoridades fiscales.

Por otra parte, continuando con el análisis del criterio jurisprudencial referido, resulta conveniente señalar que al establecer que de manera excepcional podrían detallarse los pormenores del servicio en documentos distintos, únicamente cuando la autoridad considere que los comprobantes no amparan la transacción realizada, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contraviene el derecho humano de audiencia.

En relación con la garantía de audiencia, cabe señalar que el artículo 14, constitucional que contiene dicho derecho humano, al establecer que nadie podrá ser privado de la vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos, sino en virtud de un juicio que deberá ser seguido ante los tribunales que hayan sido previamente establecidos y en el que, además, se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento.

Así, en el caso de que las leyes, no contemplen la posibilidad de que los gobernados puedan defenderse y ser oídos ante la afectación en sus derechos, propiedades y posesiones, ello equivaldría a que no se respetara el derecho humano de audiencia prevista en el artículo 14 Constitucional y en el artículo 8, de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Al respecto, cabe señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en la opinión doctrinaria contenida en su obra titulada las “Garantías de Seguridad Jurídica”, lo siguiente:

⁹ Semanario Judicial de la Federación, Libro XI, Agosto de 2012, Tomo 2. Pág. 1876. Décima Época. Tribunales Colegiados de Circuito. IUS: 2001403.

“(...) para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado en el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que de acuerdo con su espíritu, **es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus posesiones o derechos.**”

(Énfasis añadido)

De igual forma, es importante señalar que la garantía de audiencia abarca a las autoridades legislativas, tal y como fue señalado por el Maestro Ignacio Burgoa en su libro "Las Garantías Individuales", Editorial Porrúa, en el cual señala lo siguiente:

"El criterio sustentado por la Suprema Corte respecto a esta cuestión ha sido en el sentido de considerar que la garantía de audiencia es efectiva aun frente a las leyes, de tal suerte que el Poder Legislativo debe acatarla, instituyendo los procedimientos en los que se conceda al gobernado la oportunidad de ser escuchado en defensa por las autoridades encargadas de su aplicación, antes de que, en virtud de ésta, se realice algún acto de privación autorizado normativamente."

(Énfasis añadido)

Derivado de lo anterior, resulta incuestionable que cualquier ordenamiento debe prever procedimientos o mecanismos que den oportunidad a los contribuyentes de defenderse, objetar o destruir presunciones negativas que las disposiciones fiscales provoquen en sus esferas jurídicas.

Lo anterior incluso ha sido corroborado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia por reiteración cuyo rubro es del tenor literal siguiente:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE. OBLIGACIONES DEL PODER LEGISLATIVO FRENTE A LOS PARTICULARES. La Suprema Corte ha resuelto que la garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes **los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defensa en aquellos casos en que resulten afectados sus derechos.** Tal obligación constitucional se circunscribe a señalar el procedimiento aludido; pero no debe ampliarse el criterio hasta el extremo de que los órganos legislativos estén obligados a oír a los posibles afectados por una ley antes de que ésta se expida, ya que resulta imposible saber de antemano cuáles son todas aquellas personas que en concreto

serán afectadas por la ley y, por otra parte, el proceso de formación de las leyes corresponde exclusivamente a órganos públicos.”¹⁰

(Énfasis añadido)

En este sentido, es claro que el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en comento, pasa por alto el derecho humano a la garantía de audiencia, en virtud de que permite que las autoridades cuando se encuentren revisando a un contribuyente en ejercicio de sus facultades de comprobación, respecto a la indispensabilidad del servicio en relación con la descripción que se incluya en el comprobante fiscal, en términos del artículo 29 y 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, revisen documentos adicionales propiedad de los contribuyentes para el efecto que determine si efectivamente la descripción del servicio ampara la transacción realizada, esto es, si efectivamente se prestó el servicio descrito o no, sin que la autoridad inicie un procedimiento de fiscalización en términos del artículo 69-B del mismo Código que establece un procedimiento para que el contribuyente se encuentre en posibilidad de acreditar que el servicio efectivamente se prestó.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pierde de vista que para el efecto de que la autoridad fiscal pudiera revisar los pormenores de un servicio, si no se permite que dichos pormenores puedan encontrarse en documentos distintos para el efecto de tener claridad sobre la descripción del servicio, al permitirse que la autoridad revise documentos adicionales para el caso de que la autoridad aclare las dudas que tenga sobre la transacción que efectivamente se realizó, sin iniciar un procedimiento de fiscalización en términos del artículo 69-B, permite la violación del derecho humano de audiencia.

Lo anterior, pues dentro del procedimiento que la autoridad haya iniciado tomando en consideración como fundamento el artículo 29-A, fracción V, no se le permitiría al contribuyente defenderse del dicho de la autoridad en caso de que ésta considere que el servicio manifestado en la descripción del comprobante, no se llevó a cabo, de acuerdo al procedimiento específico establecido en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación.

Esto es así, pues de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, tanto el emisor del comprobante fiscal digital como el receptor del mismo, pueden manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a considerar que los servicios no fueron prestados, o bien, que efectivamente recibieron los servicios que amparan los comprobantes digitales.

¹⁰ Semanario Judicial de la Federación Volumen 157-162, Primera Parte, Pág. 305. Séptima Época. Jurisprudencia Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS: 232480

En efecto, en atención al derecho humano de audiencia, el legislador, previó un plazo de 15 días a partir de la fecha en que hayan sido notificados los emisores de los comprobantes para que presenten la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a considerar que los servicios no fueron prestados fueron inexistentes, así como un plazo de 30 días para que los contribuyentes que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contados a partir de la citada publicación, para que acrediten que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales.

De ahí mi crítica en el sentido de que la autoridad **fiscal, resuelve temas distintos al señalar que los pormenores del servicio pueden ubicarse en documentos adicionales a los comprobantes fiscales cuando la autoridad fiscal tenga duda sobre la efectiva transacción realizada que ampara el comprobante fiscal, violando con ello el derecho humano de audiencia, cuando su análisis debió centrarse a qué debía considerarse como descripción del servicio.**

Por otra parte, cabe señalar que con la jurisprudencia y la ejecutoria que dio origen a la misma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación pasa por alto lo señalado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver en la ejecutoria que dio origen al criterio con el que contendió en la contradicción de tesis, y en el que sostuvo, que la descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto, como lo sería el contrato de prestación de servicios celebrado entre el particular y un tercero, **ya que con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable** para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la ejecutoria descrita no analiza debidamente lo establecido por el Segundo Tribunal Colegiado citado, al señalar que el servicio prestado debe contener los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiario, de tal manera que dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido, ya que ello no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen los artículos 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta ó 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo anterior, pues la indispensabilidad de los servicios no puede medirse en función del contenido de la descripción de los comprobantes fiscales, sin atender a otros elementos como puede ser el objeto social de las personas morales, en relación con la necesidad de contratar los servicios que le sean prestados.

Ello, pues **el carácter de indispensabilidad de un servicio se encuentra íntimamente con el objeto social de los contribuyentes**, esto es, con la consecución del mismo, de manera que, de no realizar el gasto, podría tener como

consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas.

Así, los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos necesarios para la actividad de la empresa y sin los cuales las metas de la misma se verían obstaculizadas con el riesgo de que se impediría la realización de su objeto social.

En adición, cabe señalar que los requisitos que permiten determinar el carácter de deducible de algún concepto, se vinculan a criterios objetivos como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación y la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias de la empresa.

Corroborando lo anterior, los criterios emitidos por la Primera y Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que textualmente establecen lo siguiente:

“DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar que **el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa**, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, **de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas**, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la

empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.”¹¹

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

“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**

¹¹ Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, Febrero de 2017, Pág. 637. Novena Época. Tesis Aislada Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS: 173334.

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 en revisión 1386/2004. Fomento Agropecuario y Comercial, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.¹²

Derivado de lo anterior, resulta claro que, para determinar la indispensabilidad de un servicio, debiera ser válido atender a otros elementos de prueba y no únicamente a la descripción del servicio contenido en la factura.

Situación que se hace aún más clara pues los artículos 29 y 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en ningún momento establecen que para determinar si el servicio es estrictamente indispensable para la consecución del objeto social de la empresa, no se pueda atender a otros medios de prueba que acrediten que de no realizarse el mismo podría tener como consecuencia la suspensión o disminución de las actividades de ésta.

De ahí la razón del por qué cuestiono la jurisprudencia en análisis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que la descripción del servicio debe encontrarse únicamente en el comprobante fiscal, sin posibilidad de que el alcance de los servicios pueda también encontrarse en documentos distintos, pues de haberse percatado del criterio sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado, posiblemente habría señalado que la indispensabilidad del servicio no se encuentre vinculada a la descripción, por lo que podría atenderse a documentos distintos para acreditar la indispensabilidad, así como, en atención al principio pro persona que se comentó con anterioridad, para acreditar un alcance más detallado de la descripción en caso de que no sea suficiente para la autoridad fiscal.

En efecto, no puede tenerse que la descripción del servicio debe contenerse en el comprobante fiscal para que con esos datos se pueda advertir la indispensabilidad del servicio, **cuando en realidad para identificar la indispensabilidad de un servicio debe atenderse a otros elementos de prueba como pueden ser el objeto social de la empresa.**

Además, es importante señalar que si bien el hecho de que la descripción del servicio pueda encontrarse en otros documentos no se encuentra en el Código Fiscal de la Federación o su Reglamento, **tampoco se encuentra prohibido que**

¹² Semanario Judicial de la Federación, Tomo XX, Diciembre de 2014, Pág. 565. Novena Época. Tesis Aislada Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS: 179766.

las autoridades fiscales puedan allegarse de otros documentos para identificar la indispensabilidad de los servicios.

Así es claro, que la autoridad pierde de vista que no solo **se puede acreditar con los comprobantes fiscales dicha indispensabilidad, pues para el efecto de poder determinar la misma, es necesario atender al objeto social de la empresa y documentación correspondiente que justifique la necesidad de los servicios contratados.**

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pasa por alto que el Segundo Tribunal Colegiado, confunde las disposiciones legales aplicables determinando que para que sea un gasto deducible y acreditable los comprobantes fiscales deben contener una descripción del servicio clara ya que a partir de dicha descripción se puede determinar la indispensabilidad de los mismos y, que, por ende, la descripción referida no debe estar apoyada en otros documentos.

Ello, pues en el supuesto que los comprobantes fiscales no cumplieran con lo establecido por el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, esto no evidenciaría que los servicios no son estrictamente indispensables en términos de la fracción I, del artículo 27, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues para ello hay que atender a la real necesidad de los mismos para la consecución del objeto social de la empresa.

Así pues, desde mi punto de vista para acreditar la indispensabilidad de un servicio contratado, es preciso analizar si el mismo es necesario en relación con la consecución del objeto social del contribuyente, situación que puede evidenciarse con documentación adicional para el efecto de que la autoridad fiscal pueda revisar dicha indispensabilidad, contrario a lo sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado citado y que pasa por alto la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior, de acuerdo a lo dispuesto por el criterio que a continuación se transcribe:

“CARGA DE LA PRUEBA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. LA ACTORA DEBE DEMOSTRAR QUE LA DEDUCCIÓN DE INGRESOS REALIZADA PARA EFECTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRESPONDE A OPERACIONES REGISTRADAS EN SU CONTABILIDAD Y QUE SE ENCUENTRAN SOPORTADAS CON LA DOCUMENTACIÓN IDÓNEA. Los contribuyentes que tengan obligación de llevar contabilidad, deben observar las reglas previstas en los artículos 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y 26, fracción I, de su reglamento, conforme a los cuales están constreñidos a identificar en su contabilidad cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolos con la documentación comprobatoria respectiva; de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas,

incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley. En esas condiciones, y de conformidad con el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en los juicios contenciosos administrativos federales, **la parte actora tiene la carga procesal de probar que los ingresos cuya deducción realice para efectos del pago del impuesto sobre la renta corresponden a operaciones registradas en su contabilidad y que se encuentren soportadas con la documentación idónea, ya que de la efectividad de la constancia respectiva y de su correcta relación en el registro levantado en los libros del contribuyente depende el cumplimiento de las obligaciones tributarias.**”

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 388/2006. Héctor Vargas, S.C. 21 de febrero de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Gustavo Naranjo Espinosa.¹³

En efecto, del criterio citado se desprende que los contribuyentes tienen la carga procesal de probar que los ingresos cuya deducción realicen para efectos del pago del impuesto sobre la renta corresponden a operaciones registradas en su contabilidad y que se encuentren soportadas con la documentación idónea, ya que de la efectividad de la constancia respectiva y de su correcta relación en el registro levantado en los libros del contribuyente depende el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En este sentido, **la Suprema Corte de Justicia de la Nación, omite advertir la incorrecta apreciación del Segundo Tribunal Colegiado en comento, al señalar que la descripción de los servicios solo puede acreditarse con el comprobante para determinar la indispensabilidad de un servicio, cuando la indispensabilidad tiene relación con el objeto social de la empresa y no con el cumplimiento de un requisito formal ambiguo contenido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.**

Situación que se robustece con la jurisprudencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa que a continuación se transcribe:

VII-J-1aS-151

GASTOS ESTRICAMENTE INDISPENSABLES. LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE APOYARSE EN DIVERSOS ORDENAMIENTOS

¹³ Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, Abril de 2007, Pág. 1667. Novena Época. Tesis Aislada Tribunales Colegiados de Circuito. IUS: 172817.

LEGALES A FIN DE DETERMINAR QUÉ SE ENTIENDE POR.- El artículo 31 fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como requisito de las deducciones, que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente; **por lo que, no todas las erogaciones que realice un contribuyente pueden generalizarse y entenderse como estrictamente indispensables, pues el carácter de cada erogación atiende a la naturaleza de la actividad ejercida por cada causante del impuesto. De manera, que si un contribuyente realizó erogaciones al amparo de una norma especializada que atiende específicamente al giro u objeto de su actividad, resulta válido que la autoridad fiscal, a fin de determinar qué gastos deben de entenderse como indispensables, atienda al contenido del Ordenamiento especializado correspondiente a tal actividad del contribuyente, con la finalidad de crear convicción de si las deducciones aplicadas por él mismo resultan procedentes o no.**

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-20/2015)

PRECEDENTES:

VII-P-1aS-661

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 9758/10-17-04-7/212/13-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 26 de abril de 2013, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretario: Lic. Juan Pablo Garduño Venegas.

(Tesis aprobada en sesión de 2 de julio de 2013)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 25. Agosto 2013. p. 468

VII-P-1aS-778

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 14937/11-17-10-2/1416/13-S1-03-02.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 7 de noviembre de 2013, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretaria: Lic. Elizabeth Ortiz Guzmán.

(Tesis aprobada en sesión de 7 de noviembre de 2013)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año IV. No. 30. Enero 2014. p. 45

VII-P-1aS-841

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 5908/10-06-01-9/958/12-S1-02-04.

Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 21 de enero de 2014, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente:

Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretario: Lic. Juan Pablo Garduño Venegas.

(Tesis aprobada en sesión de 21 de enero de 2014)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año IV. No. 32. Marzo 2014. p. 336

VII-P-1aS-904

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2151/12-01-02-4/127/14-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 13 de marzo de 2014, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretario: Lic. Javier Armando Abreu Cruz.

(Tesis aprobada en sesión de 13 de marzo de 2014)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año IV. No. 33. Abril 2014. p. 496

VII-P-1aS-1161

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 23463/11-17-07-1/946/14-S1-05-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 23 de abril de 2015, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Hortensia García Salgado.

(Tesis aprobada en sesión de 23 de abril de 2015)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 47. Junio 2015. p. 248

Así lo acordó la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión celebrada el veintitrés de junio de dos mil quince.- Firman el Magistrado Juan Manuel Jiménez Illescas, Presidente de la Primera Sección del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y la Licenciada María del Consuelo Hernández Márquez, Secretaria Adjunta de Acuerdos, quien da fe.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 49. Agosto 2015. p. 67

Finalmente, critico la jurisprudencia en comentario, pues la Suprema Corte de Justicia resuelve por **mayoría de razón** y concluye que la descripción del servicio o el uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, por regla general, debe cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación del servicio o uso o goce, documento que resultará relevante para determinar caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento que mediante los comprobantes fiscales se solicite.

Lo anterior, pues pierde de vista lo dispuesto por el artículo 5, del Código Fiscal de la Federación que establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, son de aplicación estricta.

Se dice lo anterior, pues la base de un contribuyente sobre la cual aplicaría la tasa correspondiente para el pago de impuestos, se vería modificada de acuerdo a interpretaciones con base en una descripción de un servicio en un comprobante fiscal.

De ahí, que resulta claro que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no podía resolver por mayoría de razón, sino con base en la interpretación estricta de lo que establece el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, debió resolver sobre si la descripción a que hace referencia el artículo citado transgrede el derecho humano de seguridad jurídica.

Conclusión

De conformidad con lo que ha quedado apuntado a lo largo del presente trabajo, considero que continúa existiendo violación a los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad tributaria por parte del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia a que se hace referencia, en ningún momento, establece el alcance específico que la descripción de los servicios debe tener en los comprobantes fiscales, además de que se deja de atender al principio pro homine, con base en el cual, derivado de la ambigüedad del artículo citado, debiera permitirse el uso de documentos distintos en los que se pueda soportar aún más la descripción del servicio, ello cuando la descripción no sea suficiente para la autoridad fiscal y sin que implique que la descripción en el comprobante no deba hacer referencia de manera general al servicio realizado.