



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

**COMPROBANTES FISCALES. LA DECLARACIÓN RELATIVA A LA
SIMULACIÓN DE LOS ACTOS JURÍDICOS AMPARADOS EN AQUÉLLOS
DEBE SER REALIZADA POR UN JUEZ EN MATERIA CIVIL.**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Salvador González Álvarez

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO I: ANTECEDENTES DE LA EJECUTORIA RELATIVA A LA CONTRADICCIÓN DE TESIS NÚMERO 232/2017	5
1.1 CONSIDERACIONES DE LOS RECURSOS DE REVISIÓN FISCAL NÚMERO 62/2015 Y SU RELACIONADO 63/2015	5
1.2 CONSIDERACIONES DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL TRAMITADO EN EL EXPEDIENTE NÚMERO 153/2016	7
1.3 CONSIDERACIONES DEL JUICIO DE AMPARO DIRECTO TRAMITADO EN EL EXPEDIENTE NÚMERO 475/2015	8
1.4 CONDICIONES PARA LA EXISTENCIA DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS EN ANÁLISIS	12
1.5 CONSIDERACIONES SOSTENIDAS RESPECTO AL ESTUDIO DE FONDO DEL ASUNTO	14
CAPÍTULO II: PRINCIPIOS Y REGLAS CONTENIDOS EN LA EJECUTORIA RELATIVA A LA CONTRADICCIÓN DE TESIS NÚMERO 232/2017	18
2.1 IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS Y REGLAS FISCALES CONTENIDOS EN LA SENTENCIA	18
2.2 CONCEPTO DE CONTRADICCIÓN DE TESIS	19
2.3 EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DEL PACTO FEDERAL Y EL CONCEPTO DE TRIBUTO	20
2.3.1 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD	23
2.3.2 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA	24
2.3.3 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	25
2.3.4 PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA	27
2.3.5 PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN A LA ARBITRARIEDAD	28
2.4 REGLAS FISCALES CONTENIDAS EN LA SENTENCIA EN ANÁLISIS	29
2.4.1. REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES	30
2.5 LOS COMPROBANTES FISCALES	31
CAPÍTULO III: POSTURA JURÍDICA EN RELACIÓN CON LAS CONSIDERACIONES SOSTENIDAS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN	35
CONCLUSIONES	58
BIBLIOGRAFÍA	59

INTRODUCCIÓN

En México, el limitado conocimiento respecto de los requisitos que deben contener los medios demostrativos ofrecidos por los gobernados para determinar si desempeñan alguna actividad que actualiza el hecho imponible que genera la actualización del pago de un tributo ha orientado a que el legislador establezca diversas probanzas a través de las cuales la autoridad hacendaria pueda satisfacer cabalmente sus facultades de comprobación.

Por tal motivo, el legislador ordinario introdujo y reguló en el sistema jurídico nacional los comprobantes fiscales, pues mediante la emisión de esos documentos es posible verificar las actividades realizadas por los particulares que puedan actualizar el hecho imponible por el que se debe realizar el pago de una contribución y determinar su situación fiscal, o bien, conforme la legislación tributaria respectiva, demostrar si los conceptos amparados en aquéllos son susceptibles de acreditarse o deducirse.

Empero, aun cuando los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación establecen e incluso pormenorizan la totalidad de los elementos que debe observar la autoridad hacendaria a efecto de comprobar la veracidad de los conceptos descritos en los comprobantes fiscales para su validez, lo cierto es que la vaguedad de las obligaciones establecidas en esos preceptos legales a cargo de los particulares ha llevado a los órganos jurisdiccionales del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, así como del Poder Judicial de la Federación a enfrentar esas vicisitudes para resolver los problemas jurídicos que se plantean ante aquéllos.

Cabe destacar que una de las razones torales que ha llevado a la intelección de los numerales 29 y 29-A de la legislación tributaria federal tiene su génesis en que continuamente la autoridad fiscalizadora advierte inconsistencias en la expedición de los comprobantes fiscales, así como en el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los gobernados al emitirlos, lo cual en múltiples ocasiones tiene como objeto realizar operaciones con las que se pretenden amparar actos inexistentes a fin de erosionar la base del tributo que se pretende deducir o acreditar, causando así una afectación al fisco.

En relación con lo expuesto, debe significarse una de las hipótesis que ha orientado al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, así como al Poder Judicial de la Federación a interpretar el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación es la contenida en la fracción V de ese precepto legal, puesto que al establecer que los comprobantes fiscales digitales deben contener una descripción del servicio prestado no es posible tener conocimiento pleno respecto de la regulación establecida en esa norma.

El supuesto anterior ha sido objeto de análisis por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación;¹ antes bien, el vacío legislativo tocante a establecer si el cumplimiento de la descripción del servicio previsto en el artículo 29-A, fracción V, de la legislación tributaria mencionada puede constar en el comprobante fiscal respectivo o en alguna documental distinta ha tenido como consecuencia que diversos tribunales colegiados de circuito interpreten de manera divergente esa porción normativa; de ahí que el Tribunal Constitucional de México en sesión del 18 de octubre de 2018 resolvió la contradicción de tesis número 232/2017, la cual dio origen a la jurisprudencia número 2a./J. 161/2017 (10a.)² y que posteriormente será materia de análisis en el presente trabajo.

En ese contexto, en principio, será necesario realizar un breve análisis de las resoluciones que dieron origen a que uno de los magistrados del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito³ denunciara ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación la discrepancia del criterio sostenido por el indicado órgano jurisdiccional al resolver los recursos de revisión fiscal número 153/2016 y 62/2015 relacionado con el 63/2015, así como el del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el juicio de amparo directo tramitado en el expediente número 475/2015.

Por otra parte, con el propósito de emitir una opinión respecto del pronunciamiento sostenido por la Segunda Sala del Alto Tribunal del País en relación con la conclusión que adoptó en la ejecutoria relativa a la contradicción de tesis número 232/2017 será menester exponer diversas consideraciones doctrinales en relación con los comprobantes fiscales, así como jurisprudenciales de los preceptos legales que fueron interpretados de manera divergente por los indicados tribunales colegiados.

Una vez puntualizado lo anterior y sobre las bases apuntadas, se precisará si la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia número 2a./J. 161/2017 (10a.) resultó exhaustiva, es decir, si al emitir esa sentencia se cumplió con el requisito de congruencia externa e interna que debe tener toda resolución judicial y, por ende, con los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica consagrados en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹ Al resolver los amparos directos en revisión número 3858/2014 y 1622/2016 en sesiones del 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2013, respectivamente.

² Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, página 355, de rubro *“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.”*.

³ En términos de lo previsto en el artículo 227, fracción II, de la Ley de Amparo.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES DE LA EJECUTORIA RELATIVA A LA CONTRADICCIÓN DE TESIS NÚMERO 232/2017

El análisis integral de la ejecutoria tocante a la contradicción de tesis número 232/2017 pone de manifiesto que la Segunda Sala del Tribunal Constitucional de la Nación se avocó al conocimiento de la denuncia planteada por uno de los magistrados integrantes del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, pues afirmó que ese órgano de control constitucional al resolver los recursos de revisión fiscal números 153/2016 y 62/2015 relacionado con el 63/2015 sostuvo un criterio discrepante al emitido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al fallar el juicio de amparo directo número 475/2015.

1.1 CONSIDERACIONES DE LOS RECURSOS DE REVISIÓN FISCAL NÚMERO 62/2015 Y SU RELACIONADO 63/2015

En esa virtud, es necesario considerar que del examen de las sentencias emitidas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver los recursos de revisión fiscal número 62/2015 y su relacionado 63/2015⁴ emergen, en la parte que interesa, las notas relevantes siguientes:

- El Jefe del Servicio de Administración Tributaria, a través de la Administradora Local Jurídica de Puebla Norte, así como el Procurador Fiscal de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Puebla interpusieron sendos recursos de revisión en términos de lo previsto en el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, respectivamente, en contra de la sentencia emitida el 19 de junio de 2015 por la Primera Sala Regional de Oriente del ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el juicio de nulidad tramitado en el expediente número 280/13-12-01-2.
- En la sentencia recurrida la indicada sala regional declaró la nulidad de la resolución contenida en el oficio número SF-PF-(82)-2043/12 mediante la cual el Procurador Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Estado de

4

http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=193/01930000177349730003002.docx_1&sec=Margarita_M%C3%A1rquez_Mendez&svp=1 y

http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=193/01930000177350610003003.docx_1&sec=Margarita_M%C3%A1rquez_Mendez&svp=1

Puebla confirmó la determinación contenida en el oficio número 1037 mediante el que se determinó a Soluciones del Santuario, sociedad anónima de capital variable un crédito fiscal por la cantidad de \$2'224,975.25 (dos millones doscientos veinticuatro mil novecientos setenta y cinco pesos, veinticinco centavos de moneda nacional)⁵.

- La autoridad tributaria determinó un crédito fiscal en contra de la actora en virtud de que rechazó las deducciones que por conceptos de gastos de ventas y administración solicitó sobre la base considerativa de que los comprobantes fiscales que exhibió para tal efecto no satisfacen los elementos previstos en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación tocante a describir el servicio prestado en esas documentales, así como que la deducción de esos conceptos resulta estrictamente indispensable en términos de lo dispuesto en la fracción I del numeral 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.
- Las autoridades recurrentes formularon, entre otros motivos de disenso, que la sala regional soslayó observar que la actora señaló que resultaba necesario contratar un servicio especial que garantizara la guarda, custodia, supervisión, control y administración de mercancías, títulos de valor y prendas, por lo que contrató los servicios de un tercero, los cuales no correspondían únicamente a servicios de almacenaje, sino también a guarda, custodia, supervisión, control y administración de mercancías; en tanto que los comprobantes fiscales exhibidos sólo amparan el concepto “almacenaje”, lo que orientó a la autoridad tributaria a determinar que en las documentales respectivas era necesario especificar la descripción de aquél.
- Además, las autoridades inconformes adujeron que las facturas expedidas por la persona moral contratada por la demandante se expidieron por el concepto “servicio de almacenaje”, más no por la “prestación de servicios profesionales de almacenaje”, el cual comprendería los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías.
- En relación con los argumentos de que se dio noticia y los cuales constituyeron la materia de la contradicción de tesis de mérito el mencionado tribunal colegiado consideró que las facturas exhibidas por la actora como comprobantes fiscales deben ser analizadas en el contexto del contrato de prestación de servicios respecto del cual derivaron, puesto que el artículo 31, fracciones I y III, de la abrogada Ley del Impuesto sobre la

5

<http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml;jsessionid=ERNMlcXck8M9IIV0CIR678IczPh70hPwBjuh3xx1heJrETRYjcXZI-714648449>

Renta establece los requisitos de las deducciones autorizadas por el legislador, entre los que destaca, el relativo a que aquélla sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, así como que se encuentre amparada con la documentación que reúna los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales para tal propósito.

- En concordancia con lo anterior el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito sostuvo que la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación al señalar “*Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.*” debe interpretarse en el sentido de que el concepto señalado en el comprobante fiscal respectivo debe ser lo suficientemente claro para que permita a la autoridad hacendaria determinar si la erogación realizada por el contribuyente resulta estrictamente indispensable para los fines de su actividad, ya que de lo contrario ese gasto no sería deducible.
- Por tal motivo, el órgano colegiado mencionado concluyó, en esencia, que el hecho de que los comprobantes fiscales exhibidos como medio demostrativo no refieran de manera pormenorizada la descripción del servicio amparado en aquéllos no tiene como consecuencia estimar que no se satisfizo el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, habida cuenta que respecto de esos medios de convicción puede realizarse un juicio de valor adminiculado con el contrato que les dio origen con el propósito de que la autoridad hacendaria determine si esos gastos resultan estrictamente indispensables.

1.2 CONSIDERACIONES DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL TRAMITADO EN EL EXPEDIENTE NÚMERO 153/2016

En diverso aspecto, el resultado del análisis adminiculado de la ejecutoria emitida en el recurso de revisión fiscal tramitado en el expediente número 153/2016 del índice del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y de la resolución emitida por la Primera Sala Regional Oriente del ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el juicio contencioso administrativo tramitado en el expediente número 428/13-12-01-2 2015⁶ revela lo siguiente:

6

http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=193/01930000191112520005005.docx_1&sec=Margarita_M%C3%A1rquez_Mendez&svp=1 y <http://sentencias.tfja.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml;jsessionid=ERNMlcXck8M9IIV0CIR6781czPh70hPwBjuh3xx1heJrETRYjcXZI-714648449>, respectivamente.

- El recurso de revisión fiscal se interpuso por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria en contra de la sentencia que declaró la nulidad de la resolución contenida en el oficio número SF-PF-(82)-2468/12 por el que se confirmó la determinación contenida en el oficio número 1237, en que se impuso un crédito fiscal a Soluciones Irapuato, sociedad anónima de capital variable por la cantidad de \$1'860,217.52 (un millón ochocientos sesenta mil doscientos diecisiete pesos, cincuenta y dos centavos de moneda nacional).
- El crédito fiscal apuntado tuvo origen en que la autoridad hacendaria rechazó la deducción por conceptos de venta al considerar que las facturas ofrecidas por la actora carecen del requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación relativo a describir en esos comprobantes fiscales el servicio amparado es esas documentales, a saber, “servicio de almacenaje” respecto de los meses correspondientes al año 2008.
- La autoridad inconforme hizo valer a título de agravio, entre otros, el relativo a que la sala administrativa pasó por alto que la demandante manifestó que es necesario contratar un servicio especial que garantizara la guarda, custodia, supervisión, control y administración de mercancías, títulos de valor y prendas, por lo que contrató los servicios de una persona moral, los cuales no corresponden únicamente a servicios de almacenaje, sino también a guarda, custodia, supervisión, control y administración de mercancías; en tanto que los comprobantes fiscales exhibidos sólo amparan el concepto “almacenaje” y, por ende, la autoridad demandada determinó que en las documentales respectivas era necesario detallar la descripción de aquéllos.
- En relación con el motivo de disenso apuntado, el tribunal colegiado mencionado sostuvo, en esencia, consideraciones idénticas a las contenidas en las ejecutorias relativas a los recursos de revisión fiscal número 62/2015 y su relacionado 63/2015 de que se dio noticia; de ahí que confirmó la sentencia impugnada.

1.3 CONSIDERACIONES DEL JUICIO DE AMPARO DIRECTO TRAMITADO EN EL EXPEDIENTE NÚMERO 475/2015

En otro orden de ideas, es conveniente señalar que del estudio integral de la sentencia emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el juicio de amparo directo tramitado en el expediente número 475/2015, así como de la resolución emitida por la Segunda Sala Regional del Noroeste del entonces Tribunal Federal de Justicia

Administrativa en el juicio de nulidad tramitado en el expediente número 1881/15-06-02-1⁷ resulta lo siguiente:

- El juicio constitucional se promovió por Promáquina, sociedad anónima de capital variable en contra de la sentencia emitida el 2 de octubre de 2015 en la cual se declaró la nulidad del oficio número 500-30-00-01-01-2014-3114040969 emitido por el Administrador Local de Auditoría Fiscal de Guadalupe, Nuevo León, del Servicio de Administración Tributaria en el que se autorizó parcialmente la devolución del impuesto al valor agregado correspondiente al mes de octubre de dos mil doce para el efecto de que la autoridad hacendaria emitiera una nueva resolución en la que calcule los intereses correspondientes en términos de los artículos 17-A y 22-A del Código Fiscal de la Federación y efectúe el pago respectivo.
- En la resolución impugnada mediante el juicio contencioso administrativo apuntado, la autoridad demandada autorizó parcialmente la devolución del impuesto al valor agregado solicitada por la actora al considerar que los comprobantes fiscales que exhibió a efecto de amparar las cantidades solicitadas en devolución constituyen gastos que no se consideran estrictamente indispensables para su actividad, toda vez que la descripción de los servicios contenidos en aquélla se asentó de manera genérica.
- Así mismo, la autoridad tributaria manifestó que los conceptos contenidos en los comprobantes fiscales expedidos por Promotora Cerralvo, sociedad de responsabilidad limitada de capital variable no pueden ser deducibles en términos de lo previsto en el numeral 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que no demostró que los gastos amparados en aquéllos resultaran estrictamente indispensables para su actividad, puesto que los conceptos denominados “mano de obra”; “mano de obra Apodaca”, “mano de obra Cerralvo” y “mano de obra calidad” mencionados en los indicados comprobantes son ambiguos.
- No conforme con las consideraciones de la sentencia de que se dio noticia, a saber, el considerando cuarto, la quejosa promovió juicio de amparo directo en el que, entre otros conceptos de violación, hizo valer el relativo a que la descripción de los servicios proporcionados y amparados en los

7

http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=155/0155000018250861006.doc_1&sec=Mario_Enrique_Guerra_Garza&svp=1 y

http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml;jsessionid=4vhQPzD7n8zq_YGvkwUZsdmBWBWnTMq-cETnwj868pNvav4J41yT!-714648449, respectivamente

comprobantes fiscales emitidos a su favor no son genéricos, así como que si la autoridad responsable hubiera valorado de manera adminiculada esos medios de convicción con otras pruebas documentales, verbigracia, el contrato de prestación de servicios celebrado con Promotora Cerralvo, sociedad de responsabilidad limitada de capital variable y cédulas de determinación de cuotas obrero-patronales, entre otros, hubiera arribado a la convicción de que los gastos contenidos en las facturas correspondientes resultó estrictamente indispensables para cumplir con su objeto social.

- En relación con el concepto de violación apuntado, el tribunal de amparo determinó que aquél resultó ineficaz al considerar lo siguiente:
 - Los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación regulan las cuestiones relativas a la expedición de comprobantes fiscales, puesto que prevén la obligación para los contribuyentes que presentan declaraciones periódicas o que estén obligados a expedirlos por las actividades que realicen de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y proporcionar información relacionada con su identidad y en general sobre su situación fiscal mediante los avisos correspondientes.
 - Los mencionados preceptos legales constriñen al gobernado que pretende realizar un acreditamiento o deducción con base en comprobantes fiscales a demostrar su autenticidad consultando en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara ese documento fue autorizado al emisor, así como si al momento de la emisión el comprobante relativo al sello digital correspondiente se encontraba vigente y registrado ante el indicado órgano desconcentrado, así como que contengan los elementos señalados en el numeral 29-A de la codificación tributaria federal.
 - Además, el tribunal colegiado consideró el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, el cual establece el requisito tocante a que los comprobantes fiscales contengan la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen las operaciones señaladas en aquéllos.
 - Así mismo, el tribunal de amparo sostuvo que si bien en el criterio contenido en la tesis de rubro “*COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES*” la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, lo cierto es que

- aquél resulta aplicable en la especie, dado que lo relevante de ese criterio consiste en constreñir a los gobernados a deducir o acreditar con base a comprobantes fiscales a verificar la autenticidad de esos documentos consultando la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, etcétera; en tanto que el numeral 29-A de la indicada legislación mantiene su redacción, esencialmente, en los mismos términos.
- En esas premisas jurídicas, el mencionado órgano colegiado sostuvo que para determinar lo que en derecho correspondiera respecto de la controversia planteada ante la sala responsable era necesario considerar la noción de uno de los términos que conforman la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, el cual establece como requisito de validez de los comprobantes fiscales el relativo a que contengan la *“descripción del servicio o del uso o goce que amparen”*.
 - Por tal motivo, a fin de nutrir la interpretación de la porción normativa indicada el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito consideró que del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española resulta que el verbo “describir” contenido en el numeral 29, fracción V, de la codificación tributaria federal orienta a concluir que el elemento establecido por el legislador implica que no resulta suficiente que los comprobantes fiscales contengan la cita de la idea general, puesto que el vocablo “descripción” conlleva a la explicación detallada del servicio contratado.
 - Para corroborar tal postura, el tribunal de amparo señaló que a través de los comprobantes fiscales se puede demostrar la posible realización de un gasto o erogación; antes bien, que tal circunstancia no es suficiente para que aquél surta efectos fiscales, pues estos últimos dependerán del tipo de contribuyente de que se trata y en particular de que cada gasto pueda ser deducible o acreditable en términos de lo establecido en las leyes especiales.
 - En ese contexto, el tribunal colegiado de mérito consideró que en el caso del impuesto al valor agregado se requiere que el acreditamiento de ese tributo satisfaga los requisitos previstos en el artículo 5º, fracción I, de la legislación respectiva, el cual dispone que el impuesto debe corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación respecto de las cuales se debe pagar el porcentaje establecido en ese ordenamiento

jurídico o a las que se les aplique la tasa del 0%; en tanto que en relación con el segundo debe constar en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal.

- Luego, el mencionado órgano colegiado consideró que resulta insuficiente la tenencia del documento para que aquél produzca efectos fiscales, pues aquél simplemente permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo, así como sus términos; sin embargo, debe existir el soporte del gasto en sí mismo.
- Por tal motivo, el tribunal de amparo concluyó que del análisis que se realice a los comprobantes fiscales y su función puede arribarse a la conclusión de que esos documentos están dotados de una serie de elementos adicionales que tienen como finalidad ser utilizados para la función que fueron creados, es decir, como elementos demostrativos y, por ende, que el concepto de servicios previsto en la fracción V del numeral 29-A del código tributario deba ser descrito de manera pormenorizada, pues con esos documentos se pretende tener certeza respecto de la indispensabilidad de la deducción o acreditamiento solicitado por el particular.
- Así, el tribunal constitucional indicado determinó que la locución utilizada por el legislador ordinario tocante a que “la descripción del servicio o del uso o goce que amparen” debe entenderse en el sentido de que en el comprobante fiscal que se emita en relación al servicio prestado debe contener de manera pormenorizada los datos suficientes que pongan en evidencia el servicio que se proporcionó al contribuyente, pues de ser ambiguo y no informar el servicio contratado no es posible saber si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente en términos de lo establecido en los numerales 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y 5°, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

1.4 CONDICIONES PARA LA EXISTENCIA DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS EN ANÁLISIS

Previo a analizar el estudio de fondo realizado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis número 232/2017 que dio origen a la jurisprudencia de rubro *“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS*

PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.” es menester considerar que al determinar las condiciones relativas a la contradicción de criterios entre las sostenidos por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver la recursos de revisión fiscal número 153/2016 y 62/2015 relacionado con el 63/2015, así como el del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el juicio de amparo directo tramitado en el expediente número 475/2015, la indicada Sala concluyó lo siguiente:

**“[...] -----
Como puede advertirse, los tribunales contendientes analizaron una misma hipótesis jurídica y finalmente discrepan sobre si el cumplimiento de la descripción del servicio previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto. -----
En ese contexto, en aras de salvaguardar la seguridad jurídica de los gobernados en la interpretación del 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, se torna imperativo para esta Segunda Sala resolver la divergencia de criterios sostenidos por los tribunales contendientes a pesar de las peculiaridades interpretativas que sostuvo cada uno de ellos. --
Tercer requisito: elementos constitutivos de la hipótesis y surgimiento de la pregunta que detona la procedencia de la contradicción. A partir de lo anterior, es posible concluir que los puntos de vista de los tribunales contendientes, al reflejar contradicción en sus consideraciones y razonamientos, puede dar lugar a la formulación de las siguientes preguntas: -----
¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales? -----
¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto? -----
[...].”**

Como es fácil advertir, la Segunda Sala del Tribunal Constitucional de México determinó que entre las ejecutorias mediante las cuales se resolvieron los recursos de revisión fiscal números 153/2016 y 62/2015 relacionado con el 63/2015, así como el juicio de amparo directo tramitado en el expediente número 475/2015 el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito,

respectivamente, sostuvieron criterios discrepantes respecto de si el cumplimiento de la “*descripción del servicio*” previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en los años 2008 y 2012 únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo, o bien, si esos conceptos pueden detallarse en diversas documentales.

Así mismo, del resultado del examen transcrito se desprende que la citada Segunda Sala determinó que a fin de preservar el principio de seguridad jurídica era necesario resolver las discrepancias sostenidas por los mencionados tribunales colegiados y señaló que al respecto debían resolverse dos cuestionamientos, a saber, los siguientes:

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

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

1.5 CONSIDERACIONES SOSTENIDAS RESPECTO AL ESTUDIO DE FONDO DEL ASUNTO

En relación con la primera de las interrogantes apuntadas, a saber, la forma en la que debe satisfacerse el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales conforme lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación la Segunda Sala del Alto Tribunal del País consideró que ese cuestionamiento fue resuelto por ese órgano jurisdiccional al resolver los amparos directos en revisión número 3858/2014 y 1622/2016 en los cuales interpretó esa porción normativa y se pronunció en torno a su constitucionalidad a la luz de los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

En esa tesitura, debe significarse que el Tribunal Constitucional de México al emitir la ejecutoria relativa al amparo directo en revisión número 3858/2014 determinó que el requisito previsto en la fracción V del numeral 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 tocante a que la descripción del servicio prestado que debe señalarse en el comprobante fiscal se satisface cuando en aquél se precisa la idea de ese servicio delimitando sus partes o propiedades y, por ende, esa porción legal no genera inseguridad jurídica alguna a los

gobernados, habida cuenta que los contribuyentes tienen conocimiento pleno respecto de la regulación normativa establecida por el legislador en ese ordenamiento jurídico en relación a la forma en que se tiene que cumplir el requisito respectivo.⁸

En ese orden de ideas, la Segunda Sala del Alto Tribunal del País concluyó que la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en los comprobantes fiscales sólo implica que sea de manera general, dado que ante la multiplicidad de servicios susceptibles de proporcionarse entre particulares, lo importante es conocer en qué consiste su núcleo esencial. Asimismo, el indicado Órgano Colegiado determinó que las consideraciones apuntadas también son aplicables a lo previsto en el artículo 29, fracción V, de la codificación tributaria vigente en 2012.⁹

Por otra parte, al dar contestación al cuestionamiento relativo a si la descripción del servicio previsto en la fracción V del numeral 29 del Código Fiscal de la Federación el Máximo Órgano Colegiado de la Nación consideró que al resolver los amparos en revisión números 51/2015, 302/2015, 354/2015, 361/2015, 972/2015 y 1015/2016 determinó que los comprobantes fiscales constituyen los medios demostrativos a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.

En efecto, el Tribunal Constitucional de México sostuvo que si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el cual debe pagar un tributo deberá expedir el comprobante fiscal correspondiente a efecto de determinar su situación respecto de la contribución que debe cubrir; asimismo, que quien contrate un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera el tributo tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

Además, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal establecida en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, que en materia tributaria consiste en dejar constancia fehaciente de que se actualizó un hecho o

⁸ Cabe destacar que si bien en la ejecutoria que se analiza la Segunda Sala del Máximo Órgano Jurisdiccional del País señaló que al respecto es aplicable la tesis número 2a. LXXXIX/2017 (10a.) de rubro "*PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.*", lo cierto es que a la fecha en que se emitió la sentencia materia de estudio ese criterio ya había integrado la jurisprudencia número 140/2017 (10a.), pues esta última se publicó en el Semanario Judicial de la Federación el 6 de octubre de 2017.

⁹ Precisión que como ha quedado de manifiesto debió realizar al momento de determinar las condiciones necesarias para que se actualizara la contradicción de tesis.

acto gravado por una contribución y determinar la situación fiscal de un contribuyente, puesto que conforme la mecánica de las legislaciones de tal naturaleza esos documentos permiten realizar deducciones o acreditamientos.

En suma, el Alto Tribunal del País consideró que al resolver la contradicción de tesis número 164/2005, en la que interpretó el artículo 29 de la codificación tributaria federal, sostuvo que los adquirentes de bienes o los contratantes de los servicios únicamente tienen la obligación de verificar que los comprobantes fiscales que se les expiden contengan impresos los elementos formales exigidos en el numeral 29-A, fracción I, de ese ordenamiento legal, mas no que estuvieran constreñidos a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del particular que los emita.

En abono a lo expuesto, la citada Segunda Sala sostuvo que al resolver la contradicción de tesis que dio origen a la jurisprudencia número 2a./J 35/2008 determinó que la verificación de los datos de los comprobantes fiscales sólo vincula a los contribuyentes a favor de quien se expedían a constatar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de la emisora, entre los que se encuentra el señalamiento tocante a si el pago de la contraprestación debía realizarse en una sola exhibición o en parcialidades.

De igual forma, el Máximo Órgano Judicial de la Nación al resolver la contradicción de tesis número 535/2012 y abandonar la jurisprudencia número 2a./J 161/2005 concluyó que la circunstancia de que los contribuyentes que expidan comprobantes fiscales sin haber dado aviso a la autoridad hacendaria de su cambio de domicilio y, por tanto, no sea posible localizarlos no tiene como consecuencia que esos documentos sean nulos ni que carezcan de valor demostrativo, toda vez que tal sanción no se encuentra prevista en los numerales 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Así mismo, el Tribunal de Derechos Fundamentales de México en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia número 2a./J 113/2014 determinó que tratándose de comprobantes fiscales la obligación de los contribuyentes se limita a verificar que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes resulten correctos, así como que en aquéllos se estampe el número de folio, lugar y fecha de impresión y expedición y datos de la imprenta autorizada; en tanto que el cercioramiento del cumplimiento de las obligaciones de que aquéllos sean expedidos por una imprenta autorizada por el Servicio de Administración Tributaria corre a cargo de quien los expide.

Sobre tales premisas jurídicas, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que el cuestionamiento tocante a si la descripción del servicio, o del uso o goce que amparan los comprobantes fiscales previsto en

el artículo 29, fracción V, de la codificación tributaria federal, por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto del mismo, es decir, al servicio, uso o goce que ampare, lo cierto es que en casos excepcionales tal elemento será susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce.

