



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

---

INCORPORACIÓN DEL PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE FORMA EN LA  
IMPARTICIÓN DE JUSTICIA FISCAL EN MÉXICO.

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Carlos Ernesto Hutchinson Franco**

Director de Tesis

**Mtro. Raúl Bolaños Vital**

## **Agradecimientos**

A Dios por estar siempre en mi vida.

A Aseret por ser el motor que me impulsa.

A mi Madre por su gran amor y apoyo incondicional.

A mi Padre por ser un ejemplo para mi vida.

A la Universidad Panamericana por ser la Institución que hizo esto posible.

A Chevez Ruíz Zamarripa por ser la Firma que me formó.

## **Índice**

### I. Introducción

### II. Cuestión previa

### III. Antecedentes principio de sustancia sobre forma

- A. En el ámbito internacional
- B. En México

### IV. Interpretación de las leyes

- A. Interpretación de normas jurídicas en general
- B. Métodos de interpretación
  - i) Método gramatical o literal
  - ii) Método lógico conceptual
  - iii) Método histórico o evolutivo
  - iv) Método sistemático
- C. Interpretación de normas tributarias
- D. Principio *pro personae* o *pro homine*

### V. Precedentes artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación

### VI. Facultades de comprobación

- A. Facultades de comprobación del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación
- B. Facultades de comprobación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

### VII. Procedimientos contenciosos de resolución exclusiva de Fondo

- A. Juicio de nulidad de resolución exclusiva de fondo
- B. Recurso de revocación de resolución exclusiva de fondo

### VIII. Conclusiones.

### IX. Bibliografía.

## I. Introducción

Dada la naturaleza de la materia tributaria, recurrentemente existen desacuerdos entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, situación que resulta lógica si se toma en consideración que la posición natural y labor del Fisco es la de año tras año obtener una mayor recaudación y la de los contribuyentes es la de con observancia a las leyes fiscales, enterar la menor cantidad de impuestos con la finalidad de salvaguardar su patrimonio.

A lo largo de los años, los juzgadores en el Estado mexicano se han caracterizado por resolver las controversias en materia fiscal que se les plantean desde una perspectiva mayoritariamente formalista y no por resolverlas atendiendo al fondo o sustancia de la *litis* propuesta por las partes en litigio.

Del mismo modo, las autoridades fiscales al efectuar facultades de comprobación a los contribuyentes, anteriormente lo hacían con base en una interpretación y aplicación estricta de las leyes fiscales, apelando a la literalidad de la norma.

Lo anterior, podría escucharse muy formalista o poco flexible; sin embargo, la realidad es que dicha situación dotaba de seguridad jurídica la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes (sujeto activo y sujeto pasivo de la relación jurídico – tributaria respectivamente), ya que ambas partes se encontraban enteradas y claras de que únicamente el texto literal de la norma tributaria podría establecer los derechos y obligaciones de dichos sujetos.

Sin embargo, en los últimos años la clásica relación jurídico – tributaria entre las autoridades fiscales y los contribuyentes ha venido evolucionando, ya que de manera novedosa las autoridades fiscales comenzaron a ejercer facultades de comprobación a los contribuyentes y a emitirles créditos fiscales con base en el principio de “fondo sobre forma” o con base en la “sustancia económica de las operaciones”, apartándose de la interpretación literal del texto de las normas tributarias.

La anterior situación, permeó en la manera en la que los juzgadores de nuestro país imparten justicia fiscal, ya que éstos al analizar y resolver controversias tributarias suscitadas entre el Fisco y los contribuyentes, poco a poco han dejado de lado la literalidad de la norma y han optado por emitir resoluciones soportadas en el mencionado principio de “sustancia sobre forma”.

En el marco de lo anterior, los Tribunales de nuestro país y la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación han emitido una serie de tesis y criterios Jurisprudenciales a través de los cuales se han apartado considerablemente de texto literal de la norma tributaria y le han dado preferencia al mencionado principio de “sustancia sobre forma”, adoptando incluso criterios favorables al contribuyente.

Lo anterior, aunado a las reformas legislativas que dieron lugar a los procedimientos contenciosos de “resolución exclusiva de fondo”, como lo son el recurso de revocación exclusivo de fondo y el juicio de nulidad exclusivo de fondo, procedimientos que resultan sumamente novedosos y de los cuales se espera nivelen significativamente la posición de las partes en la relación jurídico tributaria y mejoren considerablemente la justicia fiscal en nuestro país.

## II. Cuestión previa

Previo a entrar a la descripción y análisis del tema total del presente trabajo referente a la incorporación del principio de sustancia sobre forma en la impartición de justicia fiscal en México, resulta trascendente hacer referencia a la Jurisprudencia que dio origen al tema que se analiza, misma que fue emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con número de registro 2a./J. 161/2017 (10a.) y 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”**.

Al respecto, en la mencionada Jurisprudencia que da origen al tema total del presente trabajo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación analiza el requisito de los comprobantes fiscales previsto en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en los años de 2008 y 2012, mismo que consiste en la parte que nos ocupa en que los comprobantes fiscales contengan la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”.

Al respecto, en la mencionada Jurisprudencia la Segunda Sala señala que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo.

En ese contexto, la Segunda Sala continúa señalando que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, las autoridades fiscales pueden requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso.

Derivado de lo anterior, la mencionada Sala concluyó que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que

resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Al respecto, del análisis a la ejecutoria de la contradicción de tesis 232/2017 que dio origen a la Jurisprudencia antes mencionada, se desprende que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento, así como el derecho a la seguridad jurídica, llevan a concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara delimitando sus partes o propiedades, por regla general se entenderá que los comprobantes fiscales respectivos cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012<sup>1</sup>.

Sin embargo, la Segunda Sala consideró que lo omnicompresivo que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, es que, excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal, el cual tiene por finalidad **determinar qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce** y que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante el comprobante fiscal correspondiente se solicite<sup>2</sup>.

En este sentido, la premisa toral con base en la cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que los pormenores de los comprobantes fiscales se pueden contener en un documento diverso que tenga como finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, consiste en la siguiente:

- Los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, la autoridad fiscal puede requerirles toda la información relativa.

Sin embargo, se considera que un segundo tema respecto del cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió profundizar dentro de la ejecutoria que dio origen a la Jurisprudencia que nos ocupa es el relacionado con el principio de “sustancia sobre forma”, ya que la consideración de la Segunda Sala en el sentido de que existe la posibilidad de que los pormenores

---

<sup>1</sup> SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Contradicción de tesis 232/2017, suscitada entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. Pág. 16

<sup>2</sup> SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Contradicción de tesis 232/2017, suscitada entre el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. Pág. 16

del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal, el cual tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce, **se encuentra estrechamente relacionada con la sustancia económica de las operaciones (fondo de la operación) que pretenden amparar los comprobantes fiscales.**

Derivado de lo anterior, en el presente se desarrollarán los elementos que conforman la “INCORPORACIÓN DEL PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE FORMA EN LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA FISCAL EN MÉXICO”.



### III. Antecedentes principio de sustancia sobre forma

#### A. En el ámbito internacional

Los problemas de fiscalidad internacional nunca habían ocupado un lugar tan prioritario en las agendas políticas como hoy en día. La integración de las economías y los mercados nacionales se ha intensificado de manera sustancial en los últimos años, colocando contra las cuerdas al sistema internacional, diseñado hace más de un siglo. Las normas actuales han dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de bases y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), haciendo necesario un movimiento valiente por parte de los políticos para recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor.<sup>3</sup>

En el año de 2012 dentro del Foro de Cooperación y Consultas entre Países sobre Temas Relacionados con el Sistema Financiero Internacional, los líderes del G20 resaltaron que resultaba importante que los gobiernos de los diferentes países logaran un consenso sobre las acciones que resultaba necesarias para combatir la pérdida de ingresos por impuestos sobre sociedades, además de la aparición de sistemas rivales de normas internacionales, por lo cual dichos líderes solicitaron a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) crear un plan para combatir dichos problemas.

Derivado de lo anterior, la OCDE creó un plan de acción denominado “Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, el cual consiste en un paquete de 13 informes que incorpora estándares internacionales, así como medidas concretas y recomendaciones para ayudar a los países a hacerle frente al fenómeno BEPS.<sup>4</sup>

Así, mediante diversas acciones se establecieron herramientas que permitan a los países valorar las transacciones a efecto de aplicar las normas legales correspondientes para prevenir la erosión de sus bases imponibles, atendiendo a la naturaleza y sustancia económica real de las operaciones, con independencia de su forma.

De lo anterior se puede concluir que la creación del plan de acción BEPS evidencia la tendencia mundial de dar prioridad a la sustancia sobre la forma,

---

<sup>3</sup> OCDE (2016), Proyecto BEPS – Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>. Pag. 6

<sup>4</sup> OCDE (2016), Proyecto BEPS – Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es> Pag. 6

situación que poco a poco va siendo tomada en todos los países y recientemente ha sido adoptada por México, tal y como se detallará en el próximo apartado.

### *B. En México*

Como ya se mencionó, en la actualidad existe una tendencia a nivel internacional y nacional que privilegia el “fondo sobre la forma” y “la verdad legal”, tendencia que se divide en dos vertientes, una aplicable al ámbito administrativo y la otra al jurisdiccional, otorgando en ambos casos, preeminencia a la aplicación sobre cuestiones de fondo respecto de las cuestiones de forma.

Con anterioridad al 15 de septiembre de 2017, el artículo 17 de la Constitución Federal<sup>5</sup>, reconocía el derecho que tiene toda persona “*a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial*”.

---

<sup>5</sup> “**Artículo 17.** Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

**Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial.** Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

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

El Congreso de la Unión expedirá las leyes que regulen las acciones colectivas. Tales leyes determinarán las materias de aplicación, los procedimientos judiciales y los mecanismos de reparación del daño. Los jueces federales conocerán de forma exclusiva sobre estos procedimientos y mecanismos.

Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias. En la materia penal regularán su aplicación, asegurarán la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial.

Las sentencias que pongan fin a los procedimientos orales deberán ser explicadas en audiencia pública previa citación de las partes.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

La Federación y las entidades federativas garantizarán la existencia de un servicio de defensoría pública de calidad para la población y asegurarán las condiciones para un servicio profesional de carrera para los defensores. Las percepciones de los defensores no podrán ser inferiores a las que correspondan a los agentes del Ministerio Público.

Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.” (Énfasis añadido)

En relación con lo anterior, debemos señalar que alrededor del año de 2011, nuestros Tribunales Federales iniciaron una tendencia que no solo tiene lugar en nuestro País, sino también en el ámbito internacional, conforme a la cual se otorga prioridad en la resolución de controversias atendiendo al fondo del asunto, dando preferencia a la sustancia económica real de las operaciones, con independencia de su forma.

A manera de ejemplo, tanto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, han sostenido que si bien las normas tributarias son de aplicación estricta, ello no impide al intérprete de las normas de buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas<sup>6</sup>.

Por su parte, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en diverso criterio sostuvo que si bien las condiciones preferenciales o privilegios de los que disfrutaban las personas han sido usados para los efectos y fines lícitos que persiguen, también lo es que en algunas ocasiones éstos son indebidamente aprovechados para realizar conductas abusivas; por lo que al momento de analizar una operación se debe conocer la realidad económica que subyace atrás de las formas o apariencias jurídico-formales<sup>7</sup>.

Asimismo, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sostenido que en los casos que se sometan a su análisis, en el cual se deba evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, debe privilegiarse la sustancia de la operación, así como el reconocimiento de las operaciones, dejando de lado los requisitos formales<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. "LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACION DE." Semanario Judicial de la Federación. Volumen 82, Tercera Parte. Séptima Época. Pág. 31.

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. I.4o.A.703 A "INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS. DEBE ATENDERSE INCLUSO A LA NATURALEZA ECONÓMICA DE LOS FENÓMENOS CONTEMPLADOS POR AQUÉLLAS, MÁS ALLÁ DE EXPRESIONES LITERALES O ENUNCIADOS FORMALES, NO SÓLO AL ESTABLECER CUÁLES SON LOS SUPUESTOS GRAVADOS, SINO TAMBIÉN AL FIJAR LÍMITES EXCEPCIONALES AL HECHO IMPONIBLE." Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Marzo de 2010. Novena Época. Pág. 3001.

<sup>7</sup> Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. I.4o.A. J/70 "TÉCNICA DEL "LEVANTAMIENTO DEL VELO DE LA PERSONA JURÍDICA O VELO CORPORATIVO". SU SUSTENTO DOCTRINAL Y LA JUSTIFICACIÓN DE SU APLICACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN DE PRÁCTICAS MONOPÓLICAS." Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVIII, Noviembre de 2008. Novena Época. Pág. 1271

<sup>8</sup> Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. I.4o.A.799 A. "NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS."

Por su parte, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en diversos criterios ha establecido que la interpretación de las normas tributarias no debe quedarse en los meros “enunciados formales” o “expresiones literales”, sino que se debe hacer una calificación de los hechos, atendiendo al conocimiento de la realidad económica involucrada en la norma para definir si hay coincidencia entre ella y lo que pretende juzgarse<sup>9</sup>.

Por otro lado, el Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Cuarta Región, con residencia en Xalapa, Veracruz, determinó que si en un asunto que se ventile, el particular formula argumentos encaminados a denunciar, tanto violaciones procesales, como de fondo, el estudio de las violaciones procesales debe subordinarse al de fondo del asunto, atendiendo el principio de mayor beneficio<sup>10</sup>.

Así, derivado de que en el Estado Mexicano existe una percepción generalizada de que existe una cultura procesalista en la que en el desahogo de una parte importante de asuntos se atiende a cuestiones formales, en el año de 2015 el Gobierno Federal Mexicano, junto con el Centro de Investigación y Docencia Económica y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, implementó los “Diálogos por la Justicia Cotidiana”<sup>11</sup>.

---

(Legislación Federal). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, Novena Época. Pág. 2159.

<sup>9</sup> Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. VI-TASR-VI-13. “INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.- IMPLICA UN ANÁLISIS MÁS ALLÁ DE SUS TÉRMINOS LITERALES O TEXTUALES CUANDO LA NATURALEZA DE LA INSTITUCIÓN SUBSUMIDA POR LA NORMA FISCAL RESULTA ABIERTAMENTE CONTRARIA A SU INTERPRETACIÓN LITERAL.” R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año IV. No. 39. Marzo 2011. Pág. 518.

Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. VI-TASR-VI-12. “INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. DEBERES DEL INTÉRPRETE.” R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año IV. No. 39. Marzo 2011. Pág. 517.

<sup>10</sup> Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Cuarta Región. “VIOLACIONES PROCESALES. ESTÁN SUBORDINADAS AL ESTUDIO DE FONDO CUANDO ÉSTE REDUNDA EN MAYOR BENEFICIO PARA EL QUEJOSO, AUN CUANDO SEAN ADVERTIDAS EN SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE O SE HAGAN VALER VÍA CONCEPTOS DE VIOLACIÓN (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 189 DE LA LEY DE AMPARO, VIGENTE A PARTIR DEL 3 DE ABRIL DE 2013).” Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 7, Tomo II. Junio de 2014. Décima Época. Pág. 1488.

<sup>11</sup> Diálogos por la Justicia Cotidiana. [en línea]. [fecha de consulta 25 de mayo de 2017]. Disponible en: <https://www.gob.mx/justiciacotidiana/articulos/justicia-cotidiana-reformas-e-iniciativas-29921?idiom=es>

A través de dicho proyecto se organizaron diversos foros de consulta en los cuales fueron convocados juristas, académicos y representantes de la sociedad civil con el objetivo de elaborar propuestas y recomendaciones para hacer más amplio, eficaz y equitativo el acceso a la justicia en el País.

Como consecuencia, se identificaron múltiples áreas de oportunidad, entre las cuales se encontraba que en el sistema mexicano prevalecía una cultura procesalista, que lejos de resolver la cuestión efectivamente planteada y el fondo de la controversia, atendía y resolvía las controversias con base en cuestiones meramente formales, concluyendo que no bastaba con garantizar el derecho de los gobernados de acceso a la justicia, sino que era necesario que en el proceso se produjera una decisión definitiva que resolviera de manera efectiva y de fondo una situación jurídica particular.

Por ello, se determinó que el sistema de impartición de justicia mexicano requería del establecimiento de normas y procedimientos que propugnaran por la resolución de fondo de las controversias que eran planteadas por los particulares, ya sea ante instancias administrativas o jurisdiccionales.

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

Tomando en consideración lo anterior, el 15 de septiembre de 2017, se reformó el artículo 17<sup>12</sup> Constitucional, con el objeto de incluir la obligación de las autoridades del Estado mexicano de privilegiar la solución de conflictos sobre los formalismos procedimentales, esto es, privilegiar el análisis y esclarecimiento del fondo de los asuntos, sobre el análisis respecto del cumplimiento de requisitos formales siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos fundamentales.

Con la reforma del 15 de septiembre de 2017 se adicionó un nuevo párrafo tercero al artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>13</sup>, en el cual se establece textualmente lo siguiente “...*siempre que no*

---

<sup>12</sup> “**Artículo 17.** (...)”

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

(...)”

<sup>13</sup> “**Artículo 17.**

(...)”

*se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales...”*

La anterior inserción del tercer párrafo al artículo 17 es un gran avance en la impartición de justicia fiscal en México, ya que abre una puerta a los juzgadores para resolver las controversias que se les plantean con base en el fondo del asunto, restando relevancia a formalismos procedimentales, creando así una verdadera justicia tributaria.

Así, es evidente que a nivel constitucional a partir del 15 de septiembre de 2017 el Estado mexicano busca cambiar la forma en que se analizan los asuntos en los que existe una diferencia entre las autoridades y los particulares con la finalidad de resolver los problemas efectivamente planteados, respondiendo a la imperiosa necesidad de resolver el fondo de los asuntos.

Incluso, la Procuraduría de la Defensa al Contribuyente en concordancia con lo anterior, emitió el criterio sustantivo 11/2017/CTN/CS-SASEN<sup>14</sup>, a través del

---

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

(...)”  
<sup>14</sup> “**CRITERIO SUSTANTIVO APROBADO POR EL COMITÉ TÉCNICO DE NORMATIVIDAD DE PRODECON EN SU QUINTA SESIÓN ORDINARIA DE 2017, CELEBRADA EL 23 DE JUNIO.**

**11/2017/CTN/CS-SASEN**

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

cual se reconoció la existencia de diversos criterios en los que se ha reflexionado sobre la forma en que debe operar el “fondo sobre la forma” y “la verdad real” en los conflictos de naturaleza tributaria.

Así, la mencionada Procuraduría llegó a la conclusión de que “Fondo sobre la forma” se considera en esencia que las consecuencias derivadas de la omisión o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales o de procedimiento, pueden ser derrotables cuando la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado resulta desproporcionada.

Por su parte, dicha Procuraduría señaló que “La verdad legal” es la relevancia de que en una controversia prevalezca la verdad real, más allá de la jurídica.

Conforme a lo anterior, es posible apreciar que en la actualidad lo que debe prevalecer, al existir una diferencia que se suscite entre la autoridad y el particular, es el fondo o la verdad legal del asunto sobre cuestiones formales, como podría ser la descripción del servicio que ampara un comprobante fiscal.

Lo anterior, no obstante se considere que la aplicación de las normas tributarias sea estricta, las mismas son susceptibles de interpretación y de la observancia de principios como el de sustancia sobre forma, tal y como se demostrará en el siguiente apartado.

---

Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se contempla como novedosa causal de nulidad que: “...los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo de requisitos formales o de procedimiento resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación...”; es decir, se aprecia claramente que los criterios sostenidos por PRODECON sólo pueden aplicarse cuando la autoridad ya atribuyó los efectos a la conducta del contribuyente y no antes.” (Énfasis añadido)

## IV. Interpretación de las leyes

### A. Interpretación de normas jurídicas en general

Previo a referirnos de manera específica a la interpretación de las leyes en materia tributaria, en primer lugar resulta necesario explicar de manera breve a qué se refiere la interpretación de las normas jurídicas en general.

Al respecto, el Diccionario de la Real Academia Española define “interpretar” de las siguientes maneras:

“Interpretar:

1. *tr. Explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto.*
2. *tr. Traducir algo de una lengua a otra, sobre todo cuando se hace oralmente.*
3. *tr. Explicar acciones, dichos o sucesos que pueden ser entendidos de diferentes modos.*
4. *tr. Concebir, ordenar o expresar de un modo personal la realidad.*
5. *tr. Representar una obra teatral, cinematográfica, etc.*
6. *tr. Ejecutar una pieza musical mediante canto o instrumentos.*
7. *tr. Ejecutar un baile con propósito artístico y siguiendo pautas coreográficas.*
8. *tr. Der. **Determinar el significado y alcance de las normas jurídicas.***

(Énfasis añadido)”<sup>15</sup>

De lo anterior, se desprende que la palabra interpretar en la especie se refiere al “determinar el significado y alcance de las normas jurídicas”, por lo que se puede concluir que es la actividad tendiente a establecer el significado o alcance de las normas que se encuentran en las distintas normas o leyes jurídicas.

La anterior actividad interpretativa se lleva a cabo cuando del texto de la norma no se advierte de manera inmediata y clara su sentido, contenido y alcance, resultando necesario así realizar la labor interpretativa para esclarecer o desentrañar su sentido.

Para Riccardo Guastini, la interpretación en sentido estricto, se emplea para referirse a la atribución del significado a una formulación normativa en presencia de dudas o controversias en torno a su campo de aplicación<sup>16</sup>.

Luego entonces, se podría concluir que interpretar una norma o ley significa establecer su sentido o alcance, cuando esta no es clara en su contenido, cuando pudiera tener diferentes significados o cuando sea necesario establecer el alcance por contradicciones o “lagunas” existentes.

---

<sup>15</sup> Real Academia Española. (2017) Diccionario de la lengua española. Consultado en <http://dle.rae.es/?id=LwUON38>

<sup>16</sup> Vázquez, Rodolfo (Compilador), Interpretación Jurídica y Decisión Judicial, Editorial Fontamara, México, 1998, pág. 21



Sin embargo, en sentido amplio, la interpretación se emplea para referirse a cualquier atribución de significado a una formulación normativa, independientemente de dudas o controversias<sup>17</sup>, por lo que podría considerarse que cualquier texto o norma jurídica requiere una interpretación, sin importar si su contenido es claro u oscuro, pues el significado de la norma fácil de interpretar, es el resultado del proceso interpretativo.

Al respecto, Emilio Betti señala que interpretar una norma jurídica es la “*actividad dirigida a reconocer y a reconstruir el significado que ha de atribuirse a formas representativas, en la órbita del orden jurídico que son fuente de valoraciones jurídicas, o que constituyen el objeto de semejantes valoraciones*”<sup>18</sup>.

En este sentido, la interpretación de normas jurídicas la puede realizar cualquier persona que se vea afectada por las mismas en cuanto a sus derechos y obligaciones como lo son, particulares, los abogados, los académicos o doctrinarios y en general por todos los gobernados.

No obstante lo anterior, no se puede considerar que las interpretaciones realizadas por los gobernados determinen el efectivo sentido de las normas, pues los mismos no tienen la facultad de establecer el significado de las mismas.

En *contrario sensu*, la interpretación a las normas jurídicas que es realizada por la Administración Pública, por el Poder Judicial, así como las realizadas por el propio Poder Legislativo y especialmente la realizada por los juzgadores al emitir sus sentencias, sí tienen la facultad de establecer el sentido y alcance de las normas jurídicas.

En efecto, se podría considerar que el Poder Judicial es el órgano interpretador de las normas jurídicas por excelencia, facultad que incluso se ve reflejada en la posibilidad que dicho órgano tiene de emitir criterios, tesis y jurisprudencias a través de las cuales se llega a aclarar el contenido y alcance de las disposiciones jurídicas cuando éstas no resultaran claras e incluso la manera en que las mismas deben aplicarse.

Lo anterior se corrobora en la tesis de rubro “INTERPRETACIÓN Y JURISPRUDENCIA”<sup>19</sup> en la cual se señala que Interpretar la ley es desentrañar su

---

<sup>17</sup> Vázquez, Rodolfo (Compilador), Interpretación Jurídica y Decisión Judicial, Editorial Fontamara, México, 1998, pág. 23

<sup>18</sup> Betti, Emilio, Interpretación de la ley y de los actos jurídicos, Editorial Revista de derecho privado, Madrid, pág. 95.

<sup>19</sup> “**INTERPRETACION Y JURISPRUDENCIA.** Interpretar la ley es desentrañar su sentido y por ello la jurisprudencia es una forma de interpretación judicial, la de mayor importancia, que tiene fuerza obligatoria según lo determinan los artículos 193 y 193 bis de la Ley de Amparo reformada

sentido y por ello la jurisprudencia es una forma de interpretación judicial, la de mayor importancia, que tiene fuerza obligatoria, según se trate de jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno o a través de sus Salas.

Al respecto, la mencionada tesis concluye que la jurisprudencia es la obligatoria interpretación y determinación del sentido de la ley, debiendo acatarse, la que se encuentra vigente en el momento de aplicar aquella a los casos concretos, resulta absurdo pretender que en el período de validez de una cierta jurisprudencia se juzguen algunos casos con interpretaciones ya superados y modificados por ella que es la única aplicable.

### *B. Métodos de interpretación*

Ahora bien, una vez establecido que cuando una norma jurídica no resulta clara, existen vacíos en ella o se contradice, debe ser interpretada conforme a los siguientes métodos al ser los más aceptados:

#### i) Método gramatical o literal

El presente método sigue el significado gramatical de las palabras del texto normativo, consiste en entender sus expresiones en sentido natural y obvio que ellas tienen en el lenguaje ordinario, o en el técnico usualmente utilizado en la respectiva área del conocimiento.<sup>20</sup>

Incluso, algunos autores también denominan al método gramatical como método exegético, por que atribuyen el significado de la norma a partir de su literalidad.

Esto es, método de interpretación gramatical o literal se basa en el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas en la expresión de la norma jurídica. Es decir, se atiende exclusivamente al significado gramatical de las palabras. De esta forma, se propone encontrar el sentido de la norma a partir de su literalidad, desentrañando el significado de las palabras y signos gramaticales. Así, al utilizar este método, se toma a la ley como una serie de vocablos los cuales se analizan conforme las reglas gramaticales: qué palabras se utilizan, cómo está estructurado

---

en vigor, según se trate de jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia funcionando en Pleno o a través de sus Salas. En síntesis: la jurisprudencia es la obligatoria interpretación y determinación del sentido de la ley, debiendo acatarse, la que se encuentra vigente en el momento de aplicar aquella a los casos concretos, resulta absurdo pretender que en el período de validez de una cierta jurisprudencia se juzguen algunos casos con interpretaciones ya superados y modificados por ella que es la única aplicable.

Amparo directo 2349/61. Miguel Yapor Farías. 24 de julio de 1961. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Juan José González Bustamante.”

<sup>20</sup> Dueñas Ruiz, Oscar José, Lecciones de Hermenéutica Jurídica, Editorial Universidad del Rosario, 6ta Edición, Colombia 2011, pág. 128.

el lenguaje, cómo están colocados los signos de puntuación y acentuación, etc., a fin de comprender el sentido de la norma.<sup>21</sup>

ii) Método lógico o conceptual

A través del método lógico o conceptual, además del análisis gramatical del texto de la norma, se busca el verdadero sentido utilizando los razonamientos de la lógica. Así, se establecen premisas cuyas conclusiones son la base para la interpretación.

Además, este método de interpretación utiliza una serie de reglas lógicas, tales como: el que puede lo más puede lo menos; quien no puede lo menos tampoco puede lo más; la inclusión de un caso supone la exclusión de los demás; la inclusión de un caso supone la inclusión de otro similar, entre otras.<sup>22</sup>

iii) Método histórico o evolutivo

El presente método tiene como punto de partida el contexto histórico en el que surgen las normas, el mismo busca el sentido de la norma acudiendo a la forma en que los distintos legisladores, a lo largo de la historia, regularon las instituciones jurídicas.

En dicho método, se investigan los antecedentes, necesidades y circunstancias específicas que dieron origen y evolución a las normas, tales como condiciones de época, debates legislativos y exposición de motivos, para conocer la voluntad del legislador.

De acuerdo con Sergio Francisco de la Garza, el mencionado método se vale para encontrar el sentido de la ley de los precedentes, del derecho derogado, de la evolución de las instituciones jurídicas, o de las exposiciones de motivos que dieron origen a la norma jurídica, y que como consecuencia procura elementos para una interpretación auténtica<sup>23</sup>.

iv) Método sistemático

El método sistemático busca el sentido de la norma atendiendo al conjunto de normas del que forma parte; se relacionan las diversas disposiciones de un

---

<sup>21</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, "Lo que todo contribuyente debe saber". III. Métodos de interpretación - Método gramatical o literal pág. 148.

<sup>22</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, "Lo que todo contribuyente debe saber". III. Métodos de interpretación - Método gramatical o literal pág. 148.

<sup>23</sup> Sergio Francisco de la Garza, El método histórico, citado por Sánchez Gómez (2010) pág.67

mismo cuerpo normativo para que surja su armonía, pues se consideran a las distintas disposiciones como partes de un todo.<sup>24</sup>

De esta manera, se busca una interpretación que tenga concordancia con el contenido general del ordenamiento al que pertenece de tal manera que la norma no se interprete en forma aislada.<sup>25</sup>

Generalmente, no se utiliza un sólo método para interpretar las normas jurídicas, sino un conjunto de ellos, según sea el caso y cuando resulte necesario, sin embargo, se debe señalar que una correcta interpretación garantiza la adecuada aplicación de las normas jurídicas en general, y de las normas fiscales en especial. Con lo anterior, se pueden evitar afectaciones y vulneraciones a los derechos de los gobernados.

El método sistemático, de conformidad con Pablo Latapí señala que es también denominado “método de interpretación armónico” y es sumamente utilizado, este método toma en cuenta el marco jurídico como una unidad e interpreta cualquier disposición a la luz del artículo analizado; pero en armonía con otros.<sup>26</sup>

### *C. Interpretación de normas tributarias*

Para referirnos a la interpretación de normas tributarias, resulta indispensable analizar el contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Dicho artículo continúa señalando que se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Finalmente el mencionado artículo concluye que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Luego entonces, para interpretar una norma jurídica en materia fiscal, se debe verificar si se trata de una norma que verse sobre los elementos de los

---

<sup>24</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “Lo que todo contribuyente debe saber”. III. Métodos de interpretación - Método gramatical o literal pág. 149.

<sup>25</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “Lo que todo contribuyente debe saber”. III. Métodos de interpretación - Método gramatical o literal pág. 149.

<sup>26</sup> Latapí, Pablo. El método sistemático (1999) pág.59

impuestos o demás contribuciones, en específico serán de aplicación estricta aquellas normas que establezcan lo siguiente:

- Cargas u obligaciones a los particulares (los que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa)
- Excepciones a las obligaciones fiscales (por ejemplo, los que establecen exenciones de impuestos)
- Infracciones
- Sanciones

Se considera que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación permite en ciertos supuestos utilizar los métodos de interpretación a las leyes, con ciertas limitantes para evitar que la actividad interpretativa de las normas fiscales produzca un resultado que dé lugar a supuestos de tributación creados novedosamente e incluso contrarios a la intención del legislador.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de jurisprudencia<sup>27</sup> señaló que el hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones.

Sin embargo, la mencionada jurisprudencia señala que cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en colaboración con el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, en la el documento de título “LOS PRINCIPIOS QUE RIGEN LA INTERPRETACIÓN TRIBUTARIA. EL CASO DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA” establecieron el orden jerárquico o de preeminencia para la aplicación de los métodos de interpretación de la norma

---

<sup>27</sup>“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.

tributaria, precisando que primero deberá emplearse el método estricto y, posteriormente, todos los admisibles en derecho.<sup>28</sup>

Esto es, en el mencionado documento se señala que se debe establecer un orden jerárquico o preeminencia para aplicar los métodos de interpretación de la norma tributaria, empleándose en primer término el método estricto y, posteriormente, todos los admisibles en derecho, lo que significa que invariablemente debe interpretarse la norma en sentido estricto, si dicho resultado no es suficiente, se deberá acudir a otros métodos de interpretación.

De esta manera, se puede concluir que, al igual que otras materias, las normas fiscales pueden interpretarse conforme a los distintos métodos de interpretación, no obstante cuando se trate de normas que establezcan cargas, excepciones a las cargas, infracciones y sanciones, se debe partir de la interpretación literal de la norma y su aplicación debe ser estricta: sólo a las hipótesis que coincidan con lo señalado en la norma, sin que pueda haber aplicación a casos similares y sin que las hipótesis puedan ampliarse o restringirse.

Resulta relevante señalar que independientemente del método de interpretación que se emplee, el mismo se debe aplicar a la luz del principio “*pro personae*” o “*pro homine*”, mismo que se analizara en el próximo apartado.

---

<sup>28</sup> “LOS PRINCIPIOS QUE RIGEN LA INTERPRETACIÓN TRIBUTARIA. EL CASO DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA”. Suprema Corte de Justicia de la Nación en colaboración con el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Págs. 105 y 106:

“(…)

##### 5. COMENTARIO FINAL

Consideramos que el punto toral de la resolución de la Suprema Corte de Justicia fue establecer cuál es la preeminencia del método de interpretación de las normas que establezcan cargas tributarias y sanciones, en tal sentido, es de nuestra opinión que en primer lugar se debe admitir cualquier método de interpretación para las normas tributarias que establezcan cargas o sanciones; sin embargo, aquí tendremos que matizar esta idea, debido al principio de reserva de ley relativo que informa nuestro sistema tributario mexicano. En tal sentido, sostenemos que se debe establecer un orden jerárquico o preeminencia para aplicar los métodos de interpretación de la norma tributaria; es así que en primer término deberá emplearse el método estricto y, posteriormente, todos los admisibles en derecho. Lo que significa que invariablemente debe interpretarse la norma en sentido estricto, si dicho resultado no es suficiente, se deberá acudir a otros métodos de interpretación.

Lo anterior, respetando el principio de reserva de ley relativa que, aunque podemos afirmar que la propia Suprema Corte ha ido paulatinamente relativizando dicho principio con su doctrina conocida como cláusulas habilitantes, permiten establecer los elementos cuantitativos en normas no emanadas por el legislativo. Es así que nos adscribimos a la doctrina argentina encabezada por Bielsa, en la que reconoce que el método de interpretación debe estar acotado por el principio de reserva relativo y el de seguridad jurídica.

(…)”

#### *D. Principio pro personae o pro homine*

Es criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que en el caso de que una norma secundaria admita dos o más interpretaciones, el órgano jurisdiccional del conocimiento debe optar por aquella que derive un resultado acorde al texto constitucional, a fin de garantizar la supremacía constitucional que permita una adecuada y constante aplicación el orden jurídico.

A través de jurisprudencia 176/2010<sup>29</sup>, la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que a efecto de salvaguardar la supremacía constitucional y el orden jurídico, los órganos jurisdiccionales deben optar por aquella de la que derive un resultado acorde al Texto Supremo, en caso de que la norma secundaria admita dos o más entendimientos posibles, esto es, optar por aquella interpretación mediante la cual sea factible preservar la constitucionalidad de la norma impugnada.

Adicionalmente, de diversos precedentes<sup>30</sup> sustentados por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, se aprecia que ha sido criterio reiterado el hecho de que a efecto de garantizar la eficacia jurídica de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todos los asuntos deben ser resueltos tomando en consideración la fuerza normativa superior de la que gozan las previsiones de la Constitución Federal, por lo que al resolverse cuál interpretación debe prevalecer, deberá tenerse presente el contenido de los imperativos constitucionales.

Asimismo, se desprende que nuestros Tribunales Federales han sostenido el criterio fijado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que cuando una ley admita dos o más interpretaciones que sean diferentes y opuestas, debe recurrirse a la “interpretación conforme” a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que debe prevalecer como la interpretación válida, eficaz y funcional, es decir, de entre varias interpretaciones posibles

---

<sup>29</sup> “PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONFORME A LA CONSTITUCIÓN.”

<sup>30</sup> “CONTRADICCIÓN DE TESIS. SELECCIÓN DE LA INTERPRETACIÓN LEGAL MÁS CONFORME CON LA CONSTITUCIÓN.”

“INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. DE ACUERDO A ELLA LOS TRIBUNALES ORDINARIOS PUEDEN CALIFICAR EL ACTO IMPUGNADO Y DEFINIR LOS EFECTOS QUE SE DEDUCEN DE APLICAR UN PRECEPTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL”

“INTERPRETACIÓN CONFORME EN ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD, CUANDO UNA NORMA ADMITA VARIAS INTERPRETACIONES DEBE PREFERIRSE LA COMPATIBLE CON LA CONSTITUCIÓN”

siempre debe prevalecer la que mejor se ajuste a las exigencias constitucionales dado que es la normatividad de mayor jerarquía y que debe regir sobre todo el sistema normativo del país.

Derivado de lo anterior, podemos concluir que cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Federales conozcan de asuntos en los que la litis planteada envuelva la interpretación de disposiciones legales, deberá en todo momento optar por aquella interpretación que sea más acorde con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en aras de salvaguardar la unidad del orden jurídico nacional a partir del respeto y observancia de las disposiciones previstas en nuestra Ley Suprema.

Cabe señalar que a partir de la reforma constitucional al artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los jueces están obligados a preferir entre las diversas interpretaciones que puedan suscitarse respecto de una norma fiscal, aquella que sea acorde o conforme con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales en materia de derechos humanos, y que sea más beneficiosa al gobernado, principio *pro personae* o *pro homine*.

En efecto, de conformidad con la reforma al artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades del país deberán estarse a aquella interpretación que sea acorde con la Constitución Federal y tratados internacionales que otorgue el beneficio más amplio al gobernado, principio denominado “pro persona”.

Al respecto, en el capítulo denominado “LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU IMPORTANCIA PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS” de la obra denominada “DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES”, se considera que en el año de 2011 el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue reformado y, que dicha reforma, fue el cambio más importante que nuestra Constitución ha sufrido desde 1917.<sup>31</sup>

Al respecto, con la reforma referida el segundo párrafo del artículo 1° constitucional establece expresamente lo siguiente: “*Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.*”

A partir de esta reforma constitucional, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en los instrumentos internacionales

---

31 Varios autores. DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES. Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM. México. 2014. Primera edición, Págs.97 y 98.



firmados por el Estado mexicano, sino también por los derechos humanos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se entiende en la doctrina como el principio *pro personae*.

Estos mandatos contenidos en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben leerse conjuntamente con lo establecido por el diverso artículo 133 de la Carta Magna para determinar el marco dentro del que debe realizarse este control de constitucionalidad, lo cual claramente será distinto al control concentrado que tradicionalmente operaba en nuestro sistema jurídico.

Es en el caso de la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133, en relación con el artículo 1º, en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los Tratados Internacionales, aún a pesar de las disposiciones en contrario establecidas en cualquier norma inferior.

Por otro lado, en la obra titulada “La Constitución y sus garantías, A 100 años de la Constitución de Querétaro de 1917”<sup>32</sup>, se establece que las reformas ocurridas en el año de 2011 y la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos emitida en conocido caso de desapariciones forzadas de Rosendo Radilla Pacheco, replantearon el sistema de control constitucional en nuestro País, ya que se adoptó “nuevamente” el control difuso de la convencionalidad a cargo de todos los jueces y tribunales del país.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado<sup>33</sup> respecto a la obligación de todas las autoridades, dentro del ámbito de sus competencias, a velar a adoptar la interpretación más favorable a las garantías consagradas en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los derechos humanos que se encuentren previstos en los Tratados Internacionales de los que México sea parte.

En tal virtud, a partir de esta reforma constitucional, si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados, sí están obligados a preferir entre las diversas interpretaciones que puedan suscitarse respecto de una norma fiscal, aquella que sea acorde o conforme con la Carta Magna y en los tratados internacionales en materia de derechos humanos, y que sea más beneficiosa al gobernado, principio *pro personae*.

---

<sup>32</sup> Varios autores. La Constitución y sus garantías, A 100 años de la Constitución de Querétaro de 1917. Investigaciones Jurídicas – UNAM. México. 2017. Primera edición, Pág. 867.

<sup>33</sup> “CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.”

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó<sup>34</sup> que este tipo de interpretación por parte de los jueces del país presupone realizar tres pasos:

a) Interpretación conforme en sentido amplio: Ello significa que los jueces del país, al igual que todas las demás autoridades del Estado mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales en los cuales el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

b) Interpretación conforme en sentido estricto: Ello significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquélla que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos.

c) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles.

Los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación precisaron en la ejecutoria correspondiente que lo anterior no afecta o rompe con la lógica del principio de división de poderes y del federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los cuales el Estado mexicano es parte.

En relación con lo anterior, mediante tesis<sup>35</sup> la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que la interpretación conforme de un precepto legal está íntimamente vinculada con el principio de interpretación más favorable a la persona, el cual obliga a maximizar la interpretación conforme de todas las normas expedidas por el legislador al texto constitucional y a los instrumentos internacionales, en aquellos escenarios en los que permita la efectividad de los derechos humanos de las personas frente al vacío legislativo que previsiblemente pudiera ocasionar una declaración de inconstitucionalidad de la disposición.

---

34 "PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS."

35 "INTERPRETACIÓN CONFORME. SUS ALCANCES EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA.

"INTERPRETACIÓN CONFORME. NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA."

Finalmente, y de no ser posible interpretar las normas de conformidad con lo anterior, resulta obligatorio que se deje aplicar la porción normativa que afecte los derechos humanos reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales, pues sólo así se cumpliría con el control de constitucionalidad y convencionalidad ex officio.

Una vez establecida la manera en la que se deben interpretar las normas fiscales, a continuación se desarrollarán los criterios que han sido emitidos por nuestros Tribunales en torno a la interpretación que se le debe dar a la fracción V del artículo 25-A del Código Fiscal de la Federación.

## V. Precedentes artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

En primer lugar, resulta relevante señalar que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación<sup>36</sup> vigente en el ejercicio fiscal de 2012 establece que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que se perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Al respecto, el mencionado artículo en su fracción III continúa señalando que al emitir comprobantes fiscales, los contribuyentes deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

por su parte, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación<sup>37</sup> vigente en el ejercicio fiscal de 2012 señala que los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de dicho Código, deberán contener la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

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

---

<sup>36</sup> **“Artículo 29.** Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que se perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.

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

[...]

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

[...]”.

<sup>37</sup> **“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.

[...]”

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

En torno a la interpretación de tales preceptos, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido a través de la tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.)<sup>38</sup> que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales, por lo que si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el cual se debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el correspondiente comprobante fiscal para efectos de determinar su situación en particular respecto del tributo que en concreto tenga que pagar. De igual forma, quien haya solicitado la actividad o haya intervenido en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

En el mismo sentido, nuestro Máximo Tribunal consideró que los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación prevé para dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos fiscales.

---

<sup>38</sup> **“COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.** Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.”

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

No obstante lo anterior, nuestro Alto Tribunal precisó que no cualquier comprobante fiscal es susceptible de considerarse como un medio de convicción, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y, además, en su caso, con los diversos requisitos establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

En cuanto a la posibilidad de utilizar comprobantes fiscales para deducir o acreditar determinados conceptos, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la tesis 1a. CLVI/2014 (10a.)<sup>39</sup> que el citado

---

<sup>39</sup> **“COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** De los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigentes en 2009, deriva la obligación para quienes presentan declaraciones periódicas o estén obligados a expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen, a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y proporcionar información relacionada con su identidad y, en general, sobre su situación fiscal mediante los avisos correspondientes. En cuanto a la posibilidad de utilizar comprobantes fiscales para deducir o acreditar determinados conceptos, el citado artículo 29, párrafo tercero, prescribe para tal efecto, que quien los utilice, está obligado a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide y aparece en ellos, son los correctos, así como verificar que contiene los datos previstos en el artículo 29-A aludido. Este cercioramiento únicamente vincula al contribuyente (a favor de quien se expide el comprobante) a verificar que esos datos estén impresos en el documento, pero no a comprobar el cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora. Así, de una interpretación conforme de los referidos numerales con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se concluye que el documento fiscal se integra con una serie de elementos que permiten comprobar su veracidad, por lo que no es posible interpretar dichas normas con el fin de que el documento fiscal pierda validez por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente para deducir o acreditar, como el hecho de que el contribuyente que lo expidió esté como "no localizado" por parte del Servicio de Administración Tributaria, pues dicha interpretación no puede llegar a ese grado, porque sería contraria a la norma constitucional que prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad (principio conocido como interdicción de la arbitrariedad). Lo anterior es así, porque el hecho de que quien expidió un documento fiscal cambie su domicilio sin dar el aviso respectivo, no invalida la formalidad de éste, ya que lo trascendente es la operación y documentación que la ampara; sin que lo anterior implique que por el solo hecho de que el documento cumpla con los requisitos formales aludidos sea suficiente para que el contribuyente pueda hacer deducible o acreditable el gasto que quiere soportar, pues el documento simplemente es el elemento que permitirá, posteriormente, que sean verificados los demás elementos que requiere la ley para ello.”

Amparo directo en revisión 2909/2012. Club Real Resort. S.A. de C.V. 3 de abril de 2013. Mayoría de tres votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidentes: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Jorge Mario Pardo Rebolledo, quienes reservaron su derecho a formular voto particular. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

Esta tesis se publicó el viernes 25 de abril de 2014 a las 9:32 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

artículo 29 del Código Fiscal de la Federación señala para tal efecto que quien los utilice está obligado a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide y aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que contiene los datos previstos en el diverso artículo 29-A referido.

Esto es, el precepto normativo indicado prevé una obligación concreta para el contribuyente que pretenda realizar una deducción o acreditamiento con comprobantes fiscales de cerciorarse que los datos señalados de quien los emite sean los correctos.

Este cercioramiento únicamente vincula al contribuyente, a favor de quien se expide el comprobante, a verificar que esos datos estén impresos en el documento y no la comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en el comprobante fiscal.

Dicho cercioramiento, precisó nuestro Máximo Tribunal, encuentra justificación en que el contribuyente que expide el comprobante fiscal respectivo debe asentar los datos (nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes) que permitan identificarlo de modo indubitable por parte de la autoridad fiscal y, en su caso, proceder a valorarlos para efectos de declarar procedente o no la deducción o el acreditamiento correspondiente.

Por lo tanto, concluyó la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el documento fiscal es básico para poder acreditar el gasto o erogación que se asienta en él, para posteriormente estar en aptitud de cumplir con los demás requisitos que exijan las leyes de los respectivos tributos con la finalidad de hacerlo deducible o acreditable según sea el caso, por lo que no puede perder validez por un elemento ajeno a la operación, ya que la interpretación de los numerales en cuestión no puede llegar a ese grado, por ser contrario a la norma constitucional que prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad.

La anterior precisión es necesaria, en tanto que es de suma importancia la determinación del alcance de lo dispuesto por el referido artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, que prevé como requisito de validez de los comprobantes fiscales, que contengan la “descripción del servicio que amparen”.

Como puede apreciarse, lo trascendente para la determinación del alcance de la obligación prevista en la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, es el análisis de la locución utilizada “descripción”, a fin de dilucidar qué debe entenderse por tal concepto, esto es, definir qué es exactamente lo que debe entenderse por “describir el servicio que amparen”.

La primera impresión que pudiera derivar de la revisión que se efectúe al texto del precepto en comento, es que el legislador parecería exigir que el

contribuyente refiera en el comprobante fiscal, de manera general, el servicio proporcionado.

Al respecto, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el citado concepto de la siguiente forma:

*“Describir*

*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.”<sup>40</sup>*

Las acepciones anteriores permitirían inferir claramente que, cuando el artículo que nos ocupa alude a una descripción del servicio que ampara el comprobante fiscal, se refiere a representar o delinear el servicio que se presta, de modo tal que se dé una idea general del servicio prestado.

Sin embargo, la decisión sobre la manera en la que debe interpretarse el precepto, debería ir más allá de la apreciación de la locución a la que acude el legislador fiscal, pues ello puede explicarse en cuestiones de estilo o de redacción, o simple y sencillamente, puede no tener una explicación específica, en tanto que el legislador podría hacer referencia a “describir” sin otra intención determinada que la de exponer, de forma general, el servicio que ampara el comprobante.

Para tal efecto, debe tenerse en consideración que el comprobante fiscal (factura) acredita la posible realización de un gasto o erogación; pero **ello es insuficiente para que tenga efectos fiscales (aisladamente)**, ya que dependerá del tipo de contribuyente del que se trate y, en particular, de cada gasto que pueda deducir o acreditar, en razón de que no todos los gastos o erogaciones son deducibles o acreditables para todos, aun cuando se tengan los documentos que los acrediten, sino que sólo serán aquellos gastos que cumplan con las demás disposiciones tributarias que puedan tener el efecto deseado, es decir, su deducción o acreditamiento.

En ese contexto, no basta la tenencia del documento para que éste tenga efectos fiscales plenos, pues simplemente es el documento que permite tener la referencia de que una operación se llevó a cabo y en qué términos; pero,

---

<sup>40</sup> Real Academia Española. (2018) Diccionario de la lengua española. Consultado en <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=ClAOq6o>



simultáneamente debe existir el soporte del gasto en sí mismo, es decir, los demás elementos esenciales que debe tener un gasto deducible o acreditable; de ahí que, se concluye, no todo gasto es deducible o acreditable.

No obstante lo anterior, el comprobante fiscal es de suma importancia, ya que representa para el contribuyente y para la autoridad, un elemento de prueba básico para demostrar, en parte, la existencia de un gasto (el cual podrá ser deducible o acreditable); y en otra, la de un ingreso o acto o actividad gravable.

En esa tesitura, del análisis que se realice en torno a los comprobantes fiscales y su función, se puede arribar a la conclusión de que dicho elemento formal (comprobante) está dotado de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que el documento por sí mismo se utilice para la función que fue creado, es decir, como un elemento de prueba; razón por la cual deberá contener aquellos requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién los expidió a favor de quién y, en lo que interesa al caso, por qué concepto (servicios).

Con base en lo expuesto, la locución empleada por el legislador al haberse referido a “describir los servicios que amparen”, alude a una referencia general del servicio prestado (datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiario), como inclusive fue determinado en la jurisprudencia<sup>41</sup> del Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

---

<sup>41</sup> **“COMPROBANTES FISCALES. ANÁLISIS DEL REQUISITO LEGAL PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LA DESCRIPCIÓN DE LOS SERVICIOS QUE AMPARAN.-** Tratándose de operaciones comerciales que puedan dar lugar a la generación de un hecho imponible, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación constriñen, por una parte, a la persona que las efectúa a emitir una constancia de que las llevó a cabo y, por otra, a la persona a favor de quien se expide, a verificar que esta contenga los datos previstos en el último precepto legal en mención, sin que tal cuestión implique que con la sola exhibición que al efecto se realice del comprobante fiscal, se actualice la procedencia de los beneficios fiscales que los contribuyentes pueden hacer valer, a saber, deducciones o acreditamientos, pues para ello además se requiere que dicho documento sea apto para comprobar la operación que resguarda, teniendo la autoridad fiscal plenas facultades para revisar tal cuestión. Bajo esta tesitura se pone de relieve la obligación que tiene la persona que expide el comprobante de asentar en él, de manera precisa, los datos consignados en el artículo 29-A del Código Tributario; luego entonces, si la fracción V del referido precepto legal dispone la obligación por parte del emisor del comprobante fiscal de realizar una descripción del servicio prestado, tal referencia debe comprender un acercamiento a las diversas cualidades o circunstancias del servicio, de manera tal, que contenga los elementos suficientes que permitan, tanto a las personas a favor de quienes se expidan, a los terceros con ellos relacionados y a las autoridades, formarse una idea del servicio que ampara, pues solo de esta manera sería apto para que el contribuyente acredite algún beneficio fiscal y la autoridad revise la procedencia del mismo con base en el documento exhibido.”

Contradicción de Sentencias Núm. 3394/11-07-01-4/695/12-S2-07-04/YOTROS2/284/14-PL-10-01.- Resuelta por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 18 de junio de 2014, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrado Ponente: Carlos Mena Adame.- Secretario: Lic. José Raymundo Rentería Hernández.

Ahora bien, resulta relevante recordar que la premisa toral con base en la cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que los pormenores de los comprobantes fiscales se pueden contener en un documento diverso que tenga como finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce fue que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, la autoridad fiscal puede requerirles toda la información relativa.

Derivado de lo anterior, es necesario establecer cuáles son las facultades de comprobación con las que cuentan las autoridades fiscales para requerir información a los contribuyentes, situación que se desarrollará en el siguiente apartado.

## VI. Facultades de comprobación

### A. Facultades de comprobación del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación<sup>42</sup> establece las facultades de las autoridades hacendarias a fin de comprobar que los contribuyentes han

---

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

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

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

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

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

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:

a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;

b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;

c) La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;

d) La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;

e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y

---

f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.

La visita domiciliaria que tenga por objeto verificar todos o cualquiera las obligaciones referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y demás formalidades que resulten aplicables, en términos de la Ley Aduanera.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

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

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

VIII. Se deroga.

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

X. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.

La visita a que se refiere esta fracción deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en las fracciones I a V del artículo 49 de este Código.

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

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se acrediten o compensen saldos a favor o pago de lo indebido o se apliquen estímulos o subsidios fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de dichos conceptos, según se trate, independientemente del ejercicio en que se hayan originado los mismos, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

cumplido con sus obligaciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

En dichas facultades, se encuentra el requerir al contribuyente la presentación de la documentación, datos o informes que requieran, revisar su contabilidad, bienes y mercancías, verificar que cumplan con las obligaciones relativas a la expedición de comprobantes fiscales, presentación de solicitudes o avisos, operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, colocación de marbetes de bebidas alcohólicas y los códigos de seguridad en las cajetillas de cigarrillos, así como para la revisión de comprobantes que acrediten la legal propiedad o tenencia de mercancías extranjeras.

Como se advierte de lo anterior, y del análisis del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se advierte que las facultades con las que cuentan las autoridades hacendarias para revisar el cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes consisten, en términos generales, en la revisión de la contabilidad de los contribuyentes, la documentación, datos o informes relativos al cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como de sus bienes y mercancías, también respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para lo cual, en caso de incumplimiento, están facultadas para determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales.

Es decir, que la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes puede ser revisado por las autoridades hacendarias, única y exclusivamente conforme a la documentación comprobatoria con la que cuenten para amparar sus obligaciones (contabilidad) y, en ciertos casos y dependiendo del negocio del que se trate, conforme a los bienes y mercancías que el contribuyente tenga o deba tener, para lo cual, en caso de incumplimiento a las disposiciones fiscales, podrán determinar los incumplimientos correspondientes mediante la determinación de contribuciones omitidas y créditos fiscales.

A contrario sensu, en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales no se encuentran expresamente facultadas para revisar cuestiones adicionales a los documentos que integran la contabilidad

---

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. En toda comunicación que se efectúe en términos del párrafo anterior, deberá indicárseles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.”.

de los contribuyentes, sus bienes y mercancías, ni a determinar o hacer presunciones más allá del incumplimiento de obligaciones fiscales mediante la imposición contribuciones omitidas o créditos fiscales.

A fin de esclarecer el objetivo de una revisión ejercida en términos del 42 del Código Fiscal de la Federación, conviene recordar que el artículo 28 del referido ordenamiento<sup>43</sup> establece que la contabilidad se integra, a grandes

---

<sup>43</sup> **Artículo 28.** Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. Para efectos fiscales, la contabilidad se integra por:

A. Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

B. Tratándose de personas que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para usos propios, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero, además de lo señalado en el apartado anterior, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, así como con dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero, de que se trate, y el octanaje en el caso de gasolina. Se entiende por controles volumétricos de los productos a que se refiere este párrafo, los registros de volumen, objeto de sus operaciones, incluyendo sus existencias, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquéllos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.

Los contribuyentes a que se refiere este apartado están obligados a asegurarse de que los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos operen correctamente en todo momento. Para tal efecto, deberán adquirir dichos equipos y programas, obtener los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento, así como obtener los dictámenes de laboratorio señalados en el primer párrafo de este apartado, con las personas que para tales efectos autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Los proveedores de equipos y programas para llevar controles volumétricos o para la prestación de los servicios de verificación de la correcta operación y funcionamiento de los equipos y programas informáticos, así como los laboratorios de prueba o ensayo para prestar los servicios de emisión de dictámenes de las mercancías especificadas en el primer párrafo de este apartado, deberán contar con la autorización del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto éste emita.

El Servicio de Administración Tributaria revocará las autorizaciones a que se refieren los párrafos anteriores, cuando en los supuestos previstos en las reglas señaladas en el párrafo anterior, se

rasgos, por todos aquellos libros, papeles, registros contables, métodos de almacenamiento de datos, sistemas contables y demás documentación e información comprobatoria de los asientos respectivos y relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Asimismo, el artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que la contabilidad se integra por registros o asientos contables auxiliares, pólizas, avisos o solicitudes de inscripción, declaraciones anuales, informativas y provisionales, estados de cuenta bancarios, acciones, partes sociales y títulos de crédito, contratos, entre otros, que amparen las operaciones de los contribuyentes.

Como se advierte de los artículos anteriormente citados, la contabilidad de los contribuyentes se integra por toda aquella información y documentación comprobatoria que soporta sus operaciones y que permite llevar un registro de las mismas, así como que el contribuyente ha cumplido con las obligaciones fiscales inherentes a dichas operaciones.

En específico, el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación tiene por objeto revisar si contablemente, los contribuyentes cuentan con la documentación soporte que acredite sus operaciones y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es decir, si mediante los papeles y registros contables con los que cuentan, es posible advertir que por las actividades que desarrollan han cumplido con su contribución al gasto público.

---

incumpla con alguna de las obligaciones establecidas en la autorización respectiva o en este Código.

Las características técnicas de los controles volumétricos y los dictámenes de laboratorio a que se refiere este apartado, deberán emitirse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, tomando en consideración las Normas Oficiales Mexicanas relacionadas con hidrocarburos y petrolíferos expedidas por la Comisión Reguladora de Energía.

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.”

*B. Facultades de comprobación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.*

Por su parte, el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación<sup>44</sup> vigente, faculta a la autoridad fiscal para que cuando detecte que un contribuyente emite comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar servicios que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes, siempre y cuando, de manera previa a dicha presunción, se lleve a cabo el procedimiento previsto en dicho

---

<sup>44</sup> **Artículo 69-B.** Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

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

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

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

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

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



precepto legal que comienza con la notificación al contribuyente que expide los comprobantes y que concluye con la publicación del listado en el Diario Oficial de la Federación.

Para tales efectos, el artículo 69-B establece que procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados cuentan con un plazo de quince días contados a partir de la última notificación que se haya efectuado.

Transcurrido el plazo de 15 días, en un plazo que no excederá de 5 días, la autoridad hacendaria valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer, notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los 30 días posteriores a la notificación de la resolución.

La publicación de dicho listado tiene como efecto considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

De lo anterior, claramente podemos advertir que el Código Fiscal de la Federación **estableció un procedimiento específico para determinar e identificar los comprobantes fiscales que no surtirán efectos al tratarse de actos simulados revisando el fondo de las operaciones**, con la particularidad que la declaración de actos simulados tienen efectos generales respecto de todos los comprobantes que emitan los contribuyentes que actualicen dicho supuesto.

Ahora bien, como se advierte, contrario a lo que busca revisar el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el artículo 69-B no tiene por objeto revisar papeles y documentos, sino que aquellas operaciones detrás de dichos papeles y documentos afectamente se hayan realizado.

En efecto, el artículo 69-B no tiene por objeto, como sí lo tiene el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, comprobar que los contribuyentes cuente con la documentación comprobatoria de sus actividades, ni que la misma cumpla con los requisitos previstos en las disposiciones fiscales, sino que partiendo de la

existencia de dicha documentación puedan asegurarse que dichos documentos amparen operaciones reales.

Es por ello que más allá de revisar los papeles y documentos con los que los contribuyentes amparen sus operaciones, el ejercicio del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación pretende comprobar que los mismos cuenten con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para realizar las operaciones amparadas en tales comprobantes, fondo de la operación sobre la forma.

Es decir, el procedimiento del artículo 69-B, no revisa la contabilidad, bienes o mercancías de los contribuyentes, sino que a partir de dichos elementos debe ir más allá y asegurarse que los mismos no sean un mero cascarón que simula operaciones que no se realizaron.

En este sentido, a efecto de que un acto jurídico pueda calificarse como simulado, esto es, que más allá de la documentación soporte no se demuestre la existencia material de las operaciones, las autoridades fiscales deben ejercer el procedimiento señalado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y, a efecto de que dicha declaración surta efectos, publicado los datos del contribuyente que lo emitió en los medios señalados para tal efecto.

Así, se considera que como correctamente lo resolvió la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los pormenores de los comprobantes fiscales se pueden contener en un documento diverso que tenga como finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, ya que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, la autoridad fiscal puede requerirles toda la información relativa de conformidad con los artículos antes detallados.

En adición a lo anterior, cuando derivado de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales se les haga alguna determinación a los contribuyentes con la que no estén de acuerdo pueden acceder a los procedimientos contenciosos de “resolución exclusiva de fondo”, como lo son el recurso de revocación exclusivo de fondo y el juicio de nulidad exclusivo de fondo, procedimientos que resultan sumamente novedosos y de los cuales se espera nivelen significativamente la posición de las partes en la relación jurídico tributaria y mejoren considerablemente la justicia fiscal en nuestro país, mismos que se desarrollarán en el siguiente apartado.

## **VII. Procedimientos contenciosos de resolución exclusiva de Fondo**

### *A. Juicio de nulidad de resolución exclusiva de fondo*

Conforme a la reforma efectuada a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta nueva modalidad de juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se ocupa únicamente de aspectos de fondo de las determinaciones de las autoridades fiscales, sin que se puedan alegar aspectos formales, con la finalidad de abreviar los tiempos de definición de la situación controvertida.

#### *Procedencia del juicio de nulidad de resolución exclusiva de fondo*

En términos de lo previsto por el artículo 58-17 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, el juicio procede únicamente cuando el origen de la controversia derive del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación, mismas que consisten en la revisión de gabinete en las oficinas de las autoridades fiscales, la visita domiciliaria que se desarrolla en el domicilio fiscal del contribuyente o en las revisiones electrónicas a través del buzón tributario, respectivamente.

Al respecto, es importante precisar que si bien estas facultades no son las únicas previstas en el Código Fiscal de la Federación, en términos generales, son las únicas que pueden derivar en la determinación de diferencias en el pago de impuestos por parte de los contribuyentes y, por ende, tratan esencialmente cuestiones de fondo.

De ahí, que cualquier resolución que no tenga su origen en una de las facultades mencionadas, no podrá ser combatida a través de este nuevo procedimiento, lo que confirma el carácter especializado y, hasta cierto punto, restrictivo del mismo.

Así las cosas, el mencionado artículo 58-17 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo condiciona la procedencia del juicio a que la cuantía del asunto sea mayor a 200 veces la Unidad de Medida y Actualización elevada al año, lo que asciende aproximadamente a \$5'510,770, aún y cuando el mismo derive de cualquier de las facultades de comprobación señaladas en las fracciones II, III y IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Otro aspecto importante que se incluye, es el hecho de que el interesado deberá formular conceptos de impugnación que tengan por objeto resolver exclusivamente el fondo de la controversia.

La resolución impugnada en este nuevo procedimiento puede tener su origen en temas meramente formales o de procedimiento, como pudieran ser

incumplimientos totales o parciales a requisitos de forma previstos en las leyes fiscales, pero el contribuyente únicamente podrá hacer valer argumentos que tengan por objeto desvirtuar las razones de fondo de dicha resolución, esto es, demostrar que no existe falta de pago al fisco federal.

Si bien este nuevo procedimiento limita el tipo de argumentos que pueden hacerse valer en la demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa no restringe que la controversia tenga su origen en cuestiones formales, siempre y cuando trasciendan al fondo de la controversia.

Es importante señalar que, con independencia de que un contribuyente se encuentre en presencia de una resolución determinante de impuestos omitidos, el juicio de resolución exclusiva de fondo no será procedente cuando se haya interpuesto un recurso administrativo en contra de la misma y éste hubiera sido desechado, sobreseído o se hubiera tenido por no presentado.

Conforme a la reforma efectuada a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se deberá determinar la procedencia del juicio y, por ende, realizar el estudio de fondo de la controversia.

En caso de que únicamente se hayan formulado argumentos de forma en el escrito de demanda, el propio Tribunal estará obligado a reconducir la vía al juicio contencioso ordinario, respetando el derecho de acceso a la justicia del contribuyente, tomando en consideración la fecha de presentación de la demanda.

### Suspensión

Cuando nace la materia contenciosa administrativa, la ley se crea en un tribunal administrativo dentro de una de las secciones del también creado “Consejo de Estado”, y en la que se prohíbe a los tribunales judiciales actuar sobre las cuestiones de la Administración por la independencia de sus actos y sus agentes frente al Poder Judicial, otorgando competencia a dicho tribunal para conocer las controversias relativas a obras públicas, contratos de la administración, rentas nacionales, policía, agricultura, industria y comercio<sup>45</sup>.

Así las cosas, fue evolucionado esta materia hasta grado tal que se declaró la inconstitucionalidad de dicha ley, ya que se le consideraba violatoria de la división de poderes, ya que implicaba, en materia administrativa, la reunión de dos poderes, el Ejecutivo y el Judicial, en la persona del Presidente de la República.

Derivado de lo anterior, hasta llegar al día de hoy en lo que a la materia contenciosa administrativa se refiere, es de notarse que incluso la suspensión del

---

<sup>45</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ Luis Humberto, Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal, México, 2011, p. 21-22

acto combatido se encuentra establecida dentro del capítulo de Juicio Exclusivo de Fondo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente.

Las medidas cautelares, deben contener en su esencia dos elementos fundamentales; la instrumentalidad, que justifica la “Apariencia de un Derecho” y que es un elemento básico de toda medida cautelar y su provisoriedad, tal como se explica en el Tomo V de la Obra Conmemorativa del 75 Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal<sup>46</sup>, Rubén Aguirre Pangburn al citar a Piero Calamandrei.

En relación con lo anterior, menciona Calamandrei, “El interés de las medidas cautelares surge siempre de la existencia de un peligro de daño jurídico derivado del retardo de una providencia jurisdiccional definitiva<sup>47</sup>”

Así pues, se puede afirmar que las medidas cautelares requieren para su otorgamiento, la apariencia de un derecho que podría ser otorgado por el órgano jurisdiccional al resolver de manera definitiva la controversia y la certeza del daño jurídico inmediato al solicitante.

Si bien se refiere a la certeza de un perjuicio, el poder judicial señala que la sola probabilidad de éste, es suficiente para considerar el otorgamiento de una medida cautelar.

Así, es posible afirmar que los elementos necesarios para el otorgamiento de una medida cautelar o suspensión son; la apariencia del buen derecho y el peligro en la demora, sin que para su eficacia sea necesaria la constitución de garantía, tal como lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia “**SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. SURTE SUS EFECTOS DESDE QUE SE DICTA EL ACUERDO RELATIVO CUANDO SE IMPUGNA EL COBRO DE CONTRIBUCIONES, SIN QUE PARA SU EFECTIVIDAD SE REQUIERA LA EXHIBICIÓN DE LA GARANTÍA RESPECTIVA**”, misma que a continuación se transcribe:

*“De la interpretación sistemática y funcional de los artículos 135 y 136 de la Ley de Amparo, que regulan tanto la suspensión provisional como la definitiva de los actos reclamados, cuando en el juicio de amparo se impugnen actos relativos a la determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones o créditos de orden fiscal, podrá concederse aquélla, suspendiendo sus efectos y las consecuencias desde el momento en que se dicta el acuerdo relativo, esto es, de inmediato, y por un término de 5 días; plazo prudente para que el quejoso exhiba la garantía del interés fiscal fijada por el órgano jurisdiccional, pues de lo contrario, es decir, de condicionar la efectividad de la medida hasta en tanto se garantice el*

---

<sup>46</sup> Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 75 Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, Obra Conmemorativa, México, Tomo V Medidas Cautelares, 2011.

<sup>47</sup> CALAMANDREI, Piero, Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares, Argentina, 1945.

*interés fiscal, se incumpliría la finalidad que esta figura jurídica persigue, que es la de evitar el detrimento a los derechos del promovente del amparo; de ahí que si al vencimiento de dicho término el quejoso no exhibe la garantía correspondiente, la suspensión dejará de surtir efectos, y las responsables podrán ejecutar los actos reclamados.”*

Considerando lo anterior, se puede decir que, en materia contenciosa administrativa, para dar eficacia a las sentencias que dicten las Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por ministerio de ley se faculta a los Magistrados de dicho tribunal para decretar la suspensión de la ejecución del acto impugnado así como todas las medidas cautelares para evitar que el litigio quede sin materia<sup>48</sup>, pues de consumarse el acto antes de la emisión de la resolución, dictar su suspensión generaría efectos restitutorios que solo pueden darse con la sentencia que resuelva en definitiva la controversia.

Por otra parte, el artículo 58-19 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece que si el Magistrado Instructor admite la demanda, ordenará suspender de plano la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de que el demandante garantice el interés fiscal y que la suspensión así concedida operará hasta que se dicte la resolución que ponga fin al juicio exclusivo de fondo, sin perjuicio de los requisitos que para la suspensión establezcan las leyes que rijan los medios de impugnación que procedan contra la sentencia dictada en el mismo.

Esto es, la interposición de un juicio contencioso administrativo de resolución exclusiva de fondo, otorga al promovente la ventaja de obtener la suspensión del acto reclamado de manera inmediata y sin necesidad de constituir la garantía del interés fiscal.

El otorgamiento de la suspensión en los términos establecidos por el artículo 58-19 supone grandes ventajas para evitar los costos que representa otorgar una garantía del interés fiscal.

Por lo que se refiere al momento en que se otorga la suspensión, se requieren reglas respecto a la posibilidad de que se intenten llevar a cabo gestiones de cobro coactivo del crédito fiscal durante el periodo que corre entre la interposición de la demanda de nulidad exclusiva de fondo y la fecha de notificación del acuerdo que admite la demanda y otorga la suspensión del acto combatido.

Lo anterior con la intención de evitar que se inicie el procedimiento administrativo de ejecución antes de la admisión de la demanda, y tal situación tuviera como consecuencia la improcedencia del otorgamiento de la suspensión por tratarse de algún acto consumado.

---

<sup>48</sup> Artículo 24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Por otra parte, en cuanto al momento en que deberá considerarse que la sentencia que emita la Sala especializada en Juicios Exclusivos de Fondo pone fin al juicio y, