



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 A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL

Tesis que para obtener el grado de
Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el
Lic. Carlos Jiménez Mendoza

Director de Tesis
Mtro. Raúl Bolaños Vital

A mis padres
con gran cariño

*La experiencia: ese es el más brutal de los maestros.
Pero aprendes, Dios mío, aprendes.*

- C. S. Lewis

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	5
I.1. Tópico Jurídico.....	7
I.2. Análisis de hechos relevantes.....	7
I.3. Detección de temas a analizar.....	10
I.4. Propuesta de tesis sobre tópico.....	11
II. IDENTIFICACIÓN DE PRINCIPIOS Y REGLAS	12
III. ANÁLISIS DOCTRINAL	14
III. 1. Derecho Fiscal.....	15
III. 2. Legalidad Tributaria.....	18
III. 3 Seguridad Jurídica.....	21
III. 4. Proporcionalidad Tributaria.....	24
III. 5. Interdicción de la Arbitrariedad.....	26
III. 6. Facultad discrecional en materia administrativa.....	29
III. 7. Desvío de poder.....	31
III. 8. Artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.....	33
III. 8.a). Exposición de motivos.....	34
III. 8.b). Interpretación.....	36
IV. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA	40
IV. 1. ¿Cómo se cumple el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación?.....	42
IV. 2. ¿La descripción del servicio puede detallarse en un documento distinto al comprobante fiscal?.....	45
IV. 3. Comprobantes fiscales y medios de convicción.....	47
IV. 4. Facultades de comprobación.....	51
IV. 5. Otras consideraciones.....	57
V. CONCLUSIONES	59
VI. BIBLIOGRAFÍA	62

I. INTRODUCCIÓN

El derecho fiscal puede definirse a grandes rasgos como el conjunto de normas y principios que regulan la relación estado-contribuyente y que tiene como finalidad que los ciudadanos contribuyan de manera justa al estado, para que éste pueda desarrollar correctamente sus actividades y aquéllos puedan habitar en un lugar que cuente con servicios de calidad y que sean suficientes para lograr una vida digna.

Es por ello que todas las contribuciones deben ajustarse a reglas y principios de justicia para que, por una parte, los contribuyentes cumplan de manera adecuada con sus obligaciones fiscales y, por otra parte, el estado realice una recaudación respetando los derechos humanos de los gobernados, logrando así un equilibrio entre las dos partes.

Así, como se desarrollará en el presente trabajo, todas las contribuciones deben establecerse en leyes; sin embargo, cuando los contribuyentes se encuentran inconformes con las obligaciones fiscales impuestas por el estado o con la actuación de la autoridad administrativa, es posible recurrir a los medios de defensa correspondientes.

Derivado de dichos medios de defensa, pueden surgir criterios judiciales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que deben ser aplicados de manera obligatoria por todos los Tribunales y Juzgados que integran el Poder Judicial de la Federación, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 217 de la Ley de Amparo.

A través de dichos criterios judiciales pueden aclararse ciertas obligaciones o derechos de los contribuyentes, por lo que resulta de sobremanera relevante efectuar un correcto estudio y análisis de las consideraciones planteadas a través de los criterios sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los asuntos sometidos a su consideración.

En ese sentido, mediante la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se resolvió la contradicción de tesis 232/2017 suscitada entre dos Tribunales Colegiados en Materia Administrativa de distintos Circuitos de nuestro país.

Mediante de dicha jurisprudencia y de su ejecutoria se establece medularmente cómo debe cumplirse el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación relativo a la obligación de que los comprobantes fiscales deben señalar la descripción del servicio o del uso o goce que amparan.

Es por ello que el objeto del presente trabajo consiste en realizar un análisis doctrinal en torno a las reglas y principios de derecho aludidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia

2ª./J.161/2017 (10ª.) y, posteriormente, elegir una postura debidamente fundada y motivada a través de la cual se realice una crítica a las consideraciones efectuadas por nuestro Máximo Tribunal.

Además, en el presente trabajo se realizará un análisis de reglas y principios de derecho que posiblemente no fueron analizados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), pero que su inclusión podría contribuir de manera importante a obtener un criterio más completo.

Con ello, se pretende concluir si la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) se ajusta a las reglas y principios de derecho y si nuestro Máximo Tribunal pudo haber realizado un análisis que resultara de mayor beneficio para los contribuyentes y para promover un Estado de Derecho.

Para lograr lo anterior, en los primeros capítulos del presente trabajo seleccionaré un tópico jurídico sobre el cual plantearé el desarrollo y conclusiones del análisis que nos ocupa. En ese sentido, realizaré un análisis claro de los hechos relevantes que dieron origen a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), detectaré los temas a analizar y realizaré una propuesta de tesis.

Posteriormente, identificaré las reglas y principios de derecho abordados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que originó la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.).

Una vez efectuado el referido estudio, realizaré un análisis doctrinal profundo sobre los principios y reglas identificados, así como un análisis doctrinal de diversos tópicos jurídicos que resulten necesarios para soportar la tesis planteada en el presente trabajo.

En el referido análisis se estudiará doctrina, legislación y criterios judiciales, entre otras fuentes de derecho, que puedan aportar conocimiento relevante para las conclusiones que se pretenden alcanzar.

Así, con todos los elementos debidamente identificados y analizados podré sostener un punto de vista debidamente fundado y motivado sobre las consideraciones efectuadas por nuestro Máximo Tribunal a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria.

Aunado a lo anterior, realizaré algunas consideraciones adicionales que servirán para lograr un análisis completo de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y obtener el mayor beneficio del presente trabajo.

1. Tópico Jurídico

A través del presente trabajo realizaré un análisis del criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y de su ejecutoria, bajo la luz de diversos principios de justicia fiscal.

En ese sentido, analizaré el criterio adoptado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en atención a los principios de legalidad, seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria, en conjunto con otras reglas y principios de derecho relevantes, identificando si dicho criterio cumple o no con las referidas reglas y principios de derecho y si a través del mismo nuestro Máximo Tribunal abre una puerta para que la autoridad fiscalizadora se extralimite o no en sus facultades de fiscalización.

2. Análisis de hechos relevantes

La jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación derivó de una contradicción de criterios sostenidos por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito (Puebla) y por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito (Nuevo León).

En efecto, como consecuencia de la discrepancia de criterios sustentada entre dos Tribunales Colegiados de distintos Circuitos, se originó la Contradicción de Tesis 232/2017 que fue resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y dio origen a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.).

En ese sentido, es importante recordar que la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), en términos de lo dispuesto por el artículo 217 de la Ley de Amparo, resulta de aplicación obligatoria para los Plenos de Circuito, Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados y de la Ciudad de México y Tribunales Administrativos y del Trabajo, Locales o Federales.

Ahora bien, a través de la discusión planteada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito se originó una contradicción de criterios en relación a si para cumplir el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012 resulta necesario señalar en el comprobante fiscal los pormenores de la descripción del servicio o del uso o goce que ampara o si dichos pormenores pueden constar en un documento distinto.

Así, la cuestión jurídica a dilucidar en la Contradicción de Tesis 232/2017 consistió en resolver medularmente dos planteamientos principales, a saber:

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

b. ¿La “descripción del servicio” puede detallarse en un documento distinto al comprobante fiscal o debe constar únicamente en el propio comprobante fiscal?

Al respecto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito consideró medularmente que los comprobantes fiscales deben ser analizados en contexto con otros elementos probatorios, es decir, la descripción del servicio o del uso o goce puede detallarse en un documento distinto al comprobante fiscal.

Por su parte, según se advierte de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y de su ejecutoria, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito realizó un análisis un poco más completo y elaborado, sin que ello signifique que bajo una postura personal me encuentro conforme con las conclusiones alcanzadas por dicho tribunal.

Sobre el particular, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito consideró que para cumplir el requisito de “descripción del servicio” no es suficiente con que los comprobantes fiscales amparen una idea general del servicio o del uso o goce que se prestó, sino que se requiere que el propio comprobante fiscal contenga una explicación amplia y detallada de dicho servicio o del uso o goce.

Por ello, el Tribunal Colegiado estimó fundamentalmente que la descripción del servicio o del uso o goce prestados debe señalarse únicamente en el comprobante fiscal y no en documentos distintos, pues de lo contrario no se cumple cabalmente con el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

De lo hasta aquí expuesto es posible advertir que el tema que nos ocupa es muy relevante para las circunstancias actuales de los contribuyentes, pues en la actualidad durante los procedimientos de fiscalización la autoridad hacendaria rechaza deducciones o acreditamiento de impuestos, al considerar que los comprobantes fiscales que amparan ciertas operaciones no cumplen con los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales, entre los cuales se encuentra el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se avocó a resolver la divergencia de criterios para salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes, es decir, para que tengan plena certeza de cómo se debe cumplir el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

En relación con el planteamiento señalado con la letra “a”, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hizo referencia a criterios previamente sostenidos por la propia Segunda Sala, mediante los cuales se pronunció en relación con la constitucionalidad del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación bajo los principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal consideró que el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación se cumple cuando se señala en el comprobante fiscal de manera general la idea del servicio o del uso o goce prestado delimitando sus partes o propiedades, sin que sea necesario detallar ampliamente dicho servicio.

Por otro lado, en relación con el planteamiento identificado con la letra “b”, la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó medularmente que por regla general la “descripción del servicio” debe señalarse en el propio comprobante fiscal; sin embargo, de manera excepcional y atendiendo a la multiplicidad de servicios que se pueden englobar en una operación, es posible que los pormenores se prevean en un documento distinto.

No dejamos de advertir que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que, en atención a sus propios criterios previamente sostenidos, los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora, ya que de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, podrán requerir mayor información.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la Contradicción de Tesis 232/2017 que dio origen a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) bajo 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.”

Así, es importante insistir en que el tema abordado en la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) resulta relevante para que los contribuyentes tengan certeza de los requisitos que deben cumplir los comprobantes fiscales y cómo cumplir con dichos requisitos, pues de ello dependen los efectos fiscales que podrían darse a ciertas operaciones.

Asimismo, la referida jurisprudencia resulta relevante en relación con las facultades que la autoridad fiscalizadora posee para fiscalizar a los contribuyentes, es decir, que tanto margen de actuación o discrecionalidad puede ejercer.

Ello, pues aún y cuando nuestro Máximo Tribunal no se pronunció con amplitud sobre el referido tema, considero que es un buen ejercicio analizar a profundidad la injerencia que podría o no tener la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) en la actuación de la autoridad fiscalizadora.

Por lo anterior, es de gran importancia analizar si el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) se ajusta o no a las reglas y principios de derecho, pues dicho criterio debe ser aplicado de manera obligatoria por el Poder Judicial de la Federación.

3. Detección de temas a analizar

A través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación abordó diversos temas, así como reglas y principios de derecho que resultan relevantes para el trabajo que nos ocupa y que serán analizados en los próximos apartados.

Sin embargo, considero que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no analizó a profundidad las reglas y principios estudiados para concluir con la emisión de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), pues existen algunos puntos a reforzar como se analizará más adelante.

Además, según se expondrá en los siguientes apartados, de manera personal considero que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dejó de analizar algunas reglas y principios de derecho que, de haberlo hecho, se habría “blindado” el criterio adoptado a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), sin que ello signifique que me encuentre inconforme con el mismo.

Es por ello que en el presente trabajo considero relevante efectuar un análisis profundo de las reglas y principios de derecho relacionados con el requisito de los comprobantes fiscales previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, en los siguientes apartados analizaré el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación desde su origen, es decir, desde su exposición de motivos y por qué el legislador consideró relevante imponer la carga a los contribuyentes de que los comprobantes fiscales deben señalar la descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Una vez analizado el referido tema, podremos examinar, bajo la luz de los argumentos planteados por nuestro Máximo Tribunal, cómo se debe cumplir el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Así, podremos advertir si el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) se ajusta a los principios de proporcionalidad tributaria, seguridad jurídica, legalidad e interdicción de la arbitrariedad.

Además, para efectos del presente trabajo considero relevante analizar de manera sucinta las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora y si a través de la jurisprudencia que nos ocupa se le dan libertades o concesiones extras a las previstas por la legislación fiscal.

En ese sentido, expresaré mi opinión personal en relación a si la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria podrían o no influir en la actuación de la autoridad fiscalizadora.

Una vez analizados los temas antes referidos, será posible concluir si, bajo una postura personal, la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra adecuada a las reglas y principios de derecho.

Además, realizaré un apartado adicional donde expondré consideraciones relevantes de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria y, que si bien no resultan trascendentes para mis conclusiones, sí aportan conocimiento para tener un análisis profundo sobre el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

4. Propuesta de tesis sobre tópico

Derivado de todo lo anteriormente expuesto, en el presente trabajo se sostendrá que el criterio adoptado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) cumple con los principios de legalidad, seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria en beneficio de los contribuyentes, adicional a otras reglas y principios de derecho.

Sin embargo, al concluir éste trabajo, será posible advertir que nuestro Máximo Tribunal pudo haber realizado un análisis más profundo y tratar de limitar de cierta forma la discrecionalidad de la autoridad tributaria, esto con la única finalidad de evitar arbitrariedades y abusos por parte de dicha autoridad.

II. IDENTIFICACIÓN DE PRINCIPIOS Y REGLAS

Ahora bien, parte del objetivo del presente trabajo consiste en concluir si el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) se ajusta o no a las reglas y principios de derecho correspondientes.

Para ello, resulta necesario identificar las reglas y principios de derecho aludidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que sirvieron de sustento para emitir su criterio, por lo que el objeto del presente apartado es realizar un análisis de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria para identificar las referidas reglas y principios, así como los que no fueron abordados.

De conformidad con lo señalado por Robert Alexy¹ en su obra “*Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica*” tanto las reglas como los principios pueden concebirse como normas, la distinción debe hacerse dentro de la clase de normas.

Es decir, tanto las reglas como los principios sirven como base y fundamento en un ordenamiento jurídico e incluso funcionan como una guía para la aplicación del derecho.