Para corroborar tal postura, el Alto Tribunal de la Nación señaló que los comprobantes fiscales limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad tributaria, pues de considerar que los que exhiben los contribuyentes no amparan la transacción realizada esta posibilitada para requerir la totalidad de la información relativa a ese documento y, en caso de no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades existente es factible sostener que la descripción del servicio o el uso o goce que se amparen en los comprobantes fiscales, por regla general, debe cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que lo amparen claramente, refiriendo de manera delimitada en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente y en razón de la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de aquéllos, así como a los objetos respecto de los cuales se puede otorgar su uso o goce, es posible que su pormenorización se contenga en un documento diverso que tiene como finalidad determinar qué integra la prestación del servicio respectivo, o bien, qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, en cada caso, la procedencia de la deducción o acreditamiento correspondiente.

Además, el Tribunal Constitucional del País puntualizó que el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho probatorio como formalidad esencial del procedimiento también resulta aplicable a los procedimientos de comprobación fiscal, así como el derecho a la seguridad jurídica, los cuales orientan a concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara delimitando sus partes o propiedades, por regla general debe entenderse que esos documentos cumplen con el requisito establecido en la fracción V del numeral 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Antes bien, el mencionado Órgano Jurisdiccional sostuvo que en razón de la diversidad de la naturaleza de los servicios que pueden llegar a prestarse o el otorgamiento del uso o goce de un bien, de manera excepcional, es posible que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en un documento diverso al comprobante fiscal, como lo es el contrato que dio origen al servicio relativo, habida cuenta que este último tiene como propósito determinar qué integra la prestación de aquéllos y, en su caso, qué resulta relevante para determinar en cada caso la procedencia de la deducción o acreditamiento respectivo que mediante el comprobante fiscal se solicite.

CAPÍTULO II

PRINCIPIOS Y REGLAS CONTENIDOS EN LA EJECUTORIA RELATIVA A LA CONTRADICCIÓN DE TESIS NÚMERO 232/2017

2.1 IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS Y REGLAS FISCALES CONTENIDOS EN LA SENTENCIA

Para determinar si la postura sostenida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es concordante con los elementos generales, así como secundarios que deben resolverse al emitir la resolución relativa a una contradicción de tesis, en primer término, es menester identificar los principios y los preceptos legales que analizó en relación con el cumplimiento de la descripción del servicio previsto en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

En ese orden de ideas, resulta de capital importancia señalar que aun cuando la citada Sala no se pronunció de manera destacada respecto de los principios tributarios consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, lo cierto es que el resultado del análisis integral de la ejecutoria de mérito revela que consideró los principios siguientes:

- Legalidad.
- Seguridad jurídica.
- Interdicción de la arbitrariedad.

Además, aun cuando la lectura de la sentencia de que se trata podría orientar en un primer término a considerar que la citada Segunda Sala del Tribunal Constitucional del País soslayó emitir esa resolución a la luz de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, así como de fundamentación y motivación, lo cierto es que al ser estos últimos materia de estudio de las diversas ejecutorias que consideró, tal circunstancia tiene como consecuencia que esos principios hayan sido analizados de manera implícita.

Por otra parte, el estudio sistemático de la sentencia de que se trata evidencia que las reglas que formaron parte del análisis de aquéllas y que condujeron a la mencionada Segunda Sala a determinar que en atención a la

multiplicidad de servicios y a las cuestiones que comprende la prestación de cada uno de aquéllos, así como a objetos sobre los cuales puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores puedan contenerse en un documento distinto como lo es el pacto de voluntades que dio origen a los comprobantes fiscales, a fin de determinar la procedencia de la deducción o acreditamiento respectivo, fueron las relativas a los artículos 5°, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 31, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008; así como 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

Resulta de capital importancia señalar que si bien el análisis integral de la ejecutoria de mérito revela que el Alto Tribunal del País no precisó destacadamente los numerales 5°, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 31, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008, lo cierto es que tal circunstancia no impide advertir que estudió las reglas contenidas en esos numerales tocantes a que a fin de que la autoridad hacendaria determine lo que en derecho corresponda en relación con las deducciones o acreditamiento que soliciten los contribuyentes, pues tratándose de resoluciones jurisdiccionales no es necesario que el órgano judicial que conoce del asunto cite los preceptos legales en que fundó su determinación, toda vez que esos requisitos se satisfacen con el análisis exhaustivo de los puntos materia de la litis.¹⁰

2.2 CONCEPTO DE CONTRADICCIÓN DE TESIS

Las contradicciones de tesis constituyen el procedimiento previsto por el Constituyente Permanente en los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Federal y 226, fracción II, de la Ley de Amparo, el cual tiene como propósito establecer el criterio que debe prevalecer en los casos en que se sustenten criterios discrepantes en las resoluciones emitidas por las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Plenos de Circuito, o bien, los tribunales colegiados de circuito respecto de un mismo punto de derecho.

Sobre el particular, ha sido criterio reiterado del Tribunal Constitucional de México que existen tesis contradictorias en los casos en que respecto de las ejecutorias que emiten los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación concurren los elementos siguientes:¹¹

¹⁰ Al respecto, es aplicable la jurisprudencia número 1a./J. 139/2005 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, diciembre de 2005, página 162, de rubro "*FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES JURISDICCIONALES, DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, RESPECTIVAMENTE.*".

¹¹ Jurisprudencia número 1a./J. 23/2010, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Marzo de 2010, página 123, de rubro "*CONTRADICCIÓN DE TESIS ENTRE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. FINALIDAD Y CONCEPTO.*".

- i. Al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios discrepantes.
- ii. Que la diferencia de criterios se presente en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas.
- iii. La disparidad de criterios provenga del examen de los mismos elementos de juicio.

Desde esa arista, es dable concluir que las contradicciones de tesis que resuelve el Tribunal Pleno, las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los Plenos de Circuito tienen como propósito garantizar el derecho fundamental de seguridad jurídica consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, lo cual debe realizarse en los casos de que la denuncia de criterios respectiva provenga de parte legitimada para tal efecto, aun en los casos en que no pueda tenerse a la vista la ejecutoria de la cual derivo alguno de los criterio contendientes, puesto que en esos casos es suficiente que de la redacción del criterio publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta se advierta que la postura asumida por alguno de los órganos jurisdiccionales contendientes es diversa a la sostenida por algún otro respecto de un mismo tópico jurídico.

Por tal motivo, toda vez que las contradicciones de tesis tienen su génesis en preservar la seguridad jurídica de los gobernados no es necesario que la denuncia que al respecto se plantee constriña a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o bien, a los Plenos de Circuito a que al momento de resolver los criterios discrepantes deba apegarse a alguno de aquéllos, puesto que en términos de lo previsto en el artículo 226, fracción III, primer párrafo, de la Ley de Amparo *“el órgano correspondiente podrá acoger uno de los criterios discrepantes, sustentar uno diverso, declararla inexistente, o sin materia.”*, con la única limitante de que la decisión respectiva sea aprobada por mayoría de los Ministros o Magistrados integrantes del órgano colegiado respectivo.

2.3 EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DEL PACTO FEDERAL Y EL CONCEPTO DE TRIBUTO

Ahora bien, previo a de emitir una opinión respecto de las consideraciones y conclusión alcanzada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria en análisis, es menester exponer algunas reflexiones en torno a los principios constitucionales que rigen la materia tributaria en México.

Con el propósito anunciado, es conveniente señalar que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra los principios que rigen la materia tributaria, los cuales tienen como finalidad dar certidumbre jurídica a los gobernados en relación con sus obligaciones tributarias,

así como evitar que el legislador ordinario, en ejercicio de su potestad tributaria, pueda incurrir en excesos al imponer un tributo.

En otras palabras, los principios tributarios contenidos en la fracción IV del numeral 31 del Texto Fundamental establecen los elementos mínimos que debe contener un impuesto, los cuales tienen como función, en esencia, nutrir la interpretación del ordenamiento jurídico, limitar a las autoridades en el uso de sus potestades fiscales, así como fortalecer los derechos de los gobernados y otorgarles certeza jurídica.¹²

Así mismo, debe significarse que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República establece que es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, de la Federación, de las entidades federativas y sus municipios, de manera proporcional y equitativa.

En efecto, a través de la porción normativa mencionada el Constituyente Permanente estableció los elementos por los que se rige el sistema fiscal nacional, los cuales tienen como objeto que la imposición de las cargas tributarias que se imponen a los gobernados sean limitadas al momento de emitirse la legislación a través de la cual se regulará el impuesto respectivo, brindar seguridad jurídica a los contribuyentes en relación con el hecho imponible que lo constituye, en el destino de las recaudaciones, así como vedar la actuación del ente administrativo competente.

Por su importancia con el tema y previo a exponer los principios constitucionales que rigen la órbita del derecho tributario nacional es oportuno hacer algunas reflexiones sobre el concepto de tributo, el cual es definido por Armando Cortés Galván como una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo que es establecida por el Estado de manera unilateral a cargo de las personas que realizan una determinada conducta lícita, la cual se define legalmente a través de una hipótesis jurídica o de hecho, que refleja la capacidad económica y que tiene como finalidad financiar el gasto público.¹³

Así, el autor indicado concluye que, el tributo es el vínculo jurídico a través del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie en virtud de la actualización de un hecho imponible, el cual es una hipótesis jurídica o de hecho establecida por el legislador cuya actualización causa la contribución correspondiente.

¹² VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, 3a edición, editorial Oxford, México, 2011, pág 9.

¹³ CORTÉS GALVÁN, Armando, *El concepto de Tributo en México*, 1a. edición, Novum, México, 2015, pág 36.

En relación con el tema, debe precisarse que la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado. La delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales de justicia fiscal. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica.

En relación con lo expuesto, al resolver los juicios de amparo directo tramitados en los expedientes números 346/2008, 297/2009, 557/2009 y 17/2010, así como el amparo en revisión número 88/2010 el Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito consideró que el hecho imponible, como conjunto de presupuestos normativos, implica un todo que se estructura sobre varios elementos individuales que lo conforman, los cuales son:¹⁴

a) Elemento objetivo. Es el fragmento de la realidad –acto, hecho, situación o calidad- establecido en la ley para configurar cada tributo, lo cual coincide con la riqueza o manifestación de capacidad contributiva incorporado en el hecho imponible.

b) Elemento subjetivo. Se refiere a la relación jurídica o de hecho, en que debe encontrarse el sujeto pasivo de la contribución respecto del elemento objetivo del tributo. Esa relación se refiere, por regla general, a la titularidad o autoría del hecho imponible. Este elemento permite identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

c) Elemento espacial. Es aquel que delimita el ámbito geográfico dentro del cual el hecho imponible habrá de realizarse y producir sus efectos.

d) Elemento temporal. Este elemento delimita en el tiempo la realización del hecho imponible, con lo cual se podrá determinar a partir de cuándo se considera realizado y, por consiguiente, en qué momento se puede proceder a determinar la obligación tributaria.

¹⁴ Las consideraciones anteriores dieron origen a la jurisprudencia número I.15o.A. J/9 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, abril de dos mil diez, visible en la página 2675, de rubro *“TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.”*

Una vez puntualizado la porción normativa constitucional por la que se rige la imposición de los tributos en México, así como el concepto de tributo y los elementos que rigen el hecho imponible, los cuales son establecidos por el legislador ordinario en las leyes especiales mediante las cuales se ejerce la potestad tributaria del Estado, es menester realizar algunas reflexiones en torno a algunos de los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.3.1 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Al respecto, debe significarse que el principio de legalidad tributaria está previsto en la fracción IV del numeral 31 de la Constitución General de la República y tiene como imperativo que el legislador ordinario debe establecer los elementos constitutivos de los tributos de manera clara y específica con el propósito de que los gobernados adquieran plena certeza en relación con la forma en que se debe dar cumplimiento a las obligaciones fiscales a su cargo; por tal motivo, el mencionado principio es una imposición en virtud de la cual ningún ente del Estado dentro de su esfera de competencia puede realizar actos que no se encuentren establecidos en algún ordenamiento legal.

Sobre el particular, ha sido criterio reiterado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el principio de legalidad constituye una prerrogativa a favor de los gobernados respecto de que los elementos esenciales del tributo, a saber, sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, deben estar previsto en un acto materialmente legislativo, ya que estimar lo opuesto tendría como consecuencia el cobro de tributos previsibles o a título particular sin que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria esté en aptitud de conocer la forma en que debe contribuir respecto de la comisión de un hecho imponible; de ahí que en materia tributaria es concomitante con el principio general de legalidad previsto en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su importancia, debe significarse que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna se encuentra inmerso el diverso de reserva de ley, el cual consiste en que el propio legislador es quien debe regular sus aspectos esenciales, señalando detalladamente los requisitos necesarios para su procedencia, aunado a que tal mecanismo presupone la desaparición real de la capacidad contributiva del gobernado.

En efecto, al resolver el amparo en revisión número 2402/1996 la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que el principio de reserva de ley se clasifica en reserva absoluta y relativa; puntualizando que la indicada en primer

término se surte en los casos en que la regulación de una materia determinada queda limitada de manera exclusiva a la legislación formal, por lo que no puede ser definida a través de diversas fuentes; mientras que la mencionada en segundo lugar permite que las fuentes que regulan parte de la disciplina normativa de una materia sean establecidas por diversas fuentes, pero sólo en los casos en que la ley determine de manera expresa las directrices a las que esas fuentes deben ajustarse.

En otras palabras, la reserva de ley relativa consiste en que la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a los lineamientos establecidos por la legislación fiscal correspondiente, es decir, principios y criterios; mientras que en las fuentes secundarias se podrá establecer la concreta disciplina de la materia reservada, verbigracia, los aspectos aplicativos y complementarios.

Sobre tales premisas jurídicas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al interpretar el artículo 31, fracción IV, del Pacto Federal sostuvo que tratándose de la materia tributaria el principio de reserva de ley se surte en su modalidad relativa, puesto que esa materia no debe ser regulada totalmente por una legislación formal, habida cuenta que es suficiente un acto normativo que contenga el ordenamiento jurídico especial ya que de tal forma se marca un límite de contenido para las fuentes secundarias, las cuales no pueden contravenir lo dispuesto en la norma primaria, así como que en casos de naturaleza excepcional pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando aquéllas constituyan una regulación subordinada y dependiente a la ley y un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Por tal motivo, el Tribunal Constitucional del País concluyó que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo; de ahí que los elementos cualitativos de los tributos no pueden ser comprendidos en un reglamento o fuente secundaria, sino que éstos deben comprenderse en una ley, en tanto que sus elementos cuantitativos, a saber tasa o base, sí pueden estar previstos en una norma de menor jerarquía, en virtud de que para cifrar el hecho imponible en ocasiones es indispensable realizar operaciones y allegarse de aspectos técnicos.

2.3.2 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Con ese propósito, resulta de capital importancia puntualizar que la Primera Sala del Tribunal de Derechos Fundamentales de México ha sostenido en reiteradas ocasiones que el principio de seguridad jurídica compone la base sobre la cual descansa el orden jurídico nacional, el cual radica en saber a qué deben atenerse los gobernados en relación con la regulación normativa prevista en los

diversos ordenamientos legales, así como en relación con las actuaciones realizadas por las autoridades dentro de sus respectivos ámbitos de competencia, pues de lo contrario se generaría una situación de incertidumbre jurídica.

Por otro lado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al analizar los alcances del principio de seguridad jurídica previsto en el numeral 16 del Pacto Federal consideró que ese derecho no debe entenderse en el sentido de que las leyes deben señalar de manera precisa y especial los procedimientos que deben regular las relaciones entabladas entre las autoridades y los particulares, puesto que ese principio se cumple al contener los elementos mínimos que resulten indispensables para hacer valer los derechos de los particulares, a fin de que la autoridad no incurra en arbitrariedades.

Por tal motivo, la mencionada Segunda Sala concluyó que en materia fiscal las manifestaciones tocantes al principio de seguridad jurídica quedan compiladas en la certeza que existe en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad, entendiendo como el primero de estos en la estabilidad prevista en un cuerpo normativo relativo a que exista un desarrollo suficientemente claro y sin ambigüedades o antinomias en relación con los elementos esenciales del tributo, así como los medios ordinarios o extraordinarios de defensa con los que cuentan los gobernados en caso de que no se satisfagan las previsiones de la norma; en tanto que la interdicción de la arbitrariedad se compendia mediante la satisfacción de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.¹⁵

En abono a lo precisado, debe significarse que la garantía de seguridad jurídica se encuentra vinculada de manera estrecha con el principio de legalidad en su doble vertiente, a saber, administrativa y reserva de ley, la cual atendiendo al papel preponderante que desempeña en la ley esa garantía satisface el propósito establecido por el Constituyente Permanente tocante a dar certeza a los ciudadanos y evitar la arbitrariedad de las autoridades.¹⁶

En el contexto apuntado, el Tribunal Constitucional del País concluyó que resultan violatorios al principio de legalidad tributaria los conceptos confusos o indeterminables para definir alguno de los elementos del tributo sobre la base de que la indefinición absoluta de sus componentes que resulte relevante para el caso de la contribución permite la posibilidad de que sea la autoridad

¹⁵ Jurisprudencia número 1a./J. 139/2012 (10a.). de rubro “*SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.*” 10a. Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Libro XVI, enero de 2013, página 437.

¹⁶ PÉREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, sexta edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991, pág 27.

administrativa la que genere su configuración, lo que tendría como consecuencia el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien, la falta de certeza en la forma en que se debe satisfacer la obligación de contribuir al gasto público conforme los principios fiscales que protegen los derechos fundamentales de los gobernados consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

2.3.3 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Sobre el particular, debe puntualizarse que es criterio reiterado del Alto Tribunal del País que el principio de proporcionalidad contemplado en el artículo 31, fracción IV, constitucional consiste en que los sujetos pasivos del tributo deben aportar al gasto público en función de su capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o riqueza a la satisfacción de los fines públicos del Estado.

Además, el Órgano Constitucional de la Nación ha sostenido que conforme al indicado principio los gravámenes deben establecerse de manera individualizada de acuerdo a la capacidad económica el sujeto pasivo de la relación tributaria, a saber, su potencialidad para aportar a los gastos públicos de tal forma que los particulares que posean una mayor riqueza gravable tributen en forma distinta y superior a quienes que la tienen en una proporción menor.

En otras palabras, el principio de proporcionalidad tributaria se encuentra relacionada con la capacidad económica del contribuyente, a fin de que en cada caso el pago de las contribuciones sea distinto, pues tal circunstancia trasciende de manera cualitativa y cuantitativa en relación con el mayor o menor sacrificio, o bien, en la disminución que proceda en cuanto a su patrimonio, lo cual debe ser acorde con su ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

En suma, debe capitalizarse que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que para que un gravamen sea proporcional es necesario que exista congruencia entre el impuesto establecido y la capacidad contributiva del gobernado, habida cuenta que esta última se constituye como la potencialidad real de contribuir al gasto público establecida por el legislador al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria considerando que los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en función de la riqueza.

Desde esa arista, resoluta inconcuso que para satisfacer el principio de proporcionalidad los sujetos pasivos se encuentran constreñidos a contribuir al gasto público en función de su capacidad económica aportando una parte de la riqueza gravada a partir de la actualización del hecho imponible ya que para que el

gravamen satisfaga el principio de mérito es necesario que exista congruencia entre el tributo establecido y la capacidad del causante.

2.3.4 PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

Al respecto, debe señalarse que el tratadista Adolfo Arrijo Vizcaino define el principio de equidad tributaria, en esencia, como dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, esto es, que todas las personas que se coloquen en el mismo supuesto jurídico de causación deben de atender a su obligación de contribuir en los mismos términos.¹⁷

En relación con el mencionado principio el Tribunal de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el criterio relativo a que el requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, constitucional, y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su ejercicio

En ese sentido, el Máximo Órgano Jurisdiccional del País considera que el principio de equidad tributaria establecido en la fracción IV del numeral 31 constitucional constituye el imperativo relativo a que los sujetos que se colocan en una situación de hecho en relación con la causación de un impuesto debe guardar una situación de igualdad en relación con el ordenamiento legal que los regula, lo que tiene como consecuencia que las normas fiscales deben de tratar de manera consonante a los particulares que se encuentran en una misma situación.

Antes bien, en oposición a la consideración apuntada el Tribunal Constitucional de México ha sostenido que no toda desigualdad en el trato dado en los ordenamientos tributarios constituye una desigualdad, en razón de que el legislador ordinario está investido constitucionalmente de la facultad de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes con la única limitante de que esta última no constituya una condición que resulte caprichosa o arbitraria.

Sobre el particular, es imperativo señalar que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que existen elementos

¹⁷ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22a edición, Themis, México, 2000, pág. 235

objetivos que los elementos objetivos que permiten identificar puntualmente el principio de equidad tributaria son los siguientes:

- No toda desigualdad de trato tributario constituye una transgresión al artículo 31, fracción IV, constitucional, pues aquella sólo se actualiza cuando se produce una distinción en los casos en que surgen situaciones tributarias iguales y no existe justificación objetiva para tal efecto.
- Cuando se surtan situaciones de hecho idénticas las consecuencias de derecho deben ser las mismas para los gobernados.
- La facultad de establecer una distinción de trato a cargo del legislador ordinario únicamente se actualiza en los casos en que no resulte injustificada o artificiosa.
- Las consecuencias jurídicas que resultan de la ley deben ser adecuadas y proporcionadas, ya que únicamente en esas hipótesis es posible obtener un trato equitativo, de forma que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

2.3.5 PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN A LA ARBITRARIEDAD

El principio de interdicción a la arbitrariedad en materia tributaria es el que da vida al diverso de razonabilidad legislativa, puesto que pretende preservar y limitar el derecho arbitrario respecto de la imposición del tributo, así como asegurar la coherencia en los actos legislativos, es decir, cualquier incorporación o desincorporación de una ley o una tasa, al ordenamiento jurídico, debe ser acorde a su objetivo, medios y fines.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la eliminación de la arbitrariedad incluye la aplicación de los principios tributarios consagrados en el numeral 31, fracción IV, de la Constitución Federal, verbigracia, el principio de seguridad jurídica, el cual como ha quedado de manifiesto pretende evitar que las autoridades lleven a cabo conductas contrarias a derecho tanto en la creación como en la aplicación de las normas que regulan la materia tributaria.

Cabe destacar que el principio de interdicción de la arbitrariedad no está contenido en el de igualdad ante la ley, pues la arbitrariedad implica injusticia ostensible, y la injusticia no se limita a la discriminación; de ahí que la actuación

arbitraria es contraria a la justicia, a la razón o las leyes que obedece al mero capricho o voluntad del agente público.

La prohibición de la arbitrariedad lo que condena es la falta de sustento o fundamento jurídico objetivo de una conducta administrativa y, por consiguiente, la infracción del orden material de los principios y valores propios del estado de derecho.

Además, debe significarse que el principio de interdicción de la arbitrariedad ha operado como correctivo frente a las actuaciones abusivas y discriminatorias de las administraciones públicas cuando ejercen potestades discrecionales de manera excesiva, pues éste supone un límite a los actos de autoridad con un alcance más amplio que el de los principios de seguridad y legalidad.

2.4 REGLAS FISCALES CONTENIDAS EN LA SENTENCIA EN ANÁLISIS

En relación con las reglas relativas y que fueron analizadas implícitamente por el Tribunal Constitucional del País, es menester señalar que los artículos 5º, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 31, fracciones I y III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta disponen como prerrogativa que para que los tributos que actualizan los hechos imponible establecidos por el legislador ordinario en los indicados ordenamientos jurídicos sean acreditables y deducibles, respectivamente, las erogaciones realizadas por los particulares deben resultar estrictamente indispensables para la consecución de su actividad, así como que aquéllas se encuentren amparadas con la documentación que para tal efecto exijan las disposiciones fiscales correspondientes.

Al respecto, es conveniente señalar que los artículos 29, párrafos primero y segundo, del Código Fiscal de la Federación vigentes en 2008 y 2012, que en la parte que interesa son de similar contenido, establecen que cuando las leyes fiscales dispongan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen los contribuyentes, o bien, por los ingresos que perciban, éstos deberán emitir los documentos respectivos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como que esos comprobantes deben satisfacer los requisitos establecidos en el numeral 29-A de ese ordenamiento legal.

Por su importancia, es conveniente considerar los artículos 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigentes en 2008 y 2012 que, respectivamente, son del tenor siguiente:

“Artículo 29-A. *Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente: -----
[...]
V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen. -----
[...]*”

“Artículo 29-A. *Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los requisitos siguientes: -----
[...]
V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen. -----
[...]*”

La interpretación armónica de las porciones normativas transcritas pone de manifiesto la intención del legislador relativa a que los comprobantes fiscales deben contener, entre otros elementos, la cantidad y clase de mercancías, así como que tratándose de la prestación de servicios la descripción de estos últimos.

En esas premisas jurídicas, es dable sostener que para que los servicios amparados en los comprobantes fiscales sean sujetos de acreditamiento o de deducción en términos de lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto sobre la Renta las erogaciones realizadas por los contribuyentes deben ser estrictamente indispensables para los fines de su actividad, así como que en los comprobantes fiscales que se expidan para tal efecto los servicios amparados en esos documentos deben contener una descripción de aquéllos, entre otros elementos.

2.4.1. REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

En relación con los conceptos apuntados relativos a la actividad del contribuyente, así como a que los gastos que se pretenden deducir o acreditar resulten estrictamente indispensables, es necesario realizar una breve semblanza doctrinaria en torno a aquéllos.

En principio, debe significarse que el objeto social de una empresa se traduce en la finalidad que se propone la persona moral y las actividades que realizará, es decir, el destino que alcanzarán los esfuerzos de los socios de aquélla a efecto de satisfacer los fines que persigue aquélla, el cual debe ser lícito, determinado y estipulado en sus estatutos sociales.

Por otra parte, en relación con el hecho relativo a que las erogaciones que se pretenden deducir o acreditar resulten estrictamente indispensables, Enrique Calvo Nicolau señala, en esencia, que esa locución se erige rectora del principio de proporcionalidad en materia impositiva respecto de las deducciones que los contribuyentes pueden efectuar mientras que es indispensable o no toda erogación que efectúa una persona disminuye su capacidad económica, dado que indefectiblemente reduce su haber patrimonial; en tanto que la satisfacción de los gastos públicos en que incurre la sociedad no debe quedar supeditado a posibles voluntariosas del obligado a contribuir para cubrirlos.¹⁸

En suma, debe significarse que toda vez que las diversas legislaciones tributarias no conceptualizan la locución “estrictamente indispensables”, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión número 1662/2006 determinó que los requisitos que permitirán a la autoridad tributaria determinar el carácter deducible de algún concepto se vincula a criterios que deben ser objetivos, verbigracia, la justificación de las erogaciones en virtud de que resulten necesarias, la identificación de aquéllas con los fines de la negación, la relación que guardan los conceptos de deducción respecto de las actividades del contribuyente, así como la frecuencia con la que acontecen determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.¹⁹

Las premisas expuestas permiten concluir que para que una erogación se considere estrictamente indispensable para efectos de deducibilidad o acreditamiento debe estar relacionada directamente con la actividad que realice el contribuyente, ser necesaria para alcanzar los fines de su actividad, así como que de no producirse puede afectarse su actividad o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo.

2.5 LOS COMPROBANTES FISCALES

Al respecto, es menester señalar que al resolver el amparo directo en revisión número 84/2013 la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que los comprobantes fiscales constituyen los medios demostrativos mediante los que los gobernados prueban el tipo de actos o actividades que realizaron para efectos fiscales.

¹⁸ CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, 1a edición de obra de colección por cincuenta años de aniversario en el ejercicio profesional, editorial Themis, México, 2013, pág. 452.

¹⁹ Esa consideración se encuentra plasmada en la tesis 1a. XXX/2007 publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 637, de rubro “*DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.*”.

En efecto, el Tribunal Constitucional de México sostuvo que en los casos en que un contribuyente desempeñe alguna actividad o intervenga en actividades que tengan como consecuencia que se surta una circunstancia que actualice un hecho imponible por el que se debe realizar el pago de un tributo deberá emitirse el comprobante fiscal correspondiente a efecto de determinar su situación en relación con esa contribución; en tanto que el particular que haya solicitado la actividad o intervenga en el acto que genera el impuesto se encuentra constreñido a solicitar el comprobante tocante.

En suma, el Alto Tribunal del País determinó que los comprobantes fiscales tienen como propósito primordial cumplir la obligación contenida en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, dejando constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar la situación fiscal de los contribuyentes, así como que conforme el sistema tributario previsto en cada legislación esos documentos podrán ser utilizados para realizar la deducción o acreditamiento respectivo; lo anterior en el entendido que sólo podrán surtir efectos jurídicos las documentales que satisfagan los elementos establecidos en el numeral 29 de la indicada legislación.²⁰

En ese orden de ideas, es menester señalar que el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México define a los comprobantes fiscales, en esencia, como los documentos necesarios para deducir o acreditar físicamente conforme las disposiciones tributarias aplicables que reúnen los elementos previstos en los artículos 29 y 29-A de la codificación tributaria.²¹

Así, es dable concluir que los comprobantes fiscales constituyen el medio probatoria a través de los cuales, en la órbita del derecho fiscal, los contribuyentes demuestran el cumplimiento de sus obligaciones tributarias respecto de la compra-venta, arrendamiento, prestación de servicios, suministro, entre otros conceptos, a fin de probar que las operaciones contenidas en aquéllos son sujetas de acreditarse, o bien, deducirse en términos de lo previsto en las legislaciones respectivas, verbigracia, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley del Impuesto sobre la Renta mediante documentos denominados facturas, remisión y notas de venta, entre otros.

²⁰ Las consideraciones respectivas están contenidas en la ejecutoria emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo directo en revisión número 84/2013 que dio origen a la tesis número 1a. CLXXX/2013 (10a.) de rubro "*COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.*" Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1, visible en la página 524

²¹ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, 10a edición, tomo I, Editorial Porrúa, pág 661.

Al margen de lo expuesto, resulta de capital importancia señalar que la factura se define de la manera siguiente:

“La factura es el documento emitido por un empresario o profesional con ocasión de las operaciones que realiza en el ejercicio de su actividad, con los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico, y donde se hacen constar ciertos datos relativos a la identidad del sujeto pasivo y del cliente, naturaleza, calidad y cantidad del objeto de la operación, el precio de los bienes y servicios y el tipo impositivo correspondiente a cada uno de ellos, la cuota y la fecha. -----

**I. Necesidad de la factura en el ámbito tributario. La regulación de los deberes de facturación constituye un exponente de los nuevos derroteros del discurrir actual de los mecanismos de gestión de los impuestos donde se obliga a los contribuyentes al desempeño de funciones cuasadministrativas. En el ámbito de esas nuevas funciones, donde desempeñan un papel relevante la autoliquidación y la repercusión, y en la necesidad de que la Administración de la Hacienda Pública disponga de la adecuada información, surge el deber de expedición y entrega de facturas por parte de los empresarios y profesionales. -----
[...]**

**II. Funciones. La factura, como documento con significado mercantil y fiscal, cumple tres funciones fundamentales. En primer lugar desempeña una importante labor de información, facilitando a la Administración su labor de control, al suministrar una relevante información sobre las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales y profesionales. Ello es importante tanto desde el punto de vista del Derecho interno como desde el plano internacional. En segundo lugar, la factura constituye requisito para el ejercicio de la repercusión en el ámbito de la imposición indirecta (art. 88.2 LIVA, y art. 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales). En último lugar, e íntimamente relacionado con el aspecto que acabamos de señalar, la factura se erige como elemento importante para justificar los gastos minorados en la base imponible o las deducciones practicadas para determinar la cuota líquida.²² -----
[...]**”

Como es fácil advertir, de la definición que antecede resulta que las facturas constituyen documentos *sui generis* que tienen origen en la necesidad de documentar los sujetos y objetos derivados del acto jurídico contenido en aquéllas

²² Enciclopedia Jurídica Básica, tomo II, Editorial Civitas, p. 585. 1ª ed.

para para efectos de control fiscal por la venta de bienes o servicios, ya sea su preparación o ejecución, así como que no constituyen el contrato por sí mismo, sino sólo el documento donde se precisa la cosa que se da, o el servicio que se presta, detallando la cantidad, calidad y precio, por lo que su expedición corre a cargo del vendedor y, por ende, prueban plenamente en su contra

Desde esa óptica, toda vez que en los comprobantes fiscales, como lo son las facturas, únicamente se precisa la obligación de dar o de hacer derivada de un pacto de voluntades puntualizando el importe, calidad y precio de aquéllos, resulta patente que para determinar el valor demostrativo de los bienes señalados en esas documentales se puedan adminicular con los contratos génesis de las documentales mencionadas en primer término, para lo cual la autoridad competente debe, en su caso, interpretar el contrato respectivo.

CAPÍTULO III

POSTURA JURÍDICA EN RELACIÓN CON LAS CONSIDERACIONES SOSTENIDAS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Al respecto, debe señalarse que si bien consideró que resulta ajustada a derecho la conclusión alcanzada por la Segunda Sala del Alto Tribunal del País en relación con el requisito relativo a que la descripción del servicios previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación tocante a que en virtud de la multiplicidad de servicios que comprende la prestación de cada uno de aquéllos, así como de los objetos sobre los cuales puede otorgarse su uso o goce, es factible que su pormenorización este contenida en un documento distinto que tiene como finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, a fin de determinar la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo mediante el comprobante fiscal relativo, lo cierto es que disiento de las consideraciones sostenidas por el indicado Órgano Colegiado en la ejecutoria en estudio en virtud de lo siguiente.

En primer término, en relación con las condiciones relativas a la existencia de la contradicción de criterios contendientes debe significarse que el hecho de que al resolver los recursos de revisión fiscal números 153/2016 y 62/2015 relacionado con el 63/2015, así como el juicio de amparo directo número 475/2015 los tribunales contendientes interpretaran la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigentes en los años 2008 y 2012, respectivamente, no torna inexistente la contradicción de tesis en estudio, puesto que el análisis integral de esas porciones normativas revela que aquéllos son coincidentes.

Por tanto, estimo que a fin de clarificar la ejecutoria por la que se resolvió la contradicción de tesis número 232/2017 el Tribunal Constitucional de México debió precisar la circunstancia apuntada, y a fin de dotar de certidumbre jurídica a los gobernados, señalar que esta última no torna inexistente la contradicción de criterios conforme la tesis número 2a. LXXIX/2015 de rubro *“CONTRADICCIÓN DE TESIS. NO DEBE DECLARARSE INEXISTENTE POR EL HECHO DE QUE EN LAS SENTENCIAS CONTENDIENTES SE HUBIEREN APLICADO, RESPECTIVAMENTE, LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE NOVIEMBRE DE 2012 Y LA VIGENTE, SIEMPRE Y CUANDO LOS PRECEPTOS SEAN IGUALES O COINCIDENTES.”* por razones analógicas.²³

²³ Tesis número 2a. LXXIX/2015 (10a.) publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 21, Agosto de 2015, Tomo I, página 1194

En diverso aspecto, resulta de capital importancia señalar que estimo que resulta ajustada a derecho la conclusión sostenida por la citada Sala del Máximo Órgano Jurisdiccional de la Nación en cuanto a que a fin de determinar la procedencia de la deducción o acreditamiento que se pretende realizar conforme un comprobante fiscal los pormenores del servicio que se contrata pueden especificarse en un diverso medio demostrativo, como lo es, el pacto de voluntades que dio origen a la emisión de los comprobantes respectivos.

Se expone tal aserto, toda vez que el hecho de que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señalara que para determinar la procedencia de una deducción o acreditamiento la autoridad tributaria debe adminicular el contenido de ese medio demostrativo con el contrato que le dio origen preserva los derechos fundamentales de audiencia, en su vertiente de derecho probatorio, y de seguridad jurídica consagrados en los artículos 14 y 16 del Pacto Federal.

Además, las consideraciones sostenidas por el mencionado Órgano de Control Constitucional son acordes con la teoría de la carga dinámica de la prueba, la cual establece que debe aportar las pruebas la parte que se encuentre en mejor condición de hacerlo, ya sea por cuestiones técnicas, profesionales, fácticas o de mejor oportunidad, en un contexto de buena fe y solidaridad procesal en los casos en que existan situaciones de insuficiencia probatoria de su contraparte y que sea objetivamente necesario, la cual atiende a criterios de disponibilidad y facilidad, verbigracia, cercanía, acceso o contacto con el medio o fuente de la prueba, así como seguridad para aportarla.

Antes bien, y sin denostar el respeto que merece el Tribunal Constitucional de México, estimo pertinente que a fin de robustecer las consideraciones contenidas en la ejecutoria de que se trata se debieron exponer algunas reflexiones en torno a la interpretación de los contratos, así como al principio de autonomía de la voluntad de las partes.

En efecto, a mi consideración, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió puntualizar que la libertad contractual se manifiesta a través de la voluntad expresada por las partes de manera libre, pudiendo hacer exclusión parcial o total de la norma jurídica, dado que en virtud de derechos denominados dispositivos, donde la ley permite a las partes, en plena expresión del principio de autonomía contractual, establecer las condiciones a las cuales estará sujeta la contratación y que deben ser cumplidas a fin de que en caso de controversia el órgano jurisdiccional interprete la voluntad de las partes.

Sobre el particular, estimo pertinente precisar que al resolver el amparo directo en revisión número 992/2014 la Primera Sala de la Suprema Corte

de Justicia de la Nación consideró que determinadas normas de derechos fundamentales son susceptibles de regir el actuar de los particulares, pues al reconocer la eficacia horizontal de esos derechos, es siempre en el entendido de que su eficacia tiene un alcance que debe ser graduado o modulado en cada caso atendiendo a los derechos o intereses controvertidos.²⁴

Para arribar a esa conclusión, la Primera Sala del Alto Tribunal del País sostuvo que tratándose de las relaciones entre particulares, los derechos fundamentales se enfrentan, en la mayoría de las ocasiones a límites específicos y derivados de principios estructurales del derecho privado, lo que se traduce en el equilibrio que debe existir entre aquéllos y el principio de autonomía de la voluntad.

En ese contexto, es pertinente destacar que la Primera Sala del Máximo Órgano Colegiado de la Nación concluyó que para oponerse a los casos en los cuales se afirma que la vigencia de los derechos fundamentales entre particulares conduce a la eliminación de la libertad y voluntad que existe en las relaciones privadas, es necesario considerar que el principio de autonomía de voluntad de las partes tiene rango constitucional, mas no como un principio de derecho civil, de ahí que si no existe libertad del individuo para pactar sus relaciones jurídicas conforme su voluntad no se respeta la autodeterminación de aquél, transgrediendo los derechos de propiedad y de contratación, los cuales forman parte de la dignidad humana y, por ende, se traducen en un derecho fundamental.

En diverso aspecto, debe significarse que la interpretación de los contratos consiste en la declaración, explicación del sentido de una ley, contrato o sentencia en los supuestos en los que esos documentos parezcan oscuros o pudiere tenerse alguna duda respecto de aquéllos. Para la interpretación de un contrato es necesario atender a todas las manifestaciones realizadas por las partes y a las cláusulas y estipulaciones pactadas a fin de determinar su sentido y alcance.

Luego, los contratos deben interpretarse a fin de precisar si aquéllos se celebraron conforme lo previsto en las leyes, determinar sus efectos, los derechos y obligaciones de las partes y en su caso, si pueden darse por terminados y en esa circunstancia, cómo se daría fin a ese acuerdo de voluntades.

Lo anterior es así, toda vez que en materia contractual la voluntad de las partes es la ley suprema, salvo los casos en los que los que medie el interés

²⁴ Al respecto, es ilustrativa la tesis de rubro "*AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD. ES UN PRINCIPIO DE RANGO CONSTITUCIONAL.*" emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 13, diciembre de 2014, Tomo I, visible en la página 219.

público.

Por su importancia, es conveniente considerar que las reglas a las cuales debe sujetarse la interpretación de los contratos se encuentran previstas en los artículos 1851 a 1857 del Código Civil Federal de los cuales emergen, en esencia, las notas relevantes siguientes

- Si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes se estará al sentido literal de sus cláusulas.
- Si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquéllas.
- Con independencia de la generalidad de los términos de un contrato, no deben entenderse comprendidos en él cosas distintas y casos diferentes de aquéllos sobre los que los interesados se propusieron contratar.
- Si alguna cláusula de los contratos admite diversos sentidos, debe entenderse en el más adecuado para que produzca efecto.
- Las cláusulas de los contratos se interpretan unas por las otras, atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas.
- Las palabras que pueden tener distintas acepciones serán entendidas en aquélla que sea más conforme a la naturaleza y objeto del contrato.
- En el caso de que exista ambigüedad en el contrato puede acudir al uso o la costumbre del país.
- Cuando absolutamente fuere imposible resolver las dudas por las reglas establecidas en los artículos precedentes, si aquéllas recaen sobre circunstancias accidentales del contrato, y éste fuere gratuito, se resolverán en favor de la menor transmisión de derechos e intereses; si fuere oneroso se resolverá la duda en favor de la mayor reciprocidad de intereses.
- Si las dudas recayesen sobre el objeto principal del contrato, de tal forma que no pueda advertirse cuál fue la intención o la voluntad de los contratantes, aquél será nulo.

Lo expuesto evidencia que los contratos pueden interpretarse conforme a las reglas descritas a efecto de dilucidar cualquier cuestión que se estime dudosa respecto de las cláusulas pactadas por las partes contratantes, por lo cual el juez encargado de resolver la controversia planteada puede apoyarse de aquéllas para pronunciar la sentencia relativa.

En otras palabras, cuando los términos en los que las partes pactaron las obligaciones estipuladas en los contratos no son claros es necesario que los juzgadores atiendan a los factores objetivos que se desprendan de la conducta realizada por los contratantes antes, durante y en la ejecución del acto jurídico a fin de que sea posible determinar la verdadera intención de los sujetos y, por tanto, encuadrar aquélla en alguna de las figuras previstas en la ley con la finalidad de establecer las obligaciones y derechos de cada una de las partes.

Por tal motivo, el hecho de que las autoridades atiendan al principio de buena fe contractual y a la intención de las partes no transgrede de manera alguna el principio de autonomía de la voluntad, sino que lo complementa a fin de dar seguridad a las partes, ya que la naturaleza de esos actos jurídicos deriva de los hechos y actos ejecutados por aquéllas, puesto que tal circunstancia es la que permite apreciar la verdadera intención que tuvieron al contratar.²⁵

Desde esa óptica, estimo que toda vez que a través de la interpretación de los contratos es posible dilucidar cualquier cuestión que se considere dudosa respecto de la voluntad de las partes que se encuentra contenida en la totalidad de las estipulaciones pactadas, el Tribunal Constitucional de México debió de poner de manifiesto tal circunstancia a fin de determinar que, en los casos que no sea posible determinar si la erogación que se pretende deducir o acreditar resulta estrictamente indispensable, la autoridad tributaria podrá realizar una intelección de la totalidad de las cláusulas contenidas en esos actos jurídicos y no únicamente la tocante a su objeto, pues ante la posible imprecisión de esta última es posible que la autoridad fiscalizadora se limite a analizar el objeto del contrato, lo que implicaría una transgresión al principio de autonomía de la voluntad de las partes.

Lo anterior es así, pues ante la vaguedad apuntada es permisible que se presenten casos en los que la autoridad tributaria soslaye realizar una interpretación sistemática de las estipulaciones pactadas por las partes, en las cuales se refleja su voluntad, y determine de manera inexacta que la deducción o

²⁵ Las consideraciones anteriores fueron sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en la ejecutoria relativa al juicio de amparo directo número 796/2006, que dio origen a la tesis de rubro "*CONTRATOS. PARA DETERMINAR LA VERDADERA INTENCIÓN DE LOS CONTRATANTES ES NECESARIO ANALIZAR CONJUNTAMENTE EL SENTIDO DE SUS CLÁUSULAS, LA NATURALEZA Y EL OBJETO DEL CONSENSO DE VOLUNTADES AL CELEBRAR EL ACTO JURÍDICO.*" publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, marzo de dos mil siete, visible en la página 1654.

acreditamiento pretendido no es estrictamente indispensable sobre la base argumentativa de que el objeto del contrato no es acorde a la actividad del gobernado; de ahí que considero que ante la inexacta redacción en que puede incurrir las partes al señalar el objeto del contrato y a falta de un lineamiento específico sentado por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual es de aplicación obligatoria para la totalidad de las autoridades del país conforme lo previsto en el numeral 217 de la Ley de Amparo, debió puntualizarse que el ente hacendario debe interpretar armónicamente las estipulaciones contenidas en los contratos respectivos conforme las reglas previstas en el Código Civil Federal atendiendo al principio de autonomía de la voluntad de las partes, el cual es de rango constitucional, en los casos en que de su objeto no sea posible advertir claramente la verdadera intención de los contratantes.

Por tanto, estimo que el criterio sostenido en la citada jurisprudencia de rubro *“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.”* es jurídico en la medida de que a fin de determinar lo que en derecho corresponde respecto a una solicitud de deducción o acreditamiento el Tribunal Constitucional de México concluyó que si bien el artículo 29, fracción V, de la codificación tributaria federal establece un requisito formal y, en el caso de la prestación de servicios, la descripción del servicio que amparan o la cantidad o clase de mercancías puede contenerse en otro documento, sin que sea necesario además detallar mayores precisiones sobre el servicio prestado en el coprobante respectivo, puesto que tal circunstancia puede dilucidarse a través del requerimiento de información que conforme las facultades de comprobación tributarias pueda requerir la autoridad fiscal.

En otro orden de ideas y sin menoscabar el respeto que merece la Suprema Corte de Justicia de la Nación estimo que toda vez que al resolver una contradicción de tesis el Órgano Jurisdiccional puede sustentar diversas consideraciones para sostener su postura y a partir de aquéllas resolver una cuestión jurídica que, aun cuando no resuelvan el fondo de la discrepancia de criterios solucione un punto de derecho que pueda advertirse al momento de emitir la sentencia y sobre el particular emitir un criterio aislado, soslayara pronunciarse en torno a la competencia de la autoridad tributaria para declarar la inexistencia de las operaciones hechas constar en los comprobantes fiscales respectivos conforme las facultades de comprobación previstas en el numeral 42 de la codificación tributaria federal, así como en el procedimiento establecido en el artículo 69-B de esa legislación.

En efecto, considero que en la sentencia que se analiza la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estuvo en posibilidad de pronunciarse en torno a la competencia de la autoridad tributaria tocante a declarar inexistentes las operaciones que hacen constar los contribuyentes a través de los comprobantes fiscales a través de los cuales pretendan realizar la acreditación o deducción de un tributo en los casos en que no demuestren plenamente la realización de aquéllas, es decir, cuando considere que esos actos fueron simulados a fin de obtener un beneficio fiscal.

Por tal motivo, toda vez que en la actualidad no existe criterio alguno que resuelva el punto de derecho de que se dio noticia, es menester señalar que el artículo 42, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación dispone que para comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros relacionados con aquéllos han dado cabal cumplimiento a las normas fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o créditos fiscales, así como para comprobar delitos de esa naturaleza y proporcionar información la autoridad hacendaria está facultada para realizar visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o cotejar la información proporcionada por las indicadas personas.

Así mismo, debe puntualizarse que ha sido criterio reiterado del Tribunal Constitucional de México que la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes tiene inmersa de manera implícita la revisión de la documentación de la que se desprende que si aquéllos no han cumplido con las disposiciones establecidas en la legislación tributaria correspondiente la autoridad tributaria goza de la posibilidad de requerir esa documentación, así como los datos e informes necesarios a fin de satisfacer el objeto del numeral 42 de la codificación tributaria federal.

Luego, es dable sostener que el ejercicio de las facultades de comprobación establecidas a favor de la autoridad tributaria consiste en que corresponde a aquélla verificar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los gobernados ponen a su disposición durante las revisiones relativas en realidad se llevaron a cabo, puesto que sólo de esa manera se puede tener certeza de la existencia de las operaciones que en esos documentos se amparan.

En esa virtud, es patente que si durante el ejercicio de las facultades previstas en el numeral 42 de la codificación tributaria federal los contribuyentes y los terceros relacionados exhiben diversas documentales a efecto de demostrar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tal circunstancia no tiene como consecuencia que la autoridad hacendaria tenga por ciertos los datos contenidos en aquéllas, puesto que sólo a través del análisis adminiculado que realice puede tener certeza de que son veraces y que efectivamente demuestran la satisfacción de sus obligaciones contributivas.

Por su importancia, es menester que al resolver la contradicción de tesis número 2/2017 el Pleno en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito determinó, en esencia, que a través de las facultades de verificación contenidas en los artículos 22 y 42 del Código Fiscal de la Federación las autoridades tributarias pueden constatar si efectivamente se materializaron las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales exhibidos con una solicitud de devolución de impuestos, así como que se le autoriza para demostrar la inexistencia de esas transacciones y, en consecuencia, negar la devolución que se solicita con apoyo de los medios de pruebas previstos legalmente, verbigracia, la presuncional.²⁶

Por otra parte, es menester señalar que al resolver la contradicción de tesis número 77/2014 la Segunda Sala del Tribunal de Derechos Fundamentales del País consideró que de la exposición de motivos que dio origen al procedimiento administrativo relativo a la presunción de inexistencia de operaciones previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación resulta que éste tiene como propósito sancionar y neutralizar las estrategias de planeación fiscal tocantes a la adquisición o tráfico de comprobantes fiscales, así como *“evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación tributaria e los contribuyentes, a fin de que quienes utilizaron en su beneficio los comprobantes fiscales traficados autocorrijan su situación o, en su caso, acrediten que la prestación del servicio o la adquisición de los bienes en realidad aconteció, para que aquéllos puedan surtir efectos fiscales; de ahí que los comprobantes que amparan operaciones inexistentes o simuladas no pueden producir efecto fiscal alguno, aunado a que el desarrollo de las actividades vinculadas con su emisión entraña una conducta que puede actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del propio código.”*²⁷

En ese contexto, resulta conveniente considerar el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente en 2013, que es del tenor siguiente:

“Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal,

²⁶ Esas consideraciones se encuentran contenidas en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia número PC.XVI.A. J/20 A (10a.) de rubro *“COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES, POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUÉLLOS.”*, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo II , página 999

²⁷

<https://sjf.scjn.pjf.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=25198&Clase=DetalleTesisEjecutorias>

infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. -----

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal 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 notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado. -----

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución. -----

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. -----

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código. -----

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.”

La intelección del precepto legal transcrito pone de manifiesto que el legislador ordinario estableció en la codificación tributaria federal un procedimiento especial a fin de que la autoridad fiscalizadora presuma la inexistencia de las operaciones realizadas por los contribuyentes que emitan comprobantes fiscales en los casos en que no se cuente con activos, personas, infraestructura o capacidad para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes amparados en aquéllos, o bien, en los casos en que no sea posible localizar al contribuyente conforme lo siguiente:

- En caso de que la autoridad estime que se actualiza alguna de las hipótesis mencionadas notificará a los contribuyentes que se encuentren en esa situación a fin de que dentro del plazo de quince días manifiesten lo que a su derecho convenga y ofrezcan los medios de convicción pertinentes para desvirtuar la presunción del ente administrativo.
- Una vez que transcurra el plazo de que se dio noticia la autoridad tributaria dentro de un lapso de cinco días analizará los argumentos formulados por los contribuyentes a título de defensas, valorará los medios de convicción ofrecidos y notificará la resolución respectiva a través de los medios previstos para tal efecto, sólo respecto de los causantes que no hubieran desvirtuado los hechos que se les imputaron.
- Los efectos de la publicación de la mencionada resolución serán generales y consisten en declarar que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes enlistados no producen ni produjeron efectos fiscales.
- Los contribuyentes que hubieran dado efectos fiscales a los comprobantes emitidos por alguna persona física o moral indicada en el listado respectivo cuentan con un plazo de treinta días siguientes a su publicación para demostrar que adquirieron los bienes y servicios contenidos en esos documentos, o bien, para corregir su situación fiscal a través de la declaración complementaria correspondiente.
- Cuando la autoridad fiscalizadora en uso de sus facultades de comprobación advierta que una persona física o moral no demostró la efectiva prestación del servicio, la adquisición de bienes o que no corrigió su situación fiscal emitirá el crédito respectivo y considerará como actos o contratos simulados las operaciones contenidas en los comprobantes respectivos para efectos de los delitos previstos en esa legislación.

Desde esa óptica, es dable sostener que los procedimientos tocantes a las facultades de comprobación de la autoridad tributaria, así como el relativo a la presunción de inexistencia de operaciones previstos en los numerales 42 y 69-B del Código Fiscal de la Federación no contravienen el derecho de audiencia de los contribuyentes consagrado en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que se le notifica a las partes el inicio del procedimiento, se otorga el derecho de ofrecer y desahogar las pruebas que estimen conveniente, formular las manifestaciones que a su derecho convengan y se emite una resolución mediante la cual se dirimen las cuestiones planteadas.

Empero, si bien en términos de los artículos 42 y 69-B de la codificación fiscal federal las autoridades tributarias pueden determinar un crédito fiscal a los contribuyentes que no demuestren la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales a través de los cuales pretendan llevar a cabo una deducción o un acreditamiento, es decir, sobre la base de presumir que los actos relativos simulados, lo cierto es que en la legislación nacional no existe precepto legal alguno mediante el cual se faculte a esos entes burocráticos a emitir declaración alguna en relación con la simulación de actos jurídicos y, por ende, en torno a su validez.

En ese sentido, es conveniente considerar que la simulación de los actos jurídicos es la declaración de un contenido no real emitida de manera consiente y de acuerdo entre las partes a fin de producir la apariencia de un acto que no existe o es distinto de aquél que realmente se llevó a cabo.

En otras palabras, un acto jurídico es simulado cuando en él se declara un contenido de voluntad emitido de manera deliberada y con el consentimiento de las partes a fin de producir la apariencia de un negocio que no existe o que es distinto de aquél que realmente aconteció.

Cabe destacar que la finalidad de la acción de simulación consiste en que se emita una sentencia en la que se reconozca judicialmente la ficción del contrato que se reclama, la cual debe ser realizada por el juez que conoce de la controversia planteada por la parte demandante.

En la órbita del derecho tributario, a la autoridad hacendaria le asiste el carácter de acreedor en cuanto al pago de las contribuciones sujetas a la actualización de un hecho imponible; por tanto, en los casos de simulación es necesario que el impuesto se pague no conforme al contrato aparente y ficticio, sino atendiendo a la naturaleza intrínseca de ese acto jurídico.

En relación con la consideración apuntada Francesco Ferrara sostiene

que ***“la oficina de registro no puede atribuir a un acto distinta naturaleza de aquella que revele su apariencia externa, ni juzgar arbitrariamente sobre el carácter de una convención con objeto de aplicar distinto tipo de imposición por ser incompetente para ello; y sólo podrá hacer tributar al acto o contrato según su verdadera naturaleza intrínseca cuando ésta haya sido declarada de un modo objetivo, o sea, cuando la simulación resulte de una contradecларación o de una sentencia.”***²⁸

Además, el autor mencionado señala que el fisco, frente a los simulantes, se coloca en una posición de tercero que calculase el alcance de su derecho de crédito respecto de los actos que realiza, según lo que de estos últimos resulte probado en contra de su apariencia, exceptuándose de esa regla los casos en que por disposición expresa de la legislación la autoridad tributaria está facultada para proceder conforme elementos intrínsecos, verbigracia, indicios y presunciones, a fijar un tipo distinto de imposición señalando al acto o contrato un valor distinto del que aparezca declarado.

En suma, el citado tratadista menciona, en esencia, que el ente tributario, frente a la simulación de actos jurídicos puede esperar pasivamente a que la ficción u ocultación de aquéllos se advierta por declaración de los simulantes, por contraescritura, o bien, mediante una resolución de carácter judicial, así como que podrá ejercitar la acción relativa para que la simulación de los actos sea declarada por un juez, puesto que ante su carácter de acreedor en el pago de las contribuciones que se generan por la actualización de un hecho imponible la hacienda pública se encuentra legitimada para impugnar un pacto de voluntades simulado *“si espera con ello poder aplicar un tipo superior de impuestos de que se intentaba privarle indebidamente.”*

En México, los artículos 2224 y 2225 del Código Civil Federal establecen las reglas sobre la ineficacia de los actos jurídicos, entre otras, la de inexistencia y de nulidad absoluta.

En ese orden de ideas, resulta de capital importancia señalar que los artículos 2180, 2181, 2182, 2183 y 2184 del Código Civil Federal establecen que la simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente o concertada por las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo, es decir, se trata de una declaración que no exterioriza la voluntad real de las partes y que de manera intencionada emiten los

²⁸ FERRARA, Francesco, *Colección Grandes Maestros del Derecho Civil, Serie obligaciones, contratos, garantías y pruebas, y negocios jurídicos, Volumen 4 Simulación de los negocios jurídicos*, 1a edición, Editorial Jurídica Universitaria, México 2002, pág. 232

concertantes con la finalidad de engañar a terceros; por tanto, existe simulación cuando hay contradicción consciente entre lo querido y lo manifestado al exterior.

Por su importancia, debe considerarse que el artículo 2183 de la legislación sustantiva federal establece lo siguiente:

“Artículo 2183. *Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.”*

La interpretación del precepto legal transcrito revela que están legitimados para ejercitar la acción de nulidad por simulación de actos jurídicos los terceros que resulten perjudicados por aquélla, así como el ministerio público en los casos en que se cometan transgresiones a la ley, o bien, a la hacienda pública.

Con ese propósito, es conveniente significar que la nulidad de un acto jurídico consiste en la categoría típica de la invalidez del negocio, toda vez que su ineficacia deriva de defectos en la celebración del acto, es decir, cuando se actúa en contravención a lo previsto en la ley y, por ende, es posible la obtención de un resultado que resulte contrario a derecho.

En ese orden de ideas, es de capital importancia señalar la distinción entre invalidez e ineficacia, pudiendo entender la primera de estas figuras jurídicas cuando un acto carece de alguno de los elementos esenciales para que resulte válido, se encuentra viciado o carece de alguno de los requisitos al tipo de negocio al que pertenece, por lo que al no reunir los elementos de hecho que supone su validez es inexistente; mientras que la ineficacia se actualiza en los casos en que un contrato reúne todos los elementos esenciales y los presupuestos exigidos por la ley; empero, en razón de una circunstancia accesorio se impide que surta los efectos que le son propios.

Las premisas expuestas permiten concluir que la inexistencia de un acto jurídico se actualiza en los casos en que aquél no reúne los elementos de hecho que supone su naturaleza o su objeto y en ausencia de los cuales, es lógicamente imposible concebir su existencia; en tanto que la nulidad de un acto se reconoce en que uno de sus elementos, a saber, voluntad u objeto, se realizó de manera inexacta, o bien, que el fin que persigan los actores de esa manifestación de voluntad sea contrario a las leyes o se encuentre prohibido de manera implícita por considerarse que contraviene el orden público.

Ahora bien, la teoría de nulidad de los actos civiles reconoce diversos grados de invalidez, a saber, inexistencia, nulidad absoluta y la relativa, las cuales consisten en medidas protectoras que pueden ser ejercitadas por alguna de las partes que hayan sufrido un vicio al momento de celebrar el negocio jurídico, por ejemplo, violencia, error o dolo, así como de quien celebra el acto sin tener capacidad para tal efecto.

En ese contexto, debe puntualizarse que la doctrina identifica al contrato nulo con nulidad absoluta, es decir, que no produce efectos, pues consiste en la sanción establecida en las leyes a los negocios que no debieron realizarse, por lo que ese tipo de anulación puede ser invocada por cualquiera de las partes que celebró el negocio, o bien, por un tercero al que le perjudique.

Por su parte, la nulidad relativa de los actos jurídicos consiste en la declaración que solicita uno de los contratantes, a fin de que se deje sin efectos un contrato, o bien, únicamente algunas estipulaciones de aquél, es decir, no trata de una invalidez actual, sino de una de carácter potencial, en razón de que la anulación queda al arbitrio del titular del derecho a ejercitarla.

A ese respecto, debe destacarse que de los artículos 2224, 2225, 2226, 2227 y 2228 del Código Civil Federal emergen las notas relevantes siguientes:

- El acto jurídico es inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él y que no producirá efecto legal alguno, así como que no es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; y su inexistencia puede invocarse por todo interesado.
- La ilicitud en el objeto, en el fin o en la condición del acto produce su nulidad, ya sea absoluta o relativa, según lo disponga la ley. La nulidad absoluta por regla general no impide que el acto produzca provisionalmente sus efectos, los cuales serán destruidos retroactivamente cuando se pronuncie por el juez la nulidad. De aquélla puede prevalecerse todo interesado y no desaparece por la confirmación o la prescripción.
- La nulidad relativa siempre permite que el acto produzca provisionalmente sus efectos. Esta nulidad se produce por la falta de forma establecida por la ley, si no se trata de actos solemnes, así como el error, el dolo, la violencia, la lesión, y la incapacidad de cualquiera de los autores del acto.
- En los casos de la falta de forma establecida por la ley en los casos que se trate de actos no solemnes, así como el error dolo, violencia, lesión, y la

incapacidad de cualquiera de los autores del acto se produce la nulidad relativa del acto jurídico.

En esas premisas jurídicas es dable sostener que para que se actualice la simulación de un acto jurídico es requisito indispensable que exista bilateralidad en cuanto a la realización del acto simulado, es decir, la simulación consiste en que los otorgantes, de mutuo acuerdo, finjan o aparenten la creación o transferencia de obligaciones o derechos, lo que implica, necesariamente, la participación consciente de todos los contratantes, pues evidentemente lo que se aparenta o finge no es la declaración de uno de ellos, sino el contrato mismo; además, como la existencia de la relación jurídica, la capacidad de los contratantes y la ausencia de vicios del consentimiento constituyen la condición normal de los actos jurídicos, la simulación, que constituye una situación anormal que se edifica sobre la discrepancia entre la intención de los concertantes y la declaración exteriorizada, debe ser probada por quien la alega.

En otro orden de ideas, es conveniente considerar el contenido del artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es del tenor siguiente:

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

La porción normativa transcrita consagra los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados, así como de fundamentación y motivación de los actos de molestia que emite la autoridad.

En relación con lo expuesto, es menester señalar que el derecho de seguridad jurídica constituye la noción de contenido sustantivo previsto en el artículo 16 de la Constitución Federal y, por ende, es en función de aquél que resulta imperativo que los entes del Estado sujeten sus actos a diversos requisitos a fin de que la los gobernados no se ubiquen en un plano de incertidumbre jurídica en sus relaciones.

Así, es patente que el primer requisito que deben cumplir los actos materialmente administrativos que se encuentran orientados a causar una molestia a la esfera jurídica de los particulares consiste en que provenga de autoridad competente y se encuentre debidamente fundado y motivado, pues de no satisfacerse esos principios el acto relativo es inconstitucional.

De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que deben señalar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.²⁹

Sobre tales premisas jurídicas, es dable sostener que la fundamentación de un acto materialmente administrativo consiste en apoyar la procedencia de tal acto en razones que se encuentren previstas en un ordenamiento jurídico, en tanto que su motivación implica la explicación de las circunstancias que orientaron al ente del Estado a emitirlo.

Por otra parte, en relación con el elemento relativo a que el acto administrativo sea emitido por autoridad competente, debe significarse que aquél deriva del principio de legalidad previsto en el citado precepto del Texto Fundamental, el cual pone de manifiesto que las autoridades sólo pueden realizar las actividades para lo cual las legislaciones respectivas las facultan expresamente.

Sobre el principio de legalidad, el tratadista Ricardo Guastini ha sostenido que aquél puede definirse de la manera siguiente: *“En general, ‘legalidad’ significa conformidad a la ley. Se llama ‘principio de legalidad’ aquel en virtud del cual ‘los poderes públicos están sujetos a la ley’, de tal forma que todos sus actos deben ser conforme a la ley, bajo la pena de invalidez. Dicho de otra forma: es inválido todo acto de los poderes públicos que no sea conforme a la ley. Se entiende que esta regla se refiere especialmente -aunque no de una forma exclusiva- a los actos del Estado que pueden incidir sobre los derechos subjetivos (de libertad, de propiedad, etcétera) de los ciudadanos, limitándolos o extinguiéndolos. 1. En cuanto tal, el principio de legalidad tiene una evidente función garantista. ... los poderes públicos no pueden realizar algún acto que no esté positivamente fundado en la ley. Para decirlo de forma suscita: mientras que para la conducta de los particulares vale el ‘principio general de libertad’ (llamado también ‘norma general exclusiva’), es decir, aquella norma de clausura según la cual ‘todo lo que no está expresamente prohibido por la ley está permitido’, para la conducta de los órganos estatales, por el contrario, vale la norma de clausura (opuesta) según la cual ‘todo lo que no está expresamente autorizado por la ley está prohibido’.”*³⁰

²⁹ Cobra aplicación a lo expuesto la jurisprudencia número 260 emitida por la Segunda Sala de la anterior integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, Apéndice de 1995, Tomo VI, Parte SCJN, Página: 175 de rubro *“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.”*

³⁰ GUASTINI, Riccardo, *Estudios de teoría constitucional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1a edición, México 2001, págs. 117 y 118

Desde esa arista, resulta patente que el principio de legalidad consagrado en el numeral 16 de la Carta Magna, en su vertiente de certeza jurídica, se traduce en que las autoridades únicamente pueden realizar los actos que las leyes prevén a su favor, pues de estimar que los entes del Estado están facultados para rebasar el límite establecido por el legislador ordinario ese acto se torna contrario a derecho y, por ende, debe ser anulado.

Robustece la postura expuesta, el contenido de la fracción I del artículo 3° de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, el cual establece que constituye un requisitos de los actos administrativos *“I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;”*, entre otros.

Así, la competencia del órgano administrativo puede definirse como el conjunto de atribuciones o facultades que le incumbe, las cuales se encuentran establecidas en disposiciones legales que delimitan su órbita de acción y generan certeza a los gobernados sobre los órganos del Estado que pueden, válidamente afectar su esfera jurídica, por lo que no es posible considerar que para cumplir con los fines del derecho fundamental garantizado en el artículo 16 del Pacto Federal se cite únicamente el ordenamiento legal que le otorgue facultades para tal efecto, ya que la organización de la administración pública está encaminada a distribuir las funciones de los órganos que la integren por razón de materia, grado, territorio y cuantía, a fin de satisfacer los intereses de la colectividad de una manera eficiente.

Por tal motivo, para respetar el principio de seguridad jurídica tutelado por el artículo 16 de la Carta Magna es necesario que en el mandamiento escrito que contenga el respectivo acto de autoridad se mencione con precisión las disposiciones legales específicas que incorporen al ámbito competencial del órgano emisor la atribución que le permite afectar la esfera jurídica del gobernado, atendiendo a los diversos criterios de atribuciones.

En otro orden de ideas, es oportuno decir que tratándose de órganos de impartición de justicia la competencia es la suma de facultades que las diversas legislaciones conceden a los juzgadores a fin de ejercer su jurisdicción respecto de un determinado tipo de litigios, es decir, los jueces son los titulares de la función jurisdiccional; empero, no pueden ejercer esa facultad para conocer cualquier tipo de conflictos, sino sólo en aquellos casos en los que la ley le conceda esas atribuciones.

Lo anterior es así, dado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que conforme lo previsto en el artículo 16 de la Carta General de la República la competencia de la autoridad es una garantía de seguridad jurídica y,

por tanto, un presupuesto procesal de orden público, es decir, se traduce en la suma de facultades que la ley otorga al juzgador para ejercer su jurisdicción en los casos establecidos expresamente por el legislador, pues de lo contrario resultaría inválido lo resuelto por un tribunal incompetente.

En ese sentido, es menester señalar que la competencia por razón de materia se basa en el contenido de las normas sustantivas que regulan el litigio sometido al proceso conforme a su naturaleza jurídica, por razón de materia se permite determinar cuándo un asunto debe ser sometido a los tribunales administrativos, agrarios, laborales, civiles o penales, con la finalidad de lograr una mejor impartición de justicia; con la excepción que la competencia por materia puede ser prorrogable con el fin de no dividir la contienda de la causa en aquellos casos en que existan contratos coaligados o las prestaciones tengan íntima conexión entre sí, así como por los nexos entre las personas que litiguen, sea por razón del parentesco, negocios o sociedad; asimismo, que deriven de la misma causa de pedir; también será prorrogable en el supuesto de que conociendo el tribunal superior de apelación contra la resolución de que se trate, las partes estén de acuerdo en que conozca de la cuestión principal.

Sobre el particular es pertinente considerar que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido que para determinar la competencia por razón de la materia se debe atender a la naturaleza de la acción deducida por la demandante y no a la relación jurídica existente entre las partes en conflicto.

En efecto, el Tribunal Constitucional de México concluyó que para determinar la competencia del juez de origen se debe atender exclusivamente a la naturaleza de la acción ejercitada en el juicio, lo cual se realiza mediante el estudio de las prestaciones reclamadas, de los hechos narrados y de las pruebas aportadas, prescindiendo del estudio de la relación jurídica sustancial que vincula al actor y al demandado, dado que dicho aspecto constituye una cuestión del fondo del asunto que corresponde decidir exclusivamente al juzgador de primera instancia y no al tribunal de competencia, porque si éste lo hiciera, estaría prejuzgando y haciendo uso de una facultad que la ley no le confiere, dado que su decisión vincularía a los órganos jurisdiccionales en conflicto.³¹

Al margen de lo expuesto, debe significarse que conforme lo previsto en el artículo 53, fracción V, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación los

³¹ Es ilustrativa al respecto la jurisprudencia número P./J. 83/98 emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, diciembre de mil novecientos noventa y ocho, página 28, de rubro "COMPETENCIA POR MATERIA. SE DEBE DETERMINAR TOMANDO EN CUENTA LA NATURALEZA DE LA ACCIÓN Y NO LA RELACIÓN JURÍDICA SUSTANCIAL ENTRE LAS PARTES."

jueces de distrito en materia civil son competentes para conocer de las controversias en que sea parte la Federación.

Las premisas que anteceden orientan a concluir que la declaración relativa a la resolución relativa a la nulidad de actos jurídicos simulados constituye una facultad concedida únicamente a las autoridades judiciales, puesto que estas últimas son exclusivamente competentes para determinar la validez de contratos que les sean sometidos a su potestad, así como definir el alcance y consecuencias jurídicas de aquéllos e, incluso, declarar la simulación que a través de aquéllos, se hubiese pretendido obtener por parte de los contratantes.

En efecto, las premisas jurídicas expuestas me permiten considerar que la autoridad tributaria carece de competencia por razón de la materia para emitir pronunciamiento alguno en torno a la simulación de actos jurídicos y, por ende, en torno a su nulidad o inexistencia, puesto que al no existir en ordenamiento jurídico alguno en el que se faculte al ente del Estado expresamente para emitir resoluciones relativas a una acción de naturaleza civil, es inconcuso que permitir ese actuar transgrede los principios de legalidad y seguridad jurídica tutelados en el artículo 16 de la Constitución Federal.

Por tales motivos es que estimo que en los casos en que la autoridad recaudadora considere que los actos jurídicos que dieron origen a las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales fueron simuladas no es posible que respecto de aquélla emita pronunciamiento alguno, sino que en esos debe acudir a sede judicial, a fin de que el juez en materia civil determine lo que en derecho corresponda en torno a la simulación y, por ende, a la validez de esos hechos jurídicos.

Además, si bien las presunciones en materia tributaria forman parte de las medidas para combatir la elusión fiscal, el fraude y el lavado de dinero y, por ende, su mecánica consiste en relevar o dispensar de prueba a la autoridad hacendaria trasladándosela al contribuyente, quién de no satisfacer esa carga demostrativa, la presunción surtirá plenamente efectos de imputación, lo cierto es que tal circunstancia no faculta al ente fiscal administrativo a declarar o emitir pronunciamiento alguno en torno a la validez de los actos jurídicos que realizan los contribuyentes.

En otras palabras, aun cuando la autoridad hacendaria a fin de ejercitar debidamente sus facultades de comprobación puede requerir a los contribuyentes con el objeto de que demuestren el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y comprobar la realización de las operaciones consignadas en un pacto de voluntades mediante la valoración de los elementos demostrativos que ofrezcan para tal efecto, y en caso de no hacerlo presumir la inexistencia de esos actos

jurídicos por considerar que fueron simulados, lo cierto es que tal facultad no implica que el ente administrativo pueda emitir una declaración respecto de la simulación de operaciones y, por tanto, de nulidad, puesto que carece de competencia material para tal efecto, máxime que esa resolución sí puede tener efectos diversos a la materia fiscal.

Para corroborar lo anterior es necesario precisar que ante la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales en virtud de que la autoridad tributaria consideró que esos actos jurídicos fueron simulados pueden suscitarse distintos escenarios, verbigracia, los siguientes:

- a) Que un tercero pueda valerse de las consideraciones sostenidas por el fisco al emitir la declaración de simulación, a fin de demandar en la vía civil el cumplimiento de un pacto de voluntades, o bien, el pago de daños y perjuicios.
- b) Ante la declaración de simulación de actos jurídicos se ejercite acción penal en contra del contribuyente en razón de que es actuar constituye un delito fiscal.

En relación con la primera de las hipótesis apuntadas, estimo a manera de ejemplo, que en virtud de las determinaciones que en su momento pueda emitir el Servicio de Administración Tributaria ante la inexistencia de las operaciones que amparan actos jurídicos simulados se pueden generar daños y perjuicios a un tercero, en razón de la publicación de la lista prevista en el artículo 69-B, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación, pues ante esa difusión la persona física o moral puede llegar a sufrir una afectación en sus relaciones comerciales, además, que en atención a la multiplicidad en la prestación de servicios que se proporcionan en diversas ocasiones su prestación no conlleva únicamente la celebración de un solo acto jurídico, o bien, las contratantes permiten que respecto del objeto del pacto de voluntades se subcontrate a un tercero a fin de complementar aquél.

Por otra parte, en relación con la hipótesis apuntada en el inciso b, estimo que en caso de que la autoridad tributaria estime querellarse en razón de la simulación de actos que considera realizó un contribuyente y por consiguiente ejercitar la acción penal respectiva, es indispensable que aporte al juez de distrito en materia penal los medios de convicción que estime pertinentes para demostrar que el gobernado expidió, adquirió o enajenó comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados conforme lo previsto en el numeral 109, fracción III, de Código Fiscal de la Federación; por tal motivo, aun cuando estos últimos constituyen delitos especiales, es inconcuso que la resolución de carácter declarativo que emita la autoridad también tendrá como

efecto servir como prueba en contra del gobernado respecto del cual se ejercite la acción penal.

En ese contexto, es patente que la determinación tocante a la inexistencia de operaciones en virtud de la simulación de actos jurídicos no surte únicamente efectos declarativos en torno a la materia tributaria a fin de negar una deducción o acreditamiento, o bien, determinar un crédito fiscal, sino que esa determinación puede ser ofrecida en procesos de diversas naturaleza como lo son el civil y el penal a efecto de ejercitar diversas acciones en contra del contribuyente por parte de terceros.

Luego, toda vez que como ha quedado de manifiesto al ser declaración de nulidad de un acto jurídico por simulación una acción de naturaleza civil que no únicamente puede tener efectos fiscales que se surte en los casos en que el acto no sea real y por tanto para demostrarse bastara acreditar que aquél no ocurrió, o bien, tratándose de nulidad relativa que el acto sirvió para aparentar y, por otra parte, el que realmente aconteció, es inconcuso que la declaración relativa debe ser emitida por una autoridad jurisdiccional, es decir, por un juez en materia civil, quien al emitir la sentencia respectiva debe determinar si la demandante demostró los elementos de su acción o la demandada sus excepciones y defensas, mas no por la autoridad tributaria, puesto que solo mediante una resolución judicial la declaración tocante podrá cobrar efectos de cosa juzgada.

Lo anterior es así, pues aun cuando los numerales 42 y 69-B del Código Fiscal de la Federación establecen que en los casos en que la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación advierta que una persona física no demostró la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes o no corrigió su situación fiscal determinará los créditos fiscales respectivos conforme los mecanismos de presunción establecidos en las diversas leyes tributarias, lo cierto es que no existe precepto legal alguno en el que se faculte al ente administrativo a emitir resolución alguna entorno a la simulación de los actos jurídicos y, por ende, a su nulidad.

Además, aun cuando el Código Fiscal de la Federación dispone textualmente que las operaciones amparadas en los contratos comprobantes fiscales que no sean demostradas por los contribuyentes se “considerarán como actos o contratos simulados”, tal circunstancia no implica que se faculte a la autoridad tributaria a resolver en torno a la nulidad o inexistencia de las operaciones hechas constar en tales medios demostrativos por simulación.

Para corroborar tal postura, debe señalarse que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española en su vigesimotercera edición define la locución “considerar” de la manera siguiente:

- “Del lat. Considerare. -----*
1. tr. Pensar sobre algo analizándolo con atención. -----
2. tr. Pensar o creer, basándose en algún dato, que alguien o algo es como se expresa. -----
3. tr. Dedicar atención a alguien o algo. -----
4. Tener un concepto elevado de alguien y tratarlo de acuerdo con él. ---
[...]”

De la transcripción que antecede resulta que el término “considerar”, en la totalidad de las acepciones que reconoce el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se traduce en examinar o reflexionar sobre una idea.

Por tanto, el hecho de que la codificación tributaria nacional disponga que el ente administrativo podrá considerar como actos o contratos simulados aquéllos respecto de los cuales los contribuyentes no demuestren la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, no se traduce en que la autoridad tributaria resulte competente para resolver respecto de la indicada acción civil, puesto que no existe ordenamiento jurídico alguno que faculte de manera expresa al en gubernativo a emitir una resolución gubernativa de tal naturaleza, aun cuando aquella pueda derivar de los procedimientos establecidos en los numerales 42 y 69-B de la codificación tributaria federal.

Cabe destacar que el hecho de que la autoridad fiscalizadora carezca de competencia para emitir pronunciamiento alguno respecto de la nulidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales en razón de que estimen que esas actividades fueron simuladas no tiene como consecuencia que se coarten las facultades previstas en los numerales 42 y 69-B del Código Fiscal de la Federación para tal efecto, así como que en su oportunidad se le impida determinar un crédito fiscal, dado que en el juicio civil que sobre el particular promueva podrá ofrecer la totalidad de los medios de convicción que estime pertinente para demostrar aquélla, los cuales deben valorarse conforme las reglas demostrativas que rigen la materia fiscal, como lo es la presunción que se surte a favor del ente administrativo.

Por tanto, resulta patente que aun cuando los artículos 42 y 69-B del Código Fiscal de la Federación prevén las facultades de comprobación de la autoridad tributaria, así como el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, lo que de suyo implica averiguar la autenticidad de los documentos soporte probatorio de los contribuyentes, lo cual es jurídicamente admisible, lo cierto es que ante la existencia de una operación de actos jurídicos simulados el ente administrativo no debe emitir resolución alguna respecto de esa acción, puesto que tal circunstancia está reservada a los jueces en materia civil y, por ende, escapa del ámbito de su competencia material.

Desde esa arista, considero que en los casos en que las autoridades, en virtud de sus facultades de comprobación, o bien, del procedimiento especial dispuesto en los artículos 42 y 69-B de la legislación tributaria estime que los documentos presentados por los contribuyentes amparan operaciones que no se realizaron, es decir, que fueron simuladas, carecen de competencia para emitir declaración alguna respecto de su inexistencia, sino que deben acudir ante al juez en materia civil competente, por conducto del ministerio público, en representación de La Federación, en términos de lo establecido en los numerales 2183 del Código Civil Federal y 53, fracción V, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación a ejercitar la acción de simulación relativa.

Desde esa óptica, estimo que al resolver la contradicción de tesis en estudio el Alto Tribunal del País se encontraba en aptitud de pronunciarse en torno al tema relacionado con que al momento de valorar los medios de convicción tocantes a que la descripción de los servicios amparados en los comprobantes fiscales por medio de los cuales los contribuyentes pretenden realizar la deducción o acreditamiento de un tributo y estime que no demostró las operaciones amparados en aquéllos, la declaración relativa a la inexistencia o nulidad de estas últimos no puede ser realizada por la autoridad tributaria, sino que en esos casos debe ejercitarse la acción relativa por conducto del ministerio público en términos de lo previsto en el artículo 2183 del Código Civil Federal.

CONCLUSIONES

PRIMERA. A través del estudio de la contradicción de tesis materia del presente trabajo es válido sostener que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación robustece las reglas del derecho de seguridad jurídica, en su vertiente de derecho probatorio, puesto que a través de la jurisprudencia que derivó de esa resolución se instruye a la autoridad a que los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación no deben valorarse de manera aislada, sino que aquéllos deben analizarse de manera adminiculada con otros medios demostrativos como lo son los contratos que dieron origen a esas operaciones y que ante el requerimiento respectivo pueden ser aportados por los contribuyentes.

SEGUNDA. Si bien los artículos 42 y 69-B del Código Fiscal de la Federación no transgreden el derecho de audiencia consagrado en el artículo 14 de la Constitución Federal, lo cierto es que ante la falta de un precepto legal en el cual se faculte a la autoridad administrativa a declarar la simulación de actos jurídicos y, por ende, su nulidad se transgrede el diverso de fundamentación y motivación contenido en el numeral 16 del Texto Fundamental; máxime la declaración de inexistencia por simulación de actos jurídicos no produce únicamente efectos fiscales.

TERCERA. En caso de no facultarse a la autoridad hacendaria a emitir una resolución declarativa en torno a la simulación de actos jurídicos y, por consiguiente, la nulidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales en los casos que estimen que aquéllos amparan operaciones ficticias considere que debe reformarse el Código Federal de Procedimientos Civiles y adicionarse un capítulo en el que se prevea un juicio sumario en el que tratándose de acciones de simulación relativas al derecho fiscal la autoridad pueda acudir a la instancia jurisdiccional a fin de que confirme tal circunstancia, puesto que el lugar preferente o privilegiado que ocupa esa autoridad puede expresarse a través del controles que debe mediar para su afectación, como lo prevé en el artículo 1° de la Constitución Federal.

CUARTA. En caso de adherirse el capítulo propuesto, el legislador debe considerar que, en razón de su naturaleza, no será procedente medio ordinario de defensa alguno en contra de la sentencia que en su momento se pueda llegar a emitir, así como que los recursos de apelación que se interpongan en contra de las determinaciones procesales dictadas en esos juicios deben tramitarse conjuntamente con el que en su momento se pueda hacer valer en contra de la resolución definitiva.

BIBLIOGRAFÍA

OBRAS CITADAS

- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal, 22a edición*, Themis, México, 2000.
- CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, 1a edición de obra de colección por cincuenta años de aniversario en el ejercicio profesional, editorial Themis, México, 2013.
- CORTÉS GALVÁN, Armando, *El concepto de Tributo en México*, 1a. edición, Novum, México, 2015.
- FERRARA, Francesco, *Colección Grandes Maestros del Derecho Civil, Serie obligaciones, contratos, garantías y pruebas, y negocios jurídicos, Volumen 4 Simulación de los negocios jurídicos*, 1a edición, Editorial Jurídica Universitaria, México 2002.
- GUASTINI, Riccardo, *Estudios de teoría constitucional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1a edición, México 2001, págs. 117 y 118
- PÉREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, 6a edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, 3a edición, editorial Oxford, México, 2011.

OTRAS OBRAS CONSULTADAS

- BARAK, Aharon, Proporcionalidad, *Los derechos fundamentales y sus restricciones*, 1a edición, Lima, Palestra editores, 2017.
- CAMARGO LÓPEZ, Ismael, *Derecho penal fiscal, delitos fiscales*, 1a edición Flores editor y distribuidor, México, 2016.
- GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *Efectos fiscales de los contratos*, 10a edición, México, Thomson Reuters, 2017.
- JARACH, Dino *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3a edición. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1999.

SILVA GARCÍA Fernando. Deber de ponderación y principio de proporcionalidad en la práctica judicial. Primera edición. México: Editorial Porrúa, 2012.

DICCIONARIOS Y OBRAS ESPECIALIZADAS

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, 10a edición, tomo I, Editorial Porrúa.

Enciclopedia Jurídica Básica, tomo II, Editorial Civitas, 1a edición.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Civil Federal.

Ley de Amparo.

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

FUENTES INFORMATICAS

Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, página 355, de rubro *“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.”*.

Jurisprudencia número 1a./J. 139/2005 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, diciembre de 2005, página 162, de rubro *“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES JURISDICCIONALES, DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, RESPECTIVAMENTE.”*.

Jurisprudencia número 1a./J. 23/2010, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Marzo de 2010, página 123, de rubro

“CONTRADICCIÓN DE TESIS ENTRE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. FINALIDAD Y CONCEPTO.”

Jurisprudencia número I.15o.A. J/9 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, abril de dos mil diez, visible en la página 2675, de rubro *“TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.”*

Tesis 1a. XXX/2007 publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 637, de rubro *“DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.”*

Tesis número 1a. CLXXX/2013 (10a.) de rubro *“COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.”* emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo directo en revisión número 84/2013 que dio origen a la Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1, visible en la página 524.

Tesis número 2a. LXXIX/2015 (10a.) de rubro *“CONTRADICCIÓN DE TESIS. NO DEBE DECLARARSE INEXISTENTE POR EL HECHO DE QUE EN LAS SENTENCIAS CONTENDIENTES SE HUBIEREN APLICADO, RESPECTIVAMENTE, LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE NOVIEMBRE DE 2012 Y LA VIGENTE, SIEMPRE Y CUANDO LOS PRECEPTOS SEAN IGUALES O COINCIDENTES.”* publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 21, Agosto de 2015, Tomo I, página 1194.

Tesis de rubro *“AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD. ES UN PRINCIPIO DE RANGO CONSTITUCIONAL.”* emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 13, diciembre de 2014, Tomo I, visible en la página 219.

Tesis de rubro *“CONTRATOS. PARA DETERMINAR LA VERDADERA INTENCIÓN DE LOS CONTRATANTES ES NECESARIO ANALIZAR CONJUNTAMENTE EL SENTIDO DE SUS CLÁUSULAS, LA NATURALEZA Y EL OBJETO DEL CONSENSO DE VOLUNTADES AL CELEBRAR EL ACTO JURÍDICO.”* publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, marzo de dos mil siete, visible en la página 1654.

Jurisprudencia número PC.XVI.A. J/20 A (10a.) de rubro *“COMPROBANTES*

FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES, POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUÉLLOS.”, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo II , página 999.

Jurisprudencia número 260 emitida por la Segunda Sala de la anterior integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, Apéndice de 1995, Tomo VI, Parte SCJN, Página: 175 de rubro “*FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.*”.

Jurisprudencia número P./J. 83/98 emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, diciembre de mil novecientos noventa y ocho, página 28, de rubro “*COMPETENCIA POR MATERIA. SE DEBE DETERMINAR TOMANDO EN CUENTA LA NATURALEZA DE LA ACCIÓN Y NO LA RELACIÓN JURÍDICA SUSTANCIAL ENTRE LAS PARTES.*”.

Jurisprudencia número 1a./J. 139/2012 (10a.). de rubro “*SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.*” 10a. Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Libro XVI, enero de 2013, página 437.

Jurisprudencia número P./J. 109/99, de rubro “*CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.*” Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, noviembre de 1999; página 22.

INTERNET

http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=193/01930000177349730003002.docx_1&sec=Margarita_M%C3%A1rquez_Mendez&svp=1

http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=193/01930000177350610003003.docx_1&sec=Margarita_M%C3%A1rquez_Mendez&svp=1

<http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml;jsessionid=ERNMlcXck8M9lIV0CIR678lczPh70hPwBjuh3xx1heJrETRYjcXZ!-714648449>

http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=193/01930000191112520005005.docx_1&sec=Margarita_M%C3%A1rquez_Mendez&svp=1

<http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml;jsessionid=ERNMlcXck8M9lIV0CIR678lczPh70hPwBjuh3xx1heJrETRYjcXZ!-714648449>

http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=155/0155000018250861006.doc_1&sec=Mario_Enrique_Guerra_Garza&svp=1

http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml;jsessionid=4vhQPzD7n8zq_YGvkwUZsdmBWBWnTMq-cETnwj868pNvav4J41yT!-714648449

<https://sjf.scjn.pjf.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=25198&Clase=DetalleTesisEjecutorias>