Según lo dispuesto por Alexy, los principios son “mandatos de optimización” que pueden ser cumplidos en diversos grados, mientras que las reglas son normas que exigen su cumplimiento pleno, es decir, se cumplen o no se cumplen, sin que puedan ser cumplidas gradualmente.

Sobre el particular, Sergio T. Azúa Reyes² señala que los principios generales del derecho “constituyen un factor determinante en la interpretación jurídica, pues la presencia de éstos, en forma consciente o inconsciente, en tal labor va a ser la condensación de lo que un sistema ha consagrado como la finalidad del derecho y que a la vez en su punto de partida y, por consecuencia, su base interpretativa.”

Por ello, resulta necesario identificar y acudir al análisis doctrinal de reglas y principios de derecho que servirán de base para determinar si resultan o no correctas las conclusiones alcanzadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.).

¹ Alexy, R. (1988). *Sistema Jurídico, Principios Jurídicos y Razón Práctica*. Agosto 15, 2018, de Universidad de Alicante. Sitio web: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10871/1/Doxa5_07.pdf

² Azúa Reyes, S. T. (2007). *Los Principios Generales del Derecho*. México: Porrúa. 5ª edición. Páginas 100 y 101.

Lo anterior, pues según el mismo Sergio T. Azúa Reyes³ los principios generales de derecho se utilizan cuando nos encontramos ante la ausencia de una disposición aplicable al caso concreto, es decir, cuando hay una laguna de la ley.

Al respecto, de una lectura que se sirvan realizar a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª) y su ejecutoria, es posible advertir que las reglas más relevantes para el asunto que nos ocupa son las contenidas en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 27, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Es importante señalar desde este momento que para efectos del presente análisis se utilizarán leyes vigentes en 2018, por los motivos que serán apuntados en los apartados correspondientes.

Ello, pues precisamente la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó el análisis e interpretación de la regla contenida en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación relativa a cómo debe cumplirse el requisito de señalar en los comprobantes fiscales la descripción del servicio o del uso o goce que amparan.

En ese sentido, dicha regla debe interpretarse y aplicarse en armonía con los principios que han sido identificados en la ejecutoria que nos ocupa y que será objeto de análisis en el presente trabajo.

Así, de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y de su ejecutoria es posible identificar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación abordó distintos principios de derecho previstos medularmente en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dichos principios son legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad tributaria e interdicción de la arbitrariedad, los cuales serán analizados doctrinalmente en los siguientes apartados.

Adicionalmente, para efectos del análisis que se aborda en el presente trabajo será necesario estudiar sobre la facultad discrecional de las autoridades administrativas, así como del desvío de poder, aún y cuando dichos tópicos no hayan sido desarrollados expresamente por nuestro Máximo Tribunal.

³ Ídem.

III. ANÁLISIS DOCTRINAL

Una vez que han sido identificadas las reglas y principios de derecho que se involucran en la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria, en el presente apartado se realizará un análisis doctrinal de las mismas.

Asimismo, realizaré un análisis doctrinal sobre diversos temas que resultan relevantes para fundar las conclusiones que pretendo alcanzar y que, o fueron brevemente abordados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o bien, no fueron abordados.

Es importante señalar que en éste apartado aún no se abordarán opiniones personales o conclusiones, sino que únicamente nos avocaremos al análisis doctrinal y estudio de los tópicos relevantes que me ayudarán para fundar más adelante mi tesis.

Para ello, echaremos mano de juristas y doctrinarios ampliamente reconocidos en la materia fiscal, así como en el derecho en general, y que son voces autorizadas para trabajos como éste, asimismo acudiremos a la propia legislación fiscal y a criterios y jurisprudencias sostenidas por nuestro Poder Judicial de la Federación.

Adicionalmente, fundaremos el presente análisis en diversas obras que no resultan jurídicas, pero que sin lugar a dudas sirven de gran apoyo para entender los temas que nos ocupan, como son obras de economistas o diccionarios académicos.

Así, el referido análisis servirá de base para comprender las reglas y principios de derecho previamente identificados en la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria, circunstancia que será fundamental para concluir si desde una postura personal estoy o no de acuerdo con el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ahora bien, previo a realizar el análisis doctrinal de las reglas y principios de derecho identificados en la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria, resulta relevante ubicar en que rama del Derecho nos encontramos, para así estar en posibilidad de analizar cada uno de los temas involucrados con el contexto adecuado.

Así, con la finalidad de ubicar en que rama del Derecho nos encontramos parados y con ello tener un margen delimitado para estudiar y analizar correctamente la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria, en el presente apartado analizaremos brevemente el origen y finalidad del Derecho Fiscal.

1. Derecho Fiscal

En primer lugar, es importante recordar que nos encontramos en una disciplina muy acotada y delimitada por la doctrina y legislación mexicana, pues el Derecho Fiscal siempre ha sido un tema aparte al momento de reformar la legislación o crear precedentes judiciales.

Sin lugar a dudas, en la práctica del Derecho Fiscal existen excepciones y reglas específicas que alejan dicha rama de la práctica común de otras materias, por lo que para comprender correctamente las reglas y principios que fungen como directrices en el Derecho Fiscal, resulta necesario estudiar el origen del mismo.

De conformidad con lo dispuesto por el jurista André Serra Rojas en su libro "*Derecho Administrativo, primer curso*"⁴ el derecho administrativo es la "rama del derecho público interno, constituido por el conjunto de estructuras y principios doctrinales, y por las normas que regulan las actividades directas o indirectas, de la administración pública como órgano del Poder Ejecutivo Federal, la organización, funcionamiento y control de la cosa pública; sus relaciones con los particulares, los servicios públicos y demás actividades estatales."

En ese sentido, es posible advertir que el Derecho Administrativo es una rama del Derecho Público interno que regula las actividades directas o indirectas de la administración pública como órgano del Poder Ejecutivo Federal y sus relaciones con los particulares, entre otros.

En ese sentido, Serra Rojas⁵ señala que el Derecho Financiero es considerado como una rama del Derecho Administrativo que ha mantenido su autonomía, circunstancia por la que determina relaciones muy estrechas y constantes, principalmente en la rama del Derecho Tributario o Fiscal, la cual es la base principal de la sustentación económica del Estado.

Por su parte, el reconocido doctrinario Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro "*Derecho Fiscal*"⁶ considera como correcta la definición de Derecho Financiero propuesta por Mario Pugliese la cual señala que es "la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas".

⁴ Serra Rojas, A. (2007). *Derecho Administrativo, primer curso*. México: Porrúa. 27ª edición. Páginas 137 a140.

⁵ *Ibidem*, páginas 154 a 167.

⁶ Arrijo Vizcaíno, A. (2014). *Derecho Fiscal*. México: Themis. 22ª edición. Página 14.

Así, la materia que nos ocupa aparece como una rama del Derecho Financiero, como bien apunta Arrijoa Vizcaíno, pues su objeto rebasa por mucho el ámbito de la mera relación jurídico-tributaria.

De lo hasta aquí expuesto es posible concluir que el Derecho Fiscal es una rama del Derecho Financiero que a su vez pertenece al Derecho Administrativo, y éste forma parte del Derecho Público Interno como rama del Derecho.

Ahora bien, una vez que hemos comprendido donde nos encontramos ubicados y a que rama pertenece el Derecho Fiscal, resulta necesario encontrar una definición que nos ayude a comprender la materia de estudio del Derecho Fiscal.

De conformidad con lo dispuesto por Adolfo Arrijoa Vizcaíno⁷ el concepto “Derecho Tributario” puede ser sinónimo de Derecho Fiscal; sin embargo, dicho concepto tiene una connotación de carácter histórico, pues se utilizó en épocas antiguas para referirse a una contribución forzosa que los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos después de una guerra.

Entrando a la materia que nos ocupa, Arrijoa Vizcaíno señala que el Derecho Fiscal tiene su origen en la palabra “*fiscum*”⁸ y que deriva del sistema de recaudación impositiva que se practicaba en la antigua Roma.

Una vez al año se presentaban los recaudadores en el domicilio de los ciudadanos, revisaban el libro diario y les notificaban la cantidad a pagar, por lo que inmediatamente el *pater familias* cubría dicha cantidad mediante un depósito en la ranura de la bolsa o cesto (*fiscum*).

Actualmente, señala Arrijoa Vizcaíno, el Derecho Fiscal se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendiendo por fisco al órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

Así, es posible advertir que el origen del Derecho Fiscal es precisamente la recaudación de una contribución por parte de los ciudadanos para sustentar los gastos de un Estado.

Ahora bien, Arrijoa Vizcaíno cita a Rafael Bielsa y define el Derecho Fiscal como “conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco”.

Adicionalmente, Dionisio J. Kaye⁹ en su libro “*Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo*”¹⁰ propone que el Derecho Fiscal es “un conjunto de normas

⁷ Ídem, páginas 3 a 28.

⁸ En latín bolsa o cesto.

jurídicas que regulan la actividad del fisco, respecto del establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones, así como la determinación y existencia de créditos fiscales a los particulares, fijar su importe en cantidad líquida, percibirlo y cobrarlo en su caso, y hacerlo exigible a través de procedimientos oficiosos y contenciosos, y el establecimiento y aplicación de sanciones por infracciones a las disposiciones legales”.

Las definiciones referidas nos parecen muy acertadas y serán las que consideraremos para efectos del presente trabajo, pues el análisis que se realiza sobre la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria gira en torno a la actividad del Estado como fisco y a la relación jurídico-tributaria entre un ciudadano y el gobierno.

Las anteriores consideraciones resultan bastante relevantes para comprender el contexto en el que se debe analizar la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria, pues en ningún momento debemos perder de vista que nos encontramos ante una relación estado-contribuyente y que la finalidad de dicha relación es que los ciudadanos aporten recursos al estado para su correcto funcionamiento, respetando en todo momento los principios de justicia fiscal.

Sin embargo, dicha aportación de recursos no puede plantearse desde una visión arbitraria en la que el Estado se encuentre facultado para imponer contribuciones en cualquier forma, sino que debe vigilarse el cumplimiento de diversas reglas y principios de derecho para que la actividad del Estado como fisco funcione adecuadamente.

Sobre el particular, es importante señalar que Arrijo Vizcaíno¹¹ considera que el contenido fundamental del Derecho Fiscal se encuentra constituido por normas jurídicas; sin embargo, señala que “por encima de dichas normas existen una serie de principios rectores que, a manera de guía, señalan e indican las características fundamentales a las que debe encontrarse sujeta la relación jurídico-tributaria. Esos principios constituyen los cimientos de nuestra materia, y deben ser tomados en cuenta por el Legislador al elaborar el contenido de las normas jurídico-fiscales, pues son los que imprimen a la ley tributaria el sello de justicia, la equidad y la legalidad”.

En ese sentido, el citado autor considera que los principios de constitucionalidad, legalidad, justicia, proporcionalidad y equidad, certeza, comodidad, economía, vinculación con el gasto público y otros, representan una especie de infraestructura sobre la que debe descansar la ley fiscal.

⁹ Expresidente de la Asociación Nacional de Abogados de Empresa (ANADE) y miembro de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

¹⁰ J. Kaye, D. (2011). *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*. México: Themis. 4ª edición.

¹¹ Óp. Cit.

Derivado de todo lo anteriormente expuesto, es posible concluir que el Derecho Fiscal es la rama del Derecho que se encuentra encargada de regular la relación estado-contribuyente para que el Estado logre obtener recursos que le sirvan para su correcto funcionamiento.

Asimismo, es posible concluir que dicha relación debe tener como fundamento un conjunto de normas jurídicas y principios de derecho que regulen correctamente las facultades del estado y las obligaciones de los contribuyentes.

Una vez expuesto lo anterior será más sencillo comprender porque resulta relevante analizar la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria bajo los principios de legalidad, seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria, entre otros. Ello, pues si el criterio sostenido por nuestro Máximo Tribunal no cumple dichos principios será evidente que la relación jurídico-tributaria entre el estado y los contribuyentes no está funcionando adecuadamente.

Por ello, en los siguientes apartados se analizarán diversas reglas y principios de derecho extremadamente relevantes e indispensables en el Derecho Fiscal, con la finalidad de realizar un análisis correcto y profundo sobre las consideraciones vertidas en la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

2. Legalidad Tributaria

Diversos autores consideran que el principio de legalidad tributaria es uno de los principios fundamentales en la materia del Derecho Fiscal e incluso lo consideran como la piedra angular de dicha materia.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En ese sentido, de conformidad con lo dispuesto por nuestra Constitución todas las contribuciones para los gastos públicos que los mexicanos deban realizar deben establecerse en leyes, es decir, no se podrán imponer contribuciones que no se encuentren previamente establecidas por una ley.

Sobre el particular, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis 2ª LXII/2013 (10ª)¹² de rubro "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES" señaló que

¹² Época: Décima Época. Registro: 2004260. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 2. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a. LXII/2013 (10a.). Página: 1325.

el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV Constitucional exige que los tributos se prevean en la ley, específicamente sus elementos esenciales.

Ello, para que el sujeto obligado conozca con certeza la forma en que debe cumplir su obligación de contribuir a los gastos públicos y no quede margen para que las autoridades fiscales actúen de manera arbitraria.

En relación con el punto que nos ocupa, es importante señalar desde este momento que una de las finalidades del principio de legalidad en materia tributaria es que la autoridad fiscal no actúe arbitrariamente imponiendo tributos “sacados de la manga” y que no hayan sido previamente discutidos y aprobados como marca la ley, circunstancia que resulta muy relevante para los efectos del presente trabajo.

El Pleno de nuestro Máximo Tribunal a través de la jurisprudencia P./J. 106/2006¹³ de rubro “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO” resolvió que el principio de legalidad tributaria exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca con claridad los elementos constitutivos de las contribuciones, a fin de que los contribuyentes tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

Es importante resaltar que la referida jurisprudencia señala textualmente que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos.

Lo anterior, en aras de evitar que se deje abierta la posibilidad a las autoridades administrativas para generar la configuración de los tributos y el gobernado no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

De lo antes expuesto, es posible advertir que de conformidad con lo dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en distintos criterios judiciales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público de conformidad con lo dispuesto por las leyes, es decir, toda contribución debe preverse en ley.

Ahora bien, a efecto de realizar un análisis completo sobre el principio de legalidad tributaria, resulta necesario acudir a lo que señala la doctrina jurídica, por

¹³ Época: Novena Época. Registro: 174070. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, Octubre de 2006. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P. /J. 106/2006. Página: 5.

lo que a continuación se analizarán diversos autores que han escrito sobre el tema que nos ocupa.

Al respecto, el jurista Arturo Pérez-Robles¹⁴ en su obra titulada “*Bases constitucionales del derecho tributario mexicano artículo 31, fracción IV*” señaló textualmente que “el principio de legalidad tributaria consiste en que toda contribución debe estar prevista dentro de un marco legal que la establezca y la regule, lo que implica que todo tributo debe ser creado por un ordenamiento formal y materialmente legislativo”.

Es importante señalar que Pérez-Robles considera que el principio de legalidad tributaria tiene como base el principio de seguridad jurídica (mismo que se abordará en siguientes apartados). Esto, pues a su criterio el principio de legalidad permite que los contribuyentes conozcan la forma, contenido y alcance de sus obligaciones fiscales.

Además, señala el mismo autor, el principio de legalidad impide que la autoridad fiscal actúe de manera arbitraria y discrecional, conceptos que serán abordados más adelante y forman parte importante del planteamiento que se realizará en el trabajo que nos ocupa.

Por su parte, Dionisio J. Kaye¹⁵ señala que el principio de legalidad tributaria deriva del artículo Constitucional anteriormente citado y que es uno de los máximos principios en materia fiscal, el cual consiste en que los particulares no podrán ser gravados con ninguna carga tributaria que no se encuentre establecida en la ley fiscal y haya sido originada y aprobada por el Congreso de la Unión.

Ahora bien, el jurista Arrijoja Vizcaíno¹⁶ señala que el principio de legalidad obedece a un doble enunciado, el primero desde una óptica del fisco y el segundo en miras desde los particulares. Para mayor claridad a continuación se transcribe la parte conducente del referido pensamiento:

1. La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una Ley aplicable al caso.
2. Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas Leyes les confieren

¹⁴ Pérez-Robles, A. (2008). *Bases constitucionales del derecho tributario mexicano artículo 31, fracción IV*. Agosto 22, 2018, de Centros Culturales de México, A.C. Sitio web: <http://biblio.upmx.mx/textos/154801.pdf>

¹⁵ Óp. Cit.

¹⁶ Óp. Cit.

De la anterior transcripción es posible advertir que el principio de legalidad puede abordarse desde dos perspectivas, las cuales giran alrededor de la idea de que toda contribución debe encontrarse prevista en ley.

En ese sentido, la primera perspectiva hace referencia a que la autoridad fiscal no puede ejercer ningún acto de autoridad si no se encuentra expresamente facultada para ello.

Por otro lado, la segunda perspectiva establece que los contribuyentes únicamente se encuentran obligados a cumplir con las obligaciones fiscales y a gozar de los derechos que expresamente prevean las leyes.

Así, de conformidad con la postura adoptada por Arrijo Vizcaíno, el principio de legalidad permite que los contribuyentes conozcan previamente la naturaleza y alcances de sus obligaciones y derechos fiscales.

De todo lo anteriormente expuesto, es posible concluir que el principio de legalidad tributaria se encuentra previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y consiste medularmente en que las contribuciones deben establecerse en ley, con lo que se evita que la autoridad administrativa actúe arbitraria o discrecionalmente.

3. Seguridad jurídica

Ahora bien, como se señaló en el apartado anterior, algunos juristas consideran que el principio de legalidad se encuentra estrechamente relacionado con el principio de seguridad jurídica, por lo que en el presente apartado se analizará éste último.

En adición a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos previamente analizado, el artículo 16 Constitucional señala expresamente que “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

Lo anterior es conocido en la práctica del litigio fiscal como el principio de debida fundamentación y motivación que todo acto debe cumplir, es decir, todo acto de molestia debe encontrarse debidamente fundado y motivado, esto es, la autoridad fiscal debe señalar los preceptos legales que se actualizan perfectamente al caso particular de un contribuyente y señalar los razonamientos de porqué dichos preceptos legales resultan aplicables.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que “nadie podrá ser privado de la libertad o de sus posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades

esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

Así, de lo establecido por el referido precepto constitucional se desprende, entre otras cosas, que cuando la autoridad realice un acto de molestia se deben cumplir las formalidades establecidas previamente por las leyes.

Por ello, de un análisis conjunto de lo dispuesto por los artículos 14 y 16 Constitucionales es posible desprender el principio constitucional de seguridad jurídica, el cual bajo una idea personal resulta bastante relevante en nuestro sistema jurídico mexicano para que los contribuyentes identifiquen plenamente sus obligaciones fiscales y se eviten temas de abuso por parte de las autoridades fiscales.

Ahora bien, a través de la jurisprudencia 2ª./J. 144/2006¹⁷ de rubro “GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.” la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 Constitucional consiste en que la ley debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que la autoridad no incurra en arbitrariedades; sin embargo, no es necesario que la ley pormenore un procedimiento detallado para el ejercicio de los derechos.

De conformidad con lo dispuesto por la tesis 2ª. LXXXIX/2017 (10ª.)¹⁸ emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que lleva por rubro “PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL”, el principio de seguridad jurídica constituye uno de los pilares del Derecho Fiscal en nuestro país, pues tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por ende, en estado de indefensión.

Así, de conformidad con el referido criterio, el principio de seguridad jurídica consiste en que el contribuyente tenga pleno conocimiento sobre la regulación normativa y sus consecuencias previstas en la ley.

Resulta bastante relevante para el análisis del asunto que nos ocupa transcribir parte de la tesis 2ª. LXXXIX/2017 (10ª.), la cual establece lo siguiente:

...De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la **certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad**; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, **sin ambigüedades** o antinomias, respecto de los

¹⁷ Época: Novena Época. Registro: 174094. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, Octubre de 2006. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a. /J. 144/2006. Página: 351.

¹⁸ Época: Décima Época. Registro: 2014446. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 43, Junio de 2017, Tomo II. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a. LXXXIX/2017 (10ª.). Página: 1440.

elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa... (Énfasis añadido)

De lo anterior, es importante destacar que del principio de seguridad jurídica puede desprenderse la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad (éste último se tocará en apartados subsecuentes). Asimismo, es importante advertir que la certeza en el derecho consiste en parte en que el ordenamiento jurídico no tenga ambigüedades respecto de los elementos esenciales de la contribución.

Ahora bien, Adolfo Arrijo Vizcaíno¹⁹ hace referencia al principio de certidumbre o certeza, señalando que las contribuciones deben poseer fijeza en sus elementos constitutivos, pues de lo contrario es fácil que la autoridad fiscal actúe arbitrariamente, ya que de no respetarse dicho principio las referidas autoridades podrían fijar a capricho cuotas impositivas y fechas de pago, entre otros.

En ese sentido, Arrijo Vizcaíno considera que la primera obligación de las leyes fiscales es establecer con certeza los elementos constitutivos de cada contribución, circunstancia que sirve de apoyo para cualquier posible desvío de poder.

Adicionalmente, el citado autor señala que el principio de seguridad jurídica visto desde su perspectiva constitucional debe operar como un elemento rector de un régimen fiscal respetuoso de los derechos humanos y sus garantías, pues de lo contrario los contribuyentes que no conozcan con certeza cuales son y hasta donde llegan sus obligaciones tributarias no podrán desarrollar adecuadamente sus actividades productivas generadoras de tributos.

Es importante hacer énfasis en que en muchas ocasiones se habla sobre certeza y seguridad como sinónimo; sin embargo, existen juristas como Sergio T. Azúa Reyes²⁰ que señalan que aún y cuando dichos conceptos se encuentran estrechamente relacionados, hacen referencia a ideas diferentes.

Así, el referido autor en su libro titulado "*Los Principios Generales Del Derecho*" señala que "un individuo se halla en estado de certeza cuando sabe el contenido de la ley, sabe lo que es permitido y lo que no. Un individuo, en cambio, se encuentra en estado de seguridad, no cuando solamente conoce los preceptos legales, sino cuando puede afirmar que el Estado lo respalda, con la fuerza pública si es necesario, y que sus derechos se transformarán en realidades".

¹⁹ Óp. Cit., páginas 248 a 253.

²⁰ Óp. Cit., páginas 154 a 156.

Por ello, autores como Sergio T. Azúa consideran que la certeza da origen a la seguridad en un proceso de derecho, mientras que la seguridad a su vez provoca una certeza de hecho, pero que llegará a adquirir el carácter jurídico.

Por lo anteriormente expuesto, es posible concluir que el principio de seguridad jurídica, al igual que el principio de legalidad, es un pilar fundamental en el Derecho Fiscal mexicano y consiste medularmente en que los contribuyentes tengan pleno conocimiento de sus obligaciones y derechos en materia fiscal con anterioridad a que se actualicen las hipótesis de causación del tributo.

4. Proporcionalidad Tributaria

Una vez que han sido analizados los principios de legalidad y seguridad jurídica, los cuales son pilares fundamentales en nuestro sistema jurídico, resulta necesario entrar al estudio de un principio más enfocado a la materia fiscal, como lo es el principio de proporcionalidad tributaria.

Al respecto, es posible señalar que de una idea general dicho principio consiste medularmente en que todos los contribuyentes deben tributar de conformidad con su verdadera capacidad contributiva; sin embargo, en el presente apartado realizaremos un análisis completo del referido principio para comprender su origen y finalidad.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De conformidad con lo dispuesto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia de rubro “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”²¹, la proporcionalidad tributaria radica en que los gobernados deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

En ese sentido, nuestro Máximo Tribunal señaló que de conformidad con el principio de proporcionalidad tributaria los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de los sujetos pasivos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior respecto de los sujetos pasivos que obtengan menores recursos.

²¹ Época: Séptima Época. Registro: 232309. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen 187-192, Primera Parte. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: Página: 113.

Asimismo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis 1a. LXI/2013 (10a.)²² de rubro “RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”, señaló textualmente que el principio de proporcionalidad tributaria “consiste en que todos los sujetos pasivos del tributo contribuyan al gasto público conforme a su auténtica capacidad económica, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público.”

Ahora bien, el principio de proporcionalidad tributaria resulta tan relevante en la materia fiscal que algunos autores abordan su estudio y análisis desde una perspectiva doctrinaria o económica y desde una perspectiva constitucional o jurídica.

Desde una perspectiva económica, como lo señala Adolfo Arrijo Vizcaíno²³, el origen de éste principio se encuentra en las ideas expresadas en el siglo XVIII por Adam Smith en su obra “*Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*”, a través de la cual analizó las cuestiones fundamentales de la economía política, entre las cuales se encuentran las características esenciales de los tributos.

En relación con las ideas del economista inglés Adam Smith, Arrijo Vizcaíno rescata que “todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.”

Así, Arrijo Vizcaíno considera que el principio de proporcionalidad “atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias altas y porcentualmente más reducida en los casos de ganancias medias y pequeñas. De ahí que las contribuciones a tasa o porcentajes fijos se consideren, en términos generales, como contrarias a este importante principio”.

Además, señala que “para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas.”

En ese sentido, de las ideas expuestas por el referido jurista es posible advertir que el principio de proporcionalidad hace referencia a que cada ciudadano deba contribuir al sostenimiento del Estado en una proporción lo más cercana posible a su capacidad económica, además de que los tributos incidan

²² Época: Décima Época. Registro: 2002894. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 1. Materia(s): Constitucional. Tesis: 1a. LXI/2013 (10a.). Página: 838.

²³ Óp. Cit., páginas 241 a 248.

cualitativamente y por igual sobre todas las fuentes de riqueza disponibles en el país.

Por otra parte, diversos autores como Ernesto Flores Zavala²⁴ consideran que existe una similitud entre la proporcionalidad y la equidad y la fórmula que Adam Smith plantea en el principio de justicia de los impuestos, al señalar que los súbditos deben contribuir al Estado en proporción a los ingresos que gozan.

Es por ello que diversos autores tratan de forma conjunta los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, pues es indudable que se relacionan; sin embargo, para efectos del presente trabajo nos avocaremos a analizar únicamente y por separado el principio de proporcionalidad tributaria.

Al respecto, Dionisio J. Kaye²⁵ señala que “el principio constitucional de proporcionalidad tiene una significación conceptual que resulta de la más trascendental importancia para determinar los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario y en concreto, de las contribuciones a cargo de los mexicanos”.

En ese sentido, el referido jurista considera que al imponer contribuciones, el legislador debe hacerlo sobre fuentes de riqueza que permitan su generamiento, esto es, sólo los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por las personas pueden ser fiscalmente afectados y tan solo una parte alícuota de los mismos.

Ahora bien, Serra Rojas señala que “proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”.

Por su parte, Arriola Vizcaíno²⁶ considera que “proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”.

De lo expuesto hasta el momento, es posible concluir que el principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos deben tributar de conformidad con su verdadera capacidad contributiva, es decir, deben contribuir al estado dependiendo la cantidad de ingresos que hayan percibido.

5. Interdicción de la Arbitrariedad

Ahora bien, un principio de derecho que es fundamental para lograr un Estado de Derecho, pero que según mi práctica personal no es muy aludido o

²⁴ Flores Zavala, E. (1972). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Porrúa. 14ª edición.

²⁵ Óp. Cit., página 15.

²⁶ Óp. Cit., páginas 277 a 313.

utilizado en el litigio fiscal mexicano es el principio de interdicción de la arbitrariedad.

Según se desprende de lo dispuesto por la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación²⁷ el principio de interdicción de la arbitrariedad o excesos se prevé en los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De conformidad con lo dispuesto por el jurista Luis Mariano Argüello Rojas²⁸ el principio de interdicción de la arbitrariedad tuvo su origen en la primera mitad del siglo XX a través del profesor alemán de origen judío Gerhard Leibholz.

Así, según lo expuesto por Mariano Arguello, el profesor Gerhard Leibholz expuso la teoría de que el principio de interdicción de la arbitrariedad es “un instrumento que pretende asegurar la no discriminación de los poderes públicos y en particular del legislador hacia las situaciones jurídicas de los ciudadanos”.

Asimismo, Eduardo García²⁹ coincide en que la idea de interdicción de la arbitrariedad fue acuñada por Gerhard Leibholz en 1928 para ofrecer un criterio con el cual ponderar el respeto por el legislador del principio de igualdad. En ese sentido, el principio de igualdad significaría la prohibición de la arbitrariedad, es decir, de las diferenciaciones carentes de una razón de ser justificada.

Para Eduardo García la interdicción de la arbitrariedad consiste en un límite en la libertad de actuación de la administración, circunstancia que nos da una clara idea de lo que pretende lograr dicho principio.

Por otra parte, Cristian Román Cordero³⁰ considera que la interdicción de la arbitrariedad afecta a todos los órganos del Estado y que no se refiere únicamente a la garantía de igualdad ante la ley, sino que se refiere a todos los derechos y garantías asegurados por la Constitución.

²⁷ “TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN”. Décima Época. Registro: 2016133. Segunda Sala. Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 51, Febrero de 2018, Tomo I. Página 510. Constitucional. Tesis: 2a./J. 11/2018 (10a.)

²⁸ Rojas, L. M. A. (2017). El principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad. *Pensamiento Actual*, 17(29), 116-131.

²⁹ De Enterría Martínez-Carande, E. G. (1991). ¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional?: Una nota. *Revista de administración pública*, (124), 211-230.

³⁰ Cordero Román, Cristian. (2009). La interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en el derecho público chileno y sus mecanismos de control. *Revista de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, 353-392. Sitio Web: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/opera-primaderechoadmin/article/viewFile/1437/1338>

Además, Mariangel Cabrera Rabié³¹ señala que el principio de interdicción de la arbitrariedad consiste en que “los órganos de la Administración del Estado no solo deben actuar ajustados a la ley y al ordenamiento jurídico en general, sino que también a la razón, especialmente en su actividad promocional y en el ejercicio de sus facultades discrecionales; la razonabilidad de sus decisiones constituye un límite a su actuar”.

De lo anteriormente expuesto es posible advertir que según lo apuntado por diversos juristas, el principio de interdicción de la arbitrariedad es un límite para las autoridades del estado y consiste en que éstas deben actuar conforme a lo establecido en la ley, sobre todo para cuidar cualquier exceso de la autoridad y actuaciones abusivas cuando ejercen facultades discrecionales.

Sobre el particular, resulta relevante lo señalado por el jurista Mariano Argüello³², en aquella parte de su obra en que se refiere al ámbito de aplicación del principio de interdicción de la autoridad y hace referencia a lo dispuesto por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia Española, la cual señaló textualmente lo siguiente:

El principio de interdicción de la arbitrariedad supone la prohibición de la arbitrariedad, esto es, de toda la diferencia carente de una razón suficiente y justa. El principio de interdicción de la arbitrariedad no está contenido en el de igualdad ante la ley, arbitrariedad es sinónimo de injusticia ostensible y la injusticia no se limita a la discriminación. La actuación arbitraria es la contraria a la justicia, a la razón de 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. En esencia, el principio de interdicción de la arbitrariedad ha venido operando como un poderoso correctivo frente a las actuaciones abusivas y discriminatorias de las administraciones públicas cuando ejercen potestades discrecionales (abuso o exceso de discrecionalidad). En lo que se refiere a la aplicación del principio de interdicción de la arbitrariedad en el ámbito de la potestad reglamentaria, debe indicarse que al ser ésta, naturalmente, discrecional, el principio prohibitivo de la arbitrariedad cumple un papel de primer orden.

De la anterior transcripción, es posible advertir medularmente que el principio de interdicción de la arbitrariedad consiste en prohibir la arbitrariedad, es decir, la actuación de la autoridad sin un sustento razonable y justo.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis aislada de rubro “COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 29-C, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN

³¹ Rabié, M. C. El derecho a la igualdad ante la ley y la interdicción de la arbitrariedad administrativa.

³² Óp. Cit.

DE LA ARBITRARIEDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)”³³, el “principio de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso consiste en hacer medible la actuación pública, buscando que cada medida que se adopte en el ejercicio del poder estatal sea equilibrada y razonable, libre de todo capricho o abuso; así, dicho principio impone la justicia en la medición de los medios que se dispongan en relación con un fin determinado, una adaptabilidad que transforme el efecto de la actividad impositiva pública objeto de esa actividad”.

En ese sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que el principio de interdicción de la arbitrariedad consiste en una regla de equilibrio de la acción impositiva del Estado dirigida a un objeto determinado.

Por todo lo anteriormente expuesto, es posible concluir que el principio de interdicción de la arbitrariedad es un medio de control previsto en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que consiste en establecer un límite para la autoridad, buscando evitar cualquier abuso de autoridad o una actuación caprichosa y sin sustento legal.

6. Facultad discrecional en materia administrativa

De conformidad con lo analizado en apartados anteriores, es posible asumir que las autoridades administrativas o fiscalizadoras se encuentran obligadas a actuar de conformidad con las facultades previamente establecidas en ley, circunstancia que se encuentra acorde con los principios de legalidad y seguridad jurídica previamente estudiados.

Sin embargo, como lo señala Serra Rojas³⁴ en su libro de “*Derecho Administrativo*”, existen casos en que la ley permite al funcionario decidir con amplio margen sobre el alcance de aplicación de una norma, lo que se conoce como facultad discrecional o poder discrecional.

En ese sentido, Serra Rojas señala que “el legislador se limita a trazar el marco legal dentro del cual la autoridad administrativa puede actuar libremente en cada caso. [...] El legislador procede de esta suerte considerando que sólo la autoridad administrativa tiene la experiencia necesaria para dictar disposiciones en sentido favorable al interés público. La autoridad administrativa, encargada de la ejecución de la norma jurídica, ha de expresar cómo debe resolverse cada caso particular, de acuerdo con la ley, y para ello debe basarse en su manera de ver la realidad, debida a sus conocimientos científicos y a su experiencia práctica de la técnica administrativa”.

³³ “COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 29-C, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004). Décima Época. Registro 2003507. Primera Sala. Tesis aislada. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XX, mayo de 2013, tomo 1. Página 525. Constitucional. Tesis 1ª. CLXXXI/2013 (10ª).

³⁴ Óp. Cit.

Continúa señalando que “el funcionario, de acuerdo con la ley, tiene varias posibilidades para actuar, no en forma arbitraria y de acuerdo con sus intereses particulares, sino realizando la finalidad legislativa”.

Por su parte, Agustín Gordillo³⁵ señala expresamente en su libro “*Tratado de Derecho Administrativo*” que las facultades de un órgano administrativo serán discrecionales cuando el orden jurídico le otorgue cierta libertad para elegir entre uno y otro curso de acción, para hacer una u otra cosa, o hacerla de una u otra manera.

De lo expuesto anteriormente es posible considerar que la ley debe señalar las facultades de la autoridad fiscal; sin embargo, en ocasiones el legislador únicamente podrá establecer un marco legal dentro del cual la autoridad fiscal tiene facultades para actuar con cierto grado de libertad ajustándose a cada caso en particular.

Dicha actuación se conoce como facultad discrecional en materia administrativa y la autoridad debe evitar actuar de manera arbitraria y remitirse al origen del legislador cuando le otorgó la referida facultad discrecional.

En efecto, si bien el legislador puede otorgarle ciertas facultades discrecionales a la autoridad fiscal para que actúe “libremente”, dicha actuación debe ajustarse a derecho para evitar cualquier tipo de arbitrariedad en contra de los contribuyentes.

Sobre el particular la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁶ ha señalado que el ejercicio de la facultad discrecional se encuentra subordinada al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en tanto dicho artículo impone a las autoridades la obligación de fundar y motivar cualquier acto de molestia.

Asimismo, a través del referido criterio, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que aun y cuando la facultad discrecional supone que al autoridad actúe “libremente”, ésta facultad se encuentra sujeta al control de un Juez.

En ese mismo sentido, el reconocido jurista y ex-miembro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Felipe Tena Ramírez, sostuvo como ponente el criterio adoptado por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal que lleva bajo

³⁵ Gordillo, Agustín. (2004). *Tratado de Derecho Administrativo*. México: Porrúa. 9ª edición. Página 322.

³⁶ “FACULTAD DISCRECIONAL DE LAS AUTORIDADES”. Registro: 318765. Tesis aislada. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación, tomo CXV, página 486.

rubro el siguiente: “FACULTAD DISCRECIONAL O DE ARBITRIO, DEBE RESPETARSE LA DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA”³⁷.

A través de dicho criterio nuestro Máximo Tribunal consideró que por lo general debe respetarse el uso que la autoridad administrativa haga de la facultad discrecional que la ley le conceda, bajo la condición de que se dé un ejercicio prudente de tal facultad.

Además, a través de la tesis con registro 264900³⁸ la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló textualmente que “el hecho de que una autoridad cuente con facultades discrecionales para la realización de determinadas actividades, no la libera de la obligación de fundar y motivar debidamente sus resoluciones, ni la faculta para actuar en forma arbitraria y caprichosa”.

Por lo antes expuesto, es posible concluir que la ley puede otorgarle facultades discrecionales a la autoridad fiscal, a través de la cual dicha autoridad podrá actuar “libremente” dentro de un límite fijado por el legislador.

Sin embargo, la actuación de la autoridad no debe ser totalmente libre y sin restricciones, pues debe fundar y motivar correctamente el acto administrativo correspondiente y no actuar de manera arbitraria.

7. Desvío de poder

Ahora bien, como se señaló en el apartado anterior, la autoridad fiscalizadora puede tener facultades para actuar discrecionalmente en ciertas ocasiones, las cuales deben encontrarse expresamente previstas en ley.

Dicha facultad discrecional debe ajustarse a derecho y los actos de molestia deben encontrarse debidamente fundados y motivados, pues de lo contrario podríamos encontrarnos ante una actuación arbitraria por parte de la autoridad.

En caso de que la autoridad fiscal utilice sus facultades discrecionales para actuar arbitrariamente, dicha actuación sería contraria a lo dispuesto en nuestra Constitución y nos encontraríamos ante una figura jurídica denominada “desvío de poder”.

Según lo apuntado por Andrés Serra Rojas³⁹, el desvío de poder se actualiza cuando “una autoridad administrativa realiza un acto de su competencia, o usa de sus poderes legales, pero con una finalidad diversa de aquélla que se

³⁷ “FACULTAD DISCRECIONAL O DE ARBITRIO, DEBE RESPETARSE LA DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA”. Segunda Sala. Sexta Época. Registro 267114. Tesis aislada. Semanario Judicial de la Federación, Volumen LV, tercera parte, página 17.

³⁸ “FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA. DEBE EJERCITARLA RAZONANDOLA DENTRO DE LA LEY. Segunda Sala. Sexta Época. Registro 264900. Tesis aislada. Semanario Judicial de la Federación, volumen CXXXVI, tercera parte, página 21.

³⁹ Óp. Cit.

desprende de la intención del legislador o de la misma expresión de la norma jurídica”.

Al respecto, Agustín Gordillo⁴⁰ apunta que existen ciertos límites jurídicos a las facultades discrecionales de la autoridad administrativa, lo cual define como “valla a la discrecionalidad administrativa”.

En ese sentido, el referido autor manifiesta que dicha “valla” constituye por lo general limitaciones elásticas, vagas e imprecisas que buscan determinar la trasgresión.

Así, Gordillo considera que los principales límites a la actividad discrecional son: la razonabilidad, la desviación de poder, la buena fe, la discrecionalidad cero y el *alterum non laedere*.

En relación con tema que nos ocupa, Gordillo⁴¹ señala que el acto administrativo será ilegítimo si el funcionario actúa con “desviación de poder”, sea por actuar con un fin personal o con un fin administrativo, pero no el querido por la ley.

Además, señala textualmente que “la desviación de poder siempre fue considerada como límite a la discrecionalidad administrativa, de directa base constitucional y racional.”

Sin embargo, el referido autor considera que la desviación o desvío de poder presenta la dificultad de que por tratarse de intenciones subjetivas del funcionario, resulta indispensable exhibir pruebas indiciarias o elementos probatorios circunstanciales, con el propósito de acreditar que la finalidad desviada realmente existió.

Sobre el particular, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito⁴² (Ciudad de México), resolvió que los actos discrecionales ejercidos por la autoridad administrativa no escapan del control que ejercen los tribunales del país.

En ese sentido, el referido Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito consideró que los actos discrecionales pueden ser invalidados por los Tribunales por razones de ilegalidad, por razones de inconstitucionalidad o por

⁴⁰ Óp. Cit. Página 333.

⁴¹ Gordillo, Agustín. (2004). *Tratado de Derecho Administrativo*. México: Porrúa. 9ª edición. Página 335.

⁴² “DESVIO DE PODER Y OTRAS CAUSAS DE ANULACION DE LOS ACTOS DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN. APLICACIÓN DE LA FRACCIÓN V DEL ARTICULO 238 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE”. Séptima Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis aislada. Semanario Judicial de la Federación, volumen 205-216, sexta parte, página 179.

una causal de anulación que les es aplicable, específicamente conocida como desvío de poder.

Sobre el particular, el referido Tribunal señaló que tratándose de actos discrecionales opera una causal específica de anulación denominada desvío de poder y regulada expresamente por el artículo 238, fracción V del Código Fiscal de la Federación (actualmente derogado).

Dicho desvío de poder se actualiza cuando a pesar de la apariencia de legalidad del acto, se descubre que la autoridad empleó un medio no autorizado por la ley para conseguir un fin lícito (desvío en el medio) o utiliza el medio establecido por la ley para lograr un fin distinto al perseguido por ella (desvío en el fin).

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria actualmente vigente, el Servicio de Administración Tributaria será responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.

En ese sentido, el penúltimo párrafo del referido artículo establece textualmente que el Servicio de Administración Tributaria deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los gastos y perjuicios en que incurrió, cuando la autoridad fiscal cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda.

Para dichos efectos, el referido artículo contempla que se considera falta grave cuando la resolución impugnada se anule por desvío de poder, entre otros supuestos.

Así, es posible advertir que el hecho de que la autoridad fiscal utilice las facultades discrecionales que le otorga la legislación para desviar su poder, dicha actuación deberá ser sancionada y se deberá retribuir al contribuyente por los daños y perjuicios que le fueron ocasionados.

Incluso, Agustín Gordillo⁴³ considera que "...en el caso de la facultad reglada, el acto deberá ser anulado por el juez cuando su objeto no es el que la ley previó..."

De todo lo anteriormente expuesto es posible concluir que habrá desvío de poder cuando una autoridad fiscalizadora no utilice sus facultades de comprobación con la finalidad para la que le fueron otorgadas, sino con fines diversos vestidos de arbitrariedad, circunstancia que deberá derivar en una sanción para la autoridad administrativa.

⁴³ Óp. Cit. Página 330.

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

En el presente apartado se analizará la obligación prevista por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, en relación con los demás preceptos legales aplicables, a través de los cuales se establece el requisito de que los comprobantes fiscales deben señalar la descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Para ello, resulta necesario remitirnos al origen que tuvo el legislador para crear la obligación prevista por el referido artículo, por lo que previo a analizar cada uno de los elementos contenidos por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, será necesario realizar un estudio legislativo amplio y debidamente sustentado.

Posteriormente, podré analizar la obligación que consiste en señalar en el comprobante fiscal la descripción del servicio o del uso o goce, bajo el apoyo de diversas fuentes académicas que serán citadas oportunamente.

a) Exposición de motivos

Como se ha señalado con anterioridad, en la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y en su ejecutoria, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación analizó el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008⁴⁴ y 2012⁴⁵.

Para los efectos del análisis que nos ocupa, dichos artículos (vigentes en 2008 y 2012) establecen medularmente el mismo requisito fiscal, a saber, que los comprobantes fiscales deberán contener la descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

⁴⁴ “**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”

⁴⁵ “**Artículo 29-A.** Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

[...]

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

Sin embargo, con la finalidad de comprender en su totalidad la intención del legislador y la razón por la cual nació a la vida jurídica el requisito que nos ocupa, resulta indispensable remitirnos a la exposición de motivos que dio origen a la referida obligación.

Al respecto, la primera vez que el legislador introdujo en el Código Fiscal de la Federación la obligación relativa a que los comprobantes fiscales deben contener la descripción del servicio o del uso o goce que amparen fue en la “iniciativa de ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para el ejercicio fiscal de 1992.”

Así, mediante la exposición de motivos publicada el 15 de noviembre de 1991 por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión se señaló expresamente lo siguiente:

Con el fin de simplificar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se propone establecer en forma expresa los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales que expidan por sus operaciones que no sean al público en general.

De lo anterior, es posible advertir que la intención del legislador al introducir por primera vez los requisitos previstos por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación fue simplificar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, mediante Decreto publicado el 12 de diciembre de 2011 se reformó el Código Fiscal de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012, teniendo un cambio mínimo en la redacción de la fracción V del artículo 29-A de dicho Código.

No obstante el cambio en el referido requisito fue mínimo, la exposición de motivos correspondiente tuvo un énfasis significativo en la necesidad de simplificar las normas aplicables a los comprobantes fiscales.

En efecto, de conformidad con la exposición de motivos emitida el 8 de septiembre de 2011 por el Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, se señaló que la iniciativa de reforma tenía como objetivo simplificar la legislación en relación con los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales a efecto de ser más claros y sencillos.

Ello, con la finalidad de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, según se desprende de la propia exposición de motivos.

Tal circunstancia se originó en virtud de que los legisladores consideraron que diversos ordenamientos legales contenían requisitos dispersos en materia de comprobantes fiscales, circunstancia que generaba una carga administrativa para

los contribuyentes y era complejo su cumplimiento, en palabras de la propia Cámara de Diputados.

Así, la finalidad de los legisladores fue mantener los requisitos indispensables, eliminar los que no son necesarios para la autoridad fiscal y recopilarlos todos en un solo ordenamiento o en los menos posibles.

Además, en la referida exposición de motivos los legisladores consideraron conveniente adecuar la regulación relativa a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal para que fueran acordes con el nuevo esquema de comprobantes fiscales.

De lo hasta aquí expuesto es posible concluir que el motivo fundamental por el que se creó el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación fue para simplificar los requisitos que los contribuyentes deben cumplir para efectos de comprobantes fiscales con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Es importante hacer énfasis en el origen del requisito actualmente previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, pues es fundamental para el análisis que nos ocupa tener siempre en mente que dicho requisito nació para hacer más fácil el cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes en materia de comprobantes fiscales.

Ahora bien, una vez que conocemos el motivo por el cual nació el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, resulta necesario realizar una correcta interpretación de lo dispuesto por dicho artículo, para lo cual efectuaremos el análisis correspondiente en el siguiente apartado.

b) Interpretación del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación

Como señala el reconocido jurista García Máynez⁴⁶ interpretar significa desentrañar el sentido de una expresión para descubrir lo que significa, por lo que a efecto de descubrir lo que significa el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, resulta indispensable interpretar su contenido.

Es importante señalar que, como aclara Hugo Carrasco Iriarte⁴⁷, cuando nos encontramos ante una ley fiscal, su interpretación puede ser estricta, de otras disposiciones fiscales o auténtica, siendo la interpretación estricta la que no permite analogía o mayoría de razón.

⁴⁶García Máynez, E. (2009). *Introducción al Estudio del Derecho*. México: Porrúa. 61ª edición. Página 325.

⁴⁷Carrasco Iriarte, H. (2003). *Derecho Fiscal I*. México: Iure editores. 2ª edición. Página 89.

Para efectos del presente trabajo analizaremos lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio fiscal de 2018, pues su contenido es el mismo que el texto vigente en 2012 y similar al texto vigente en 2008, sin que ello cambie el análisis que nos ocupa.

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación⁴⁸ regula de manera general los comprobantes fiscales digitales, estableciendo que cuando las leyes fiscales prevean la obligación de expedirlos, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

Ahora bien, dichos comprobantes fiscales digitales deben cumplir diversos requisitos para que los contribuyentes puedan darles los efectos fiscales correspondientes, es decir, que sirvan para demostrar la procedencia de las deducciones o acreditamientos de los impuestos, pues de lo contrario éstas se considerarán como improcedentes.

Al respecto, el 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación actualmente vigente establece textualmente lo siguiente:

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

[...]

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

[...]” (Énfasis añadido)

Del artículo transcrito anteriormente, es posible advertir de manera clara que los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación deben cumplir con diversos requisitos, entre los cuales se encuentra el de señalar expresamente la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen, entre otros.

Para efectos del presente trabajo únicamente nos avocaremos a analizar la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en aquella parte correspondiente a la obligación de que los comprobantes fiscales deben contener la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, pues es el tema que aborda la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª).

⁴⁸ **“Artículo 29.** Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. [...]”

En ese sentido, el requisito analizado por nuestro Máximo Tribunal a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) consiste en que los comprobantes fiscales deben contener la descripción del servicio o del uso o goce que ampare.

Ahora bien, a efecto de dilucidar la obligación contenida en el referido artículo, resulta necesario definir lo que debemos entender por “descripción”.

Al respecto, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española⁴⁹ señala que “descripción” es la acción y efecto de describir, por lo que resulta necesario remitirnos a la palabra “describir”.

En ese sentido, el mismo Diccionario⁵⁰ señala textualmente que “describir” debe entenderse como:

“Del lat. *describere*.

Part. irreg. descrito o, Arg., Par. y Ur., descripto.

1. tr. Representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje.

2. tr. Moverse a lo largo de una línea. Los planetas describen elipses. La punta del compás describe una circunferencia.

3. tr. desus. Definir imperfectamente algo, no por sus cualidades esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades.

4. tr. desus. Delinear, dibujar, pintar algo, representándolo de modo que se dé perfecta idea de ello.”

De lo anterior, es posible advertir que por “describir” debemos entender medularmente las siguientes ideas:

- representar o detallar el aspecto de algo por medio del lenguaje,
- definir imperfectamente algo dando una idea general de sus partes o propiedades,
- representar algo de modo que se dé perfecta idea de ello.

Adicionalmente el Diccionario Larousse⁵¹ señala que “descripción” es el “procedimiento lógico para la caracterización de objetos singulares” y que por “describir” debemos entender “representar por medio del lenguaje”.

Así, de una interpretación estricta que se realice de lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación será posible señalar que a grandes rasgos prevé la obligación de que en los comprobantes fiscales se

⁴⁹ Diccionario de la Real Academia Española. Consultado el 28 de agosto de 2018. Sitio Web: <http://dle.rae.es/?id=CIHh0Ke>

⁵⁰ Diccionario de la Real Academia Española. Consultado el 28 de agosto de 2018. Sitio Web: <http://dle.rae.es/?id=ClAOq6o>

⁵¹ Diccionario “El pequeño Larousse ilustrado”. Editorial Larousse. México. 2008. 13ª edición. Páginas 331 y 332.

detalle de manera general la descripción del servicio o del uso o goce que ampara, con la finalidad de tener una perfecta idea de dicho servicio.

En ese sentido, es posible advertir que de una simple lectura que se realice al artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, los comprobantes fiscales digitales deben contener la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, es decir, deben detallar o definir el servicio dando una idea general de sus partes, de tal manera que se tenga una perfecta idea del servicio prestado.

Sin embargo, el hecho de que el artículo que nos ocupa establezca la obligación de señalar “la descripción” del servicio o del uso o goce que ampara, no ha sido claro en algunos procedimientos de fiscalización, pues la palabra “describir” podría interpretarse como señalar un máximo detalle o como señalar una idea general del servicio.

Incluso, desde mi particular punto de vista las definiciones que contienen los diccionarios de la lengua española anteriormente citados y transcritos tampoco aportan tal claridad que no exista lugar a dudas de lo que debemos entender por “describir”.

Por ello, han surgido diversos criterios que divergen entre qué debemos entender por señalar la “descripción” del servicio o del uso o goce que se ampare en el comprobante fiscal, es decir, si resulta o no necesario señalar ampliamente el servicio, uso o goce en el comprobante fiscal o es suficiente con señalar una idea general de éstos.

Incluso, a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) se discute que si para cumplir con el requisito que nos ocupa, es factible señalar en el comprobante fiscal una idea general del servicio prestado y, adicionalmente, es posible en un documento distinto señalar con mayor detalle las actividades que se realizaron para la ejecución de dicho servicio.

De lo hasta aquí expuesto, es posible concluir que aparentemente el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación es claro al prever el requisito de que los comprobantes fiscales deben señalar la descripción del servicio o del uso o goce que amparan; sin embargo, en la práctica fiscal dicho artículo ha sido interpretado de maneras distintas, como ocurre en la Contradicción de Tesis que dio origen a la jurisprudencia objeto de análisis en el presente trabajo.

No obstante ello, para lograr una aplicación correcta del referido requisito y que sea ajustada a derecho, resulta necesario interpretar el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación en relación con diversas reglas y principios de derecho y en atención a la voluntad del legislador.

IV. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA

A través de los apartados anteriores se relataron los hechos que dieron origen a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y se describieron de manera general las consideraciones efectuadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la ejecutoria correspondiente.

Asimismo, se identificaron las reglas y principios de derecho abordados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la Contradicción de Tesis 232/2017 de la cual derivó la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y, posteriormente, se realizó un análisis doctrinal sobre dichas reglas y principios de derecho en conjunto con diversos temas que resultan relevantes para el análisis que nos ocupa en el presente trabajo.

Ahora bien, una vez que han quedado sentadas las bases fundamentales que servirán de sustento para mis conclusiones, a través del presente apartado efectuaré un análisis profundo de la sentencia que dio origen a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), en relación con las reglas y principios de derecho previamente identificados y analizados.

Ello, con la finalidad de realizar una crítica constructiva a los planteamientos realizados a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria e identificar si la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectuó un correcto análisis del requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, el análisis que realizaré en el presente apartado tiene como objetivo descubrir si jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) cumple con los principios de justicia fiscal previamente analizados y si nuestro Máximo Tribunal pudo realizar un análisis que resultara en un beneficio mayor para nuestro sistema jurídico.

El artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación prevé el requisito consistente en que los comprobantes fiscales digitales deben señalar la descripción del servicio o del uso o goce que amparan, circunstancia que ha dado lugar a diversos criterios de interpretación que pueden dejar a los contribuyentes en un estado de incertidumbre jurídica, es decir, podría existir cierto desconocimiento por parte de los contribuyentes sobre cómo cumplir dicho requisito.

Esto es, aún y cuando la ley prevé expresamente un requisito que debe ser cumplido por los contribuyentes que utilicen comprobantes fiscales, dicho requisito es ambiguo y puede dar lugar a distintas interpretaciones, circunstancia que provoca que los contribuyentes no tengan plena certeza de cómo cumplir dicho requisito.

Derivado de ello, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) de rubro “COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2009), 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”.

A través de dicha jurisprudencia la Segunda Sala sostuvo medularmente que el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación se cumple cuando se señala la idea general del servicio o del uso o goce delimitando sus partes o propiedades y es posible que los pormenores de dicho servicio o del uso o goce se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación de éstos.

Además, mediante dicha jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, de considerar que éstos no amparan la transacción realizada, dichas autoridades pueden requerir toda la información relativa a los contribuyentes.

Ahora bien, a efecto de comenzar con el análisis de la sentencia que derivó en la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), es importante recordar que nuestro Máximo Tribunal se avocó a dar respuesta a dos preguntas, a saber:

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

b. ¿La “descripción del servicio” puede detallarse en un documento distinto a la factura o debe constar únicamente en el comprobante fiscal?

Por ello, en los próximos párrafos analizaré las respuestas que dio nuestro Máximo Tribunal a las referidas preguntas y plantearé mis comentarios sobre lo manifestado en la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), con la finalidad de efectuar las conclusiones correspondientes.

Lo anterior, con la finalidad de determinar si la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ajustó o no a los principios de justicia fiscal y si su análisis fue completo o si tuvo elementos para profundizar en temas adicionales.

En ese sentido, a lo largo de los siguientes párrafos podremos conocer si el criterio adoptado por nuestro Máximo Tribunal a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª) cumple o no con los principios de justicia fiscal que se han identificado en apartados previos.

Asimismo, podremos concluir si a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª) la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Nación pudo haber abordado temas adicionales y que podrían resultar relevantes para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

- ¿Cómo se cumple el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación?

Para dar respuesta a la primera interrogante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se remitió a criterios previamente discutidos por la propia Segunda Sala de dicha Corte, específicamente a través de los amparos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, en los que se pronunció respecto de la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó expresamente lo siguiente:

“el requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V, (10) del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, consistente en la descripción del servicio prestado que debe contenerse en el comprobante fiscal, se cumple cuando se señala la idea de dicho servicio delimitando sus partes o propiedades...cabe precisar que la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, implica que sea de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo importante es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.”

De lo anterior, es posible desprender que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya había advertido que el requisito consistente en la descripción del servicio prestado que debe contenerse en el comprobante fiscal, se cumple señalando de manera general la idea del servicio prestado.

Sin duda alguna, bajo una opinión personal considero que el criterio sostenido por nuestro Máximo Tribunal genera seguridad jurídica para los contribuyentes en relación a cómo debe cumplirse el requisito que nos ocupa, pues la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) es un criterio de carácter obligatorio y que establece textualmente que para cumplir con el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación es suficiente con que en el comprobante fiscal se señale de manera general la descripción del servicio o del uso o goce prestado, sin ser necesario que se pormenoricen todas y cada una de las actividades en el propio comprobante fiscal.

Es decir, nos encontramos ante un requisito necesario para dar efectos fiscales a comprobantes fiscales (lo cual incidirá en la mecánica del tributo), el cual además de encontrarse previsto en ley, es aclarado a través de una jurisprudencia de carácter obligatorio.

En ese sentido, la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) respeta el principio de seguridad jurídica en virtud de que aclara a los contribuyentes la forma en que debe cumplirse el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y que, debido a su redacción, pudiera llegar a ser ampliamente interpretado de distintas maneras.

Por ello, resulta ajustado al principio de seguridad jurídica que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia genere certeza para aquellos contribuyentes que se encuentran obligados al cumplimiento del referido requisito, pues con el criterio sostenido a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), los contribuyentes tendrán certeza de que si señalan en el comprobante fiscal de manera general la descripción del servicio o del uso o goce, cumplirán cabalmente con lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Así, considero acertadas las conclusiones de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) al resolver que el requisito de señalar la “descripción” del servicio o del uso o goce del servicio correspondiente, se cumple señalando de manera general el servicio o el uso o goce prestado en el comprobante fiscal.

Ello, atendiendo principalmente al origen legislativo del referido requisito, el cual fue impuesto por el legislador a partir de considerar la necesidad de simplificar los requisitos fiscales en materia de comprobantes fiscales.

Es decir, el origen del requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación es precisamente hacer menos gravoso para los contribuyentes el cumplimiento de las formalidades exigidas en materia de comprobantes fiscales, por lo que obligarlos a detallar ampliamente todas y cada una de las actividades en que consistió el servicio prestado no representaría una medida de simplificación, sino todo lo contrario.

En efecto, si el requisito contenido en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal consiste en que se señale una idea general del servicio o del uso o goce, es claro que tal circunstancia simplifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en relación con los comprobantes fiscales, circunstancia que se encuentra acorde con el espíritu del legislador.

Además, bajo mis consideraciones, resulta ajustado a derecho el criterio sostenido a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), pues se adopta una interpretación en beneficio del contribuyente y que permite una tributación justa, pues su finalidad es realizar un análisis armónico de diversos elementos (comprobante fiscal y documentos distintos) para determinar si a una operación se le deben o no dar efectos fiscales. Ello, pues resultaría apartado a los principios de justicia fiscal que únicamente porque un comprobante fiscal no señala detalladamente las actividades que ampara se eliminen los efectos fiscales

correspondientes, sin que se realice un análisis adminiculado de toda la documentación involucrada en la operación.

Por ello, considero que el criterio adoptado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a cómo debe cumplirse el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación resulta adecuado a la intención del legislador de simplificar los requisitos en materia de comprobantes fiscales.

Contrario a ello, el hecho de pretender que los contribuyentes especifiquen de manera detallada en los comprobantes fiscales cada una de las actividades que fueron realizadas para prestar el servicio correspondiente, resulta contrario a la finalidad legislativa que se persiguió al crear el artículo que nos ocupa, es decir, simplificar los requisitos en materia de comprobantes fiscales.

Además, pretender que en el comprobante fiscal se especifiquen detalladamente las actividades involucradas en el servicio, sería una interpretación sesgada y apartada a derecho, que generaría una carga impositiva densa a los contribuyentes involucrados con los comprobantes fiscales.

Así, considerando lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, su exposición de motivos y el criterio adoptado a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), es posible concluir que se respeta el principio de seguridad jurídica previsto por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ello es así, pues de conformidad con lo previamente analizado, el principio de seguridad jurídica previsto en los artículos 14 y 16 Constitucionales consiste medularmente en que los contribuyentes tengan pleno conocimiento sobre sus derechos y obligaciones fiscales, es decir, que éstos deben preverse con exactitud en las disposiciones fiscales correspondientes.

En este sentido, si a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) se señaló expresamente que para cumplir el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación es suficiente con que se señale en el comprobante fiscal de manera general el servicio o uso o goce, resulta claro que los contribuyentes tienen plena certeza de cómo cumplir con sus obligaciones fiscales en relación con los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales.

En ese mismo sentido, considero que las conclusiones adoptadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respetan el principio de legalidad tributaria, pues lo único que hace es confirmar y aclarar una obligación fiscal previamente establecida en ley.

Ello es así, pues el requisito de señalar en el comprobante fiscal la descripción del servicio o del uso o goce prestado se encuentra previamente contenido en una ley, a saber, en el Código Fiscal de la Federación.

Así, a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) no se imponen cargas u obligaciones nuevas a los contribuyentes, sino que se realiza una interpretación de una obligación previamente contenida en ley, por lo que es claro que se respeta el principio de legalidad tributaria.

Incluso, como fue expuesto en párrafos anteriores, la interpretación efectuada por nuestro Máximo Tribunal resulta ajustada a la exposición de motivos que dio origen a los requisitos previstos por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, es decir, el Poder Judicial en ningún momento va más allá de la voluntad del Poder Legislativo.

Además, el hecho de que los contribuyentes tengan certeza de cómo debe cumplirse el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación fortalece el respeto al principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ello es así, pues si los contribuyentes tienen certeza de cómo cumplir con sus obligaciones fiscales, podrán cumplir con ellas y, por ende, los comprobantes fiscales que amparen los servicios que les fueron prestados podrán producir todos los efectos fiscales que correspondan, permitiendo que contribuyan al gasto público de manera proporcional.

En ese sentido, los contribuyentes podrán tributar de conformidad con su verdadera capacidad contributiva, es decir, de manera proporcional como establece el artículo 31, fracción IV Constitucional.

Es decir, el hecho de que nuestro Máximo Tribunal haya resuelto que el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación debe cumplirse de una manera simple, beneficia a que la autoridad fiscalizadora se encuentre obligada a darle efectos fiscales a comprobantes fiscales en los que se cumplió el requisito de esa manera, circunstancia que evidentemente aporta y ayuda a que se respete el principio de proporcionalidad tributaria.

Por lo anterior, considero que aún y cuando el análisis efectuado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue escueto, se resolvió correctamente el primer cuestionamiento relativo a cómo se cumple el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Así, por los motivos anteriormente expuestos, es posible concluir que la primera parte del criterio adoptado por nuestro Máximo Tribunal a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) respeta los principios de legalidad, seguridad

jurídica y proporcionalidad tributaria, circunstancia con la que evidentemente me encuentro de acuerdo.

- ¿La “descripción del servicio” puede detallarse en un documento distinto al comprobante fiscal?

Ahora bien, una vez que ha sido resuelta la pregunta de cómo debe cumplirse el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, la segunda interrogante a resolver es si dicho requisito es susceptible de cumplirse detallando la descripción del servicio o del uso o goce en un documento distinto al comprobante fiscal.

Tomando en consideración que según lo dispuesto en la ejecutoria que nos ocupa, la primera interrogante ya había sido resuelta por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver diversos amparos directos en revisión, ésta segunda interrogante es la que resulta de mayor relevancia para efectos del análisis a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª).

Incluso, bajo mi consideración, ésta parte de la ejecutoria es la más relevante de todo el criterio sustentado a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), pues es precisamente lo que define cómo puede cumplirse con el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Es importante señalar, que según mi experiencia en la práctica fiscal actual, durante las prácticas de las visitas domiciliarias, la autoridad fiscalizadora abusa del requisito que nos ocupa, exigiendo en diversas ocasiones que en el comprobante fiscal se señalen con precisión y exactitud los servicios que fueron prestados, circunstancia por la que surgió el criterio que nos ocupa y por la cual reviste mayor relevancia.

Ahora bien, a efecto de realizar un correcto análisis bajo las reglas y principios de derecho previamente identificados y estudiados, en los siguientes párrafos haré énfasis en las consideraciones más importantes señaladas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que nos ocupa.

Sobre el particular, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación llegó a sus conclusiones a partir de considerar medularmente las siguientes premisas:

- Que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales.

- Que los comprobantes fiscales digitales sirven para cumplir, en lo general, con la obligación prevista por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y, en lo particular, para dejar constancia fehaciente y verificable de que existió un

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

- Que no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes aplicables.

- Que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica, circunstancia que no restringe las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

- Que de considerar que los comprobantes fiscales exhibidos no amparan la transacción realizada, las autoridades fiscales pueden requerir la información que consideren necesaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Derivado de lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó textualmente que la respuesta a la segunda interrogante es la siguiente:

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

Sobre el particular, me adelanto a señalar que coincido medularmente con las conclusiones expuestas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a que el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación es susceptible de cumplirse detallando la descripción del servicio o del uso o goce del servicio en un documento distinto al comprobante fiscal.

Ello, pues conforme a lo expuesto en apartados anteriores, es posible advertir que la finalidad de dicho requisito se originó para hacer más sencillo que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones en materia de comprobantes fiscales, además de que estoy convencido que se debe realizar un análisis adminiculado de todos y cada uno de los elementos probatorios con que cuente el contribuyente para evidenciar que ha cumplido correctamente con sus obligaciones fiscales.

Así, si el contribuyente tiene la opción de señalar una idea general en el comprobante fiscal, es claro que tal circunstancia simplifica el cumplimiento de sus obligaciones; sin embargo, en caso de que nos encontremos ante un servicio que

conste de varias actividades, el contribuyente podrá exhibir documentación distinta al comprobante fiscal de donde se adviertan las actividades correspondientes.

No obstante lo anterior, a efecto de realizar un análisis profundo sobre la sentencia que nos ocupa, resulta necesario adentrarnos en el estudio de los comprobantes fiscales y de diversos temas que se expondrán a través de los siguientes apartados.

- Comprobantes fiscales y medios de convicción

De conformidad con lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que nos ocupa, los comprobantes fiscales son un medio de convicción para acreditar que un contribuyente realizó cierto acto gravable y darle los efectos fiscales correspondientes.

En ese mismo sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1ª. CLXXX/2013⁵² definió que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales, por lo que su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

Así, es posible advertir la importancia en nuestro sistema jurídico-fiscal de los comprobantes fiscales, pues a través de ellos se amparan actividades objeto de efectos fiscales y se demuestra su existencia y características medulares.

Por ello, resulta necesario que dichos comprobantes fiscales cumplan con los requisitos que previamente se han establecido en ley, pues de lo contrario se entenderá que el acto no se realizó, circunstancia que tendrá como consecuencia que no se den los efectos fiscales que el contribuyente pretende reconocer.

Ahora bien, en relación con el criterio adoptado en la jurisprudencia bajo análisis, comparto medularmente las conclusiones alcanzadas por nuestro Máximo Tribunal al sostener que los comprobantes fiscales son los medios de convicción idóneos para acreditar que cierta operación se llevó a cabo realmente y darle los efectos fiscales correspondientes.

En ese sentido, cuando un contribuyente realice una operación susceptible de efectos fiscales (por ejemplo contrate la prestación de un servicio) lo idóneo debe ser que se emita a su favor un comprobante fiscal que reúna los requisitos fiscales previstos por las disposiciones fiscales, para que la autoridad fiscalizadora

⁵² "COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES". Época: Décima Época. Registro: 2003506. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1. Materia(s): Administrativa. Tesis: 1a. CLXXX/2013 (10a.). Página: 524.

tenga la certeza de que dicha operación en realidad se llevó a cabo y que se realizó de la manera en que disponen los ordenamientos jurídicos aplicables.

Precisamente por lo anterior es que la legislación fiscal ha establecido diversos requisitos, como son los previstos por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, para tener un control sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes y que éstos tributen por los actos que realicen, circunstancia que se encuentra acorde con el principio de legalidad y seguridad jurídica previstos en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Así, si los requisitos que deben cumplir los contribuyentes al realizar actos objeto de contribuciones se encuentran previa y claramente contenidos en una ley, podremos decir con certeza que se respetan los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Incluso, el hecho de que nuestro Máximo Tribunal emita criterios como la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª) objeto de análisis, incrementa la seguridad jurídica de los contribuyentes al dejar claro cómo es que deben cumplirse los requisitos previamente establecidos en ley, adicionalmente a que dichos requisitos ya se encuentran previstos en ley.

Bajo tales consideraciones, es posible decir que los comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos previstos en ley deben ser considerados como un medio de prueba para acreditar que un contribuyente cumplió correctamente con sus obligaciones fiscales.

En ese sentido, no debemos perder de vista que lo que en verdad resulta relevante es que exista constancia fehaciente de que el servicio existió en realidad y deben darse los efectos fiscales correspondientes, para lo cual es posible realizar una valoración adminiculada de los diversos documentos con que cuente el contribuyente.

En efecto, aún y cuando para comprobar que un servicio fue realizado lo ideal es presentar un comprobante fiscal digital que cumpla con todos y cada uno de los requisitos establecidos por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, lo que realmente importa es que se compruebe la existencia del acto y cómo incide fiscalmente en el contribuyente, circunstancia que atiende al principio de proporcionalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En ese sentido, considero acertadas las manifestaciones realizadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª), pues de ellas es posible advertir que para cumplir el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, es posible remitirse a un documento distinto al comprobante fiscal para aclarar tal circunstancia.

En otras palabras, nuestro Máximo Tribunal señaló que para que los contribuyentes cumplan con el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación deben señalar de manera general, pero clara, el servicio que les fue prestado y en caso de que dicho servicio consista en diversas actividades que requieran ser detalladas, podrían remitirse a un documento distinto para aclarar tal circunstancia.

Es decir, el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) se enfoca en transmitir que lo relevante es que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, aún y cuando para demostrar tal circunstancia sea necesario remitirse a un documento distinto al comprobante fiscal.

De lo hasta aquí expuesto, coincido en el análisis y conclusiones alcanzadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues es posible advertir que respetan los principios de legalidad, seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria.

Lo anterior, en virtud de que por un lado el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación busca obligar a que los contribuyentes cumplan y respeten los requisitos previstos previamente en una ley relativos al tema de comprobantes fiscales y, por otro lado, dicho criterio busca que si alguno de esos requisitos (artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación) no satisface a la autoridad fiscal, el contribuyente pueda demostrar que cumplió dicho requisito con apoyo en documentación distinta.

Así, considero que el hecho que se permita a los contribuyentes cumplir el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación atendiendo a un documento distinto al propio comprobante fiscal, protege al contribuyente para que tribute de conformidad con su verdadera capacidad contributiva, pues tiene más elementos para demostrar que sí se realizó la operación amparada por comprobante fiscal y, en consecuencia, realizar la deducción o acreditamiento correspondiente.

En este punto es importante recordar que la finalidad de la obligación prevista por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es precisamente que los mexicanos contribuyan al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, circunstancia que en muchas ocasiones se nos “traspapela” entre tantos requisitos y formalidades.

No dejo de advertir lo manifestado por Jeremy Bentham⁵³ al señalar que una prueba es un hecho supuestamente verdadero que se presume debe servir de motivo de credibilidad respecto a la existencia o inexistencia de otro hecho.

⁵³ Bentham, J. (2001). *Tratado de las pruebas judiciales*. México: Editorial Jurídica Universitaria. 1ª edición. Páginas 8 a 10.

Es decir, no debemos pasar por alto que el cumplimiento de las obligaciones fiscales en la mayoría de las ocasiones se demuestra al valorar adminiculadamente diversos elementos probatorios, pues es difícil que de un solo documento se desprenda el correcto cumplimiento de dichas obligaciones.

Bajo ese tenor, aplaudo el criterio adoptado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al permitir que los contribuyentes cumplan el requisito de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación con documentos distintos al comprobante fiscal.

Ello, pues no debemos olvidar que para advertir correctamente si un hecho se da o no correctamente, resulta indispensable realizar una valoración adminiculada de todos y cada uno de los elementos probatorios que se encuentren a nuestro alcance y no debemos segregar el análisis correspondiente a un solo documento.

Sin embargo, el hecho de que a través de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) nuestro Máximo Tribunal haga énfasis en que los comprobantes fiscales no limitan a la autoridad fiscalizadora en el ejercicio de sus facultades de comprobación, nos genera la obligación de entrar a un nuevo debate jurídico.

Lo anterior, pues bajo mi experiencia personal, la autoridad fiscalizadora en pocas ocasiones queda satisfecha con la documentación comprobatoria exhibida por los contribuyentes y cada día son más exigentes para emitir resoluciones a través de las cuales se sostenga el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Es por ello que, aún y cuando considero que la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) respeta todos los principios de derecho previamente analizados, también considero que existe una pequeña brecha para que la autoridad fiscalizadora requiera documentación de manera excesiva para confirmar que un contribuyente cumplió el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Bajo tales consideraciones, es posible pensar que a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª) nuestro Máximo Tribunal pudo haber realizado un examen profundo sobre las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora en relación con el requisito previsto por la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, en los próximos apartados analizaré brevemente las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora y como se relacionan éstas con el criterio adoptado por nuestro Máximo Tribunal a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª).

- *Facultades de comprobación de la autoridad fiscal*

Un punto importante del análisis que se realiza en el presente trabajo se enfoca en aquella parte de la ejecutoria en que la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación considera que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal no se restringen por los comprobantes fiscales, por lo que de considerar que éstos no amparan la transacción realizada, las autoridades fiscales pueden requerir la información que consideren necesaria para verificar que dicha operación se llevó a cabo.

Según apunta Antonio Jiménez⁵⁴ “la fiscalización tiene por finalidad verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales con la finalidad de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conforme a derecho”.

Sobre el particular, es importante remitirnos a lo dispuesto por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros han cumplido con las disposiciones fiscales se encuentran facultadas para practicar visitas domiciliarias, entre otro tipo de verificaciones.

En ese sentido, los artículos subsecuentes al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación señalan cómo deben practicarse dichas visitas y las facultades con que cuenta la autoridad fiscalizadora, específicamente los artículos 46 y 46-A del Código Fiscal de la Federación prevén los requisitos bajo los cuales deben practicarse dichas visitas domiciliarias.

Así, es claro que las autoridades fiscales cuentan con facultades para requerir diversa información a los contribuyentes a fin de verificar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales previamente establecidas en la legislación fiscal, tal como lo reconoce la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la ejecutoria bajo análisis.

Derivado de lo anterior, surgen diversas interrogantes, ¿hasta qué punto las autoridades fiscalizadoras pueden requerir información y documentación a los contribuyentes para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales?, ¿ésta facultad es discrecional para la autoridad fiscalizadora?, ¿se respeta el principio de interdicción de la arbitrariedad?

Es decir, la actuación de la autoridad fiscalizadora al requerir información adicional al comprobante fiscal para verificar el cumplimiento del requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación ¿podría llegar a un desvío de poder?

⁵⁴ Jiménez Gonzalez, A. (2004). *Derecho Tributario*. México: Thomson. 1ª edición. Páginas 356-357.

Todas estas interrogantes surgen a partir de considerar que en la ejecutoria bajo análisis la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hace énfasis en que los comprobantes fiscales no limitan las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora.

No dejamos de advertir que las facultades para requerir información adicional no son otorgadas a la autoridad fiscalizadora a través de la jurisprudencia que nos ocupa, sino por la propia legislación fiscal; sin embargo, al ser un tema tratado en la ejecutoria bajo análisis, resulta relevante analizarla para los fines del presente trabajo.

Ahora bien, entiendo que lo enriquecedor del criterio adoptado en la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) es que se permite a los contribuyentes cumplir el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación a través de documentación distinta al comprobante fiscal, como lo es un contrato de prestación de servicios, circunstancia que se adecua a la exposición de motivos del referido artículo y que respeta satisfactoriamente los principios de justicia fiscal previamente analizados.

En ese sentido, considero que el criterio adoptado por nuestro Máximo Tribunal a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) respeta en su totalidad los principios de legalidad, seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria, por las circunstancias y motivos anteriormente expuestos.

Sin embargo, en una opinión personal, considero que la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió ser más tajante y contundente al momento de referirse a las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora, pues el criterio sostenido en la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) podría ser malamente adecuado por la autoridad fiscalizadora y ser orientado hacia una especie de requerimientos interminables.

Con ello no pretendo señalar que por culpa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación la autoridad fiscalizadora puede actuar arbitrariamente, sino que en aras de una fiscalización más efectiva, nuestro Máximo Tribunal pudo haber realizado un esfuerzo mayor y abordar éste tema con más sensibilidad de lo que sucede hoy en día en la práctica fiscal.

Se dice lo anterior, con fundamento en la práctica del litigio fiscal que he realizado en los últimos años, pues he podido observar que en diversas ocasiones la autoridad fiscalizadora no queda satisfecha con la información y documentación aportada por los contribuyentes, aún y cuando de ésta es claro el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En efecto, muchas veces las autoridades fiscales solicitan información y documentación de manera excesiva e incluso imposible de conseguir por los contribuyentes y que en nada aportaría a la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Es por ello, que aún y cuando comparto medularmente las consideraciones alcanzadas por nuestro Máximo Tribunal a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), consideró que debió ser más claro y contundente al momento de referirse al ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal. Esto, pues aun y cuando las facultades de comprobación no son tema medular en el criterio que nos ocupa, considero que era un buen momento para que nuestro Máximo Tribunal se pronunciara al respecto y “pusiera su granito de arena” para frenar las prácticas arbitrarias que la autoridad fiscalizadora ha venido realizando los últimos años.

Lo anterior, bajo el entendido que no es dicha jurisprudencia quien que le otorga las facultades a la autoridad; sin embargo, considero que de haber tocado el tema con mayor profundidad y análisis, el criterio adoptado pudo resultar más beneficio para el contribuyente y para el respeto de las reglas y principios de derecho identificados en el presente trabajo.

Ahora bien, de conformidad con las reglas y principios de derecho analizados previamente, es posible advertir que el criterio sustentado a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) respeta los principios de legalidad, seguridad y proporcionalidad tributaria previstos en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respectivamente.

Lo anterior, en virtud de que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación deja claro que para cumplir el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación es suficiente con que el comprobante fiscal contenga una idea general del servicio, uso o goce que ampara, sin que sea necesario que en éste se señale con amplitud dicho servicio, uso o goce.

Asimismo, a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) se deja claro que de manera excepcional y atendiendo a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, es posible que sus pormenores se contengan en documentos distintos al comprobante fiscal.

A partir de dicha conclusión, podría dejarse a discreción de la autoridad fiscalizadora resolver en la práctica el cómo se cumple el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación cuando los pormenores del servicio se contengan en un documento distinto.

Es decir, si a criterio de la autoridad fiscalizadora de un análisis que realice a los documentos distintos no es suficiente la descripción de los servicios ahí contenida, la conclusión será que no se cumple con el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación y, por ende, no se le darán los efectos fiscales a la operación correspondiente.

Insisto en que considero que la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) en sí misma es un criterio adecuado a las reglas y principios de derecho previamente analizados, pues mi crítica va dirigida hacia la manera en que la autoridad fiscalizadora podría abusar de éste criterio o darle la vuelta para actuar discrecionalmente pudiendo ocasionar un desvío de poder, derivado de una falta de profundidad por parte de nuestro Máximo Tribunal.

Incluso, mi crítica o comentario se enfoca en señalar que nuestro Máximo Tribunal pudo haber profundizado en el tema de las facultades discrecionales de la autoridad fiscalizadora y con ello imponer un criterio obligatorio que de cierta forma limitara las actuaciones arbitrarias de dicha autoridad.

Lo anterior, pues existe la posibilidad que de una mala interpretación del criterio sostenido a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) en relación con las facultades expresamente previstas por la legislación fiscal, la autoridad fiscalizadora actúe arbitrariamente y se configure el desvío del poder en perjuicio de los contribuyentes, circunstancia que a mi parecer no fue la intención de nuestro Máximo Tribunal al emitir la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.).

En el caso particular, la autoridad fiscalizadora podría considerar que de la documentación “distinta” exhibida por el contribuyente no se advierte claramente la descripción del servicio o del uso o goce objeto del comprobante fiscal y, por ende, resolver que no se cumple el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, circunstancia que nos llevaría a tributar de manera desproporcional.

Por ello, considero que aún y cuando el criterio sostenido a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) resulta acorde a las reglas y principios de derecho anteriormente analizados, nuestro Máximo Tribunal pudo haber hecho una referencia simple a las facultades de la autoridad y tratar de limitarlas un poco o, por lo menos, no dejar tan abierta su discrecionalidad.

Es decir, la crítica que se realiza en el presente trabajo consiste en evidenciar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió ser más profunda y contundente al momento de pronunciarse sobre las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora cuando el contribuyente haya señalado de manera detallada la descripción del servicio que ampara un comprobante fiscal en un documento distinto a dicho comprobante.

En efecto, en una postura personal considero que nuestro Máximo Tribunal debió entrar al estudio de la figura analizada en apartados anteriores denominada “desvío de poder” y realizar un pronunciamiento en relación con las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora para evitar dicho desvío de poder.

Bajo lo anteriormente señalado, considero que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia debió limitar con certeza hasta donde deben llegar las

facultades de comprobación de la autoridad fiscal cuando nos encontramos en el supuesto señalado por la jurisprudencia bajo análisis.

Así, debió dejar claro qué debemos entender por “documentación distinta” y hasta donde puede la autoridad fiscalizadora aceptar o rechazar la información y documentación aportada por los contribuyentes.

Lo anterior, pues en uso de sus facultades de comprobación existe la posibilidad que la autoridad fiscalizadora desvíe su poder y actúe arbitrariamente al momento de requerir la documentación alterna de donde se adviertan detalladamente las actividades que conforman el servicio prestado a un contribuyente y que se encuentra amparado en un comprobante fiscal.

Es decir, aún y cuando nuestro Máximo Tribunal resolvió que el requisito previsto por la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación es susceptible de cumplirse mediante documentos distintos al comprobante fiscal, la autoridad fiscalizadora podría abusar de la amplitud de sus facultades de comprobación para resolver que los documentos exhibidos por el contribuyente no son suficientes para cumplir con el referido requisito.

Así, la autoridad fiscalizadora estaría utilizando sus facultades de comprobación para fines diversos y que no se acoplan a todo lo analizado previamente en el apartado de “análisis doctrinal”, generándose un claro desvío de poder en perjuicio de los contribuyentes.

Ello es así, pues con fundamento en sus facultades de comprobación en relación con la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), la autoridad fiscalizadora podría argumentar que aún y cuando en el comprobante fiscal se señala la idea general del servicio y se exhibió documentación distinta donde se señala con mayor detalle el servicio, dicha documentación no refleja con claridad todos y cada uno de los servicios prestados, por lo que no se cumple con el requisito previsto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Justamente por lo anterior, considero que la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) debió profundizar sobre las facultades de comprobación de la autoridad fiscal y los documentos que sirven para cumplir con el requisito del artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Incluso, creo que a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) la Suprema Corte de Justicia de la Nación pudo haber señalado tajantemente los supuestos a través de los cuales podría considerarse que en el caso particular del cumplimiento del requisito previsto en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscalizadora podría actualizar el desvío de poder y, por ende, ser susceptible de las sanciones previstas por la ley.

En efecto, la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) pudo ser un tanto más amplia y tratar de limitar a la autoridad fiscalizadora cuando pretenda abusar de sus facultades discrecionales, circunstancia que hubiera resultado en un criterio muy benéfico para un Estado de Derecho.

No dejamos de advertir que para demostrar de manera definitiva que el contribuyente cumplió con sus obligaciones fiscales o que se actualiza el desvío de poder, es necesario recurrir a los medios de defensa correspondientes en materia fiscal como lo podrían ser el recurso de revocación, el juicio de nulidad, el amparo e incluso el recurso de revisión en amparo.

Sin embargo, el hecho de que nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación hubiera creado un precedente que constituya jurisprudencia a través del cual se deje claro que si la autoridad se extralimita en sus facultades de comprobación al momento de verificar el cumplimiento del requisito previsto en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, se configura claramente el desvío de poder, tal circunstancia habría sido excepcional para la conservación del Estado de Derecho.

Ello, pues considero que el hecho de contar con una jurisprudencia que establezca claramente que si al momento de verificar el cumplimiento del requisito que nos ocupa, la autoridad fiscalizadora solicita documentación excesiva, se actualiza el desvío de poder, dicha autoridad actuaría con mayor cautela y apego a las leyes y principios de derecho.

Por todo lo anteriormente expuesto, considero que la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se apega correctamente a los principios de justicia fiscal, específicamente a los principios de seguridad jurídica, legalidad tributaria, proporcionalidad tributaria e interdicción de la arbitrariedad, previstos en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, de todo lo anteriormente expuesto, también considero que nuestro Máximo Tribunal pudo haber aprovechado el análisis efectuado a través de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) para realizar un pronunciamiento más amplio y emitir un criterio que limitara o frenara un poco la posible actuación arbitraria de las autoridades fiscales.

- Otras consideraciones

Mediante el presente apartado realizaré algunas consideraciones en adición a lo anteriormente expuesto y que, aunque no influyen directamente en el análisis efectuado, es importante no pasarlas por inadvertidas.

Lo anterior, pues si bien las consideraciones que se abordarán en el presente apartado no modifican o sustentan la tesis planteada, sí son relevantes

para concluir con un análisis completo y útil de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Según se advierte de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el criterio con el rubro denominado “COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2009), 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”.

Como es posible advertir de una simple lectura que se realice a dicho rubro la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló expresamente”...LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO....”

No obstante ello, de un análisis que se efectúe al contenido de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.), es posible advertir que nuestro Máximo Tribunal llegó a la conclusión que “la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, debe cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero**es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto....**”.

Así, de un análisis a la ejecutoria que nos ocupa es claro que el rubro de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) es incorrecto pues no expresa el análisis realizado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en aquella parte en que señaló que es posible que los pormenores del servicio que ampara un comprobante fiscal puedan contenerse en un documento distinto, como lo es un contrato de prestación de servicios.

Ello, pues si bien de conformidad con la ejecutoria que nos ocupa la regla general es que la descripción del servicio se señale en el propio comprobante fiscal, por excepción dicha descripción sí podría contenerse en algún otro documento, aún y cuando tal circunstancia no sea la ideal.

Por lo anterior, no pasa por inadvertido para efectos del presente trabajo que el rubro de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) es susceptible de ser modificado para resultar acorde con el contenido del criterio alcanzado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

V. CONCLUSIONES

PRIMERA. Derivado de los distintos criterios sustentados por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito se originó la Contradicción de Tesis 232/2017.

SEGUNDA. Dicha contradicción de tesis dio origen a la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que lleva por rubro “COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.”

TERCERA. Mediante la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) nuestro Máximo Tribunal planteó medularmente dos incógnitas a resolver: a) ¿Cómo se cumple el requisito relativo a la “descripción del servicio en los comprobantes fiscales?, y b) ¿La “descripción del servicio” puede detallarse en un documento distinto al comprobante fiscal?

CUARTA. De conformidad con lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación se cumple señalando en el comprobante fiscal de manera general el servicio o uso o goce correspondiente, sin que sea necesario señalar con detalle las actividades relacionadas.

QUINTA. Asimismo, a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto del mismo; pero excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce.

SEXTA. Conforme a lo analizado en el cuerpo del presente trabajo, se concluye que el criterio adoptado a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) cumple con el principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica previstos en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Ello, pues el requisito de señalar la descripción del servicio o del uso o goce se establece correctamente en el Código Fiscal de la Federación, es decir, en una ley de carácter obligatorio y la forma de realizar su cumplimiento se fortalece a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.).

Además, las consideraciones efectuadas por nuestro Máximo Tribunal otorgan seguridad o certeza jurídica a los contribuyentes en relación a cómo deben cumplir con el requisito previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, pues dicha circunstancia ha sido debidamente aclarada a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria, la cual resulta aplicable de manera obligatoria para el Poder Judicial de la Federación.

Por ello, considero que los contribuyentes tienen plena certeza de cómo cumplir con sus obligaciones fiscales en materia de comprobantes fiscales, además de que se encuentran correctamente previstas por una ley formal.

Lo que es más, el criterio adoptado por nuestro Máximo Tribunal se encuentra acorde con la exposición de motivos que dio origen al artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, cuya finalidad fue simplificar las obligaciones de los contribuyentes en materia de comprobantes fiscales.

SÉPTIMA. Derivado de lo anterior, la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) respeta el principio de proporcionalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV Constitucional, pues si los contribuyentes conocen la manera como deben cumplir con sus obligaciones en temas de comprobantes fiscales, es claro que podrán cumplir debidamente dichas obligaciones y darle los efectos fiscales debidos a las actividades correspondientes, circunstancia que tendrá como consecuencia que tributen de conformidad con su verdadera capacidad contributiva.

OCTAVA. No obstante lo anterior, considero que a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) y su ejecutoria, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación pudo efectuar un análisis profundo en relación con las facultades discrecionales de la autoridad fiscalizadora y el desvío del poder.

Ello es así, pues aún y cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación no puede otorgar dichas facultades, podría haber emitido un criterio obligatorio que limitara de cierta forma una posible actuación arbitraria de la autoridad.

En ese sentido, la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) habría resultado más enriquecedora si nuestro Máximo Tribunal hubiera señalado con precisión qué documentos “distintos” son los idóneos para acreditar en qué consistió el servicio, uso o goce amparado en el comprobante fiscal o, en su caso, señalar que resulta una práctica indebida requerir documentación e información excesiva.

Bajo tales consideraciones, nuestro Máximo Tribunal pudo haber señalado tajantemente que en caso de un exceso de requerimientos se actualizaría el desvío de poder y se impondrían las sanciones correspondientes.

Así, aún y cuando dicho criterio resulte aplicable de manera obligatoria únicamente al Poder Judicial de la Federación, sin duda alguna forzaría de cierta

forma a un correcto actuar de la autoridad administrativa y podrían reducirse el número de actuaciones arbitrarias que generan desvío de poder.

NOVENA. Por todo lo anteriormente expuesto, derivado del análisis doctrinal y del análisis a la sentencia, es posible concluir que el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª.) cumple con los principios de justicia fiscal, específicamente con los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica y proporcionalidad tributaria.

Sin embargo, creo firmemente que nuestro Máximo Tribunal pudo expandir su criterio y analizar el límite de las facultades de comprobación de la autoridad administrativa en relación con el cumplimiento de los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales.

Ello, en aras de lograr un criterio más completo y que de cierta forma reduzca el riesgo de que las autoridades fiscalizadoras actúen arbitrariamente desviando su poder y generando una tributación injusta.

VI. BIBLIOGRAFÍA

1. Legislación consultada:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2017). México: Ediciones Fiscales ISEF.

Código Fiscal de la Federación. (2017). México: Ediciones Fiscales ISEF.

Ley del Impuesto sobre la Renta. (2017). México: Ediciones Fiscales ISEF.

Ley del Servicio de Administración Tributaria. (2017). México: Ediciones Fiscales ISEF.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

2. Obras consultadas:

ALEXY, R. (1988). *Sistema Jurídico, Principios Jurídicos y Razón Práctica.* Agosto 15, 2018, de Universidad de Alicante. Sitio web: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10871/1/Doxa5_07.pdf

ÁLVAREZ, M. I. (2007). *Introducción al Derecho.* México: Mc Graw Hill.

ARRIOJA VIZCAÍNO, A. (2014). *Derecho Fiscal.* México: Themis. 22ª edición.

AZÚA REYES, S. T. (2007). *Los Principios Generales del Derecho.* México: Porrúa. 5ª edición.

BENTHAM, J. (2001). *Tratado de las pruebas judiciales.* México: Editorial Jurídica Universitaria. 1ª edición.

CARBONELL, M. *Los Derechos Fundamentales en México.* Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 585-758. Agosto 25, 2018. Sitio Web: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1408/7.pdf>

CARRASCO IRIARTE, H. (2003). *Derecho Fiscal I.* México: lure editores. 2ª edición.

CORDERO ROMÁN, C. (2009). *La interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en el derecho público chileno y sus mecanismos de control.* Revista de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 353-392. Septiembre 2, 2018. Sitio Web: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/oper-prima-derechoadmin/article/viewFile/1437/1338>

DELGADILLO, L.H. (2003). *Principios de Derecho Tributario*. México: Limusa Noriega Editores. 4ª edición.

DE LA GARZA, S. F. (2010). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa. 28ª edición.

DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. G. (1991). *¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional?: Una nota*. *Revista de administración pública*, (124), 211-230.

FLORES ZAVALA, E. (1972). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Porrúa. 14ª edición.

FRAGA, G. (2007). *Derecho Administrativo*. México: Porrúa. 46ª edición.

GARCÍA MÁYNEZ, E. (2009). *Introducción al Estudio del Derecho*. México: Porrúa. 61ª edición.

GORDILLO, A. (2004). *Tratado de Derecho Administrativo*. México: Porrúa. 9ª edición.

JIMÉNEZ GONZALEZ, A. (2004). *Derecho Tributario*. México: Thomson. 1ª edición.

J. KAYE, D. (2011). *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*. México: Themis. 4ª edición.

MABARAK CEREDO, D. (2008). *Derecho Fiscal Aplicado*. México: Mc Graw Hill. 1ª edición.

PÉREZ-ROBLES, A. (2008). *Bases constitucionales del derecho tributario mexicano artículo 31, fracción IV*. Agosto 22, 2018, de Centros Culturales de México, A.C. Sitio web: <http://biblio.upmx.mx/textos/154801.pdf>

PUGLIESE, M. (1939). *Derecho Financiero*. México: Fondo de Cultura Económica.

RABIÉ, M. C. *El derecho a la igualdad ante la ley y la interdicción de la arbitrariedad administrativa*.

ROJAS, L. M. A. (2017). El principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad. *Pensamiento Actual*, 17(29), 116-131.

SERRA ROJAS, A. (2007). *Derecho Administrativo, primer curso*. México: Porrúa. 27ª edición.

SERRA ROJAS, A. (2006). *Derecho Administrativo, segundo curso*. México: Porrúa. 24ª edición.

ZAMUDIO URBANO, R. (2005). *Sistema Tributario en México*. México: Porrúa. 1ª edición.

3. Otras fuentes consultadas:

Diccionario de la Real Academia Española en internet.

Diccionario “El pequeño Larousse ilustrado”. (2008). México: Editorial Larousse. 13ª edición.

Semanario Judicial, Décima época. Registro: 20159945. Enero 2018. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia 2ª./J.161/2017 (10ª).

Semanario Judicial, Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 2. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a. LXII/2013 (10a.). Página: 1325.

Semanario Judicial, Novena Época. Registro: 174094. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XXIV, Octubre de 2006. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a./J. 144/2006. Página: 351.

Semanario Judicial, Décima Época. Registro: 2014446. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 43, Junio de 2017, Tomo II. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a. LXXXIX/2017 (10a.). Página: 1440.

Semanario Judicial, Séptima Época. Registro: 232309. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*. Volumen 187-192, Primera Parte. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: Página: 113.

Semanario Judicial, Décima Época. Registro: 2002894. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 1. Materia(s): Constitucional. Tesis: 1a. LXI/2013 (10a.). Página: 838.

Semanario Judicial, Décima Época. Registro: 2016133. Segunda Sala. Jurisprudencia. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 51, Febrero de 2018, Tomo I. Página 510. Constitucional. Tesis: 2a./J. 11/2018 (10a.)

Semanario Judicial, Décima Época. Registro 2003507. Primera Sala. Tesis aislada. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Libro XX, mayo de 2013, tomo 1. Página 525. Constitucional. Tesis 1ª. CLXXXI/2013 (10ª)

Semanario Judicial, Registro: 318765. Tesis aislada. Segunda Sala. *Semanario Judicial de la Federación*, tomo CXV, página 486.

Semanario Judicial, Segunda Sala. Sexta Época. Registro 267114. Tesis aislada. *Semanario Judicial de la Federación*, Volumen LV, tercera parte, página 17.

Semanario Judicial, Segunda Sala. Sexta Época. Registro 264900. Tesis aislada. *Semanario Judicial de la Federación*, volumen CXXXVI, tercera parte, página 21.

Semanario Judicial, Séptima Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis aislada. *Semanario Judicial de la Federación*, volumen 205-216, sexta parte, página 179.

Semanario Judicial, Décima Época. Registro: 2003506. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1. Materia(s): Administrativa. Tesis: 1a. CLXXX/2013 (10a.). Página: 524.

Semanario Judicial, Décima Época. Registro: 2004260. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 2. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a. LXII/2013 (10a.). Página: 1325.

Semanario Judicial, Novena Época. Registro: 174070. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XXIV, Octubre de 2006. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 106/2006. Página: 5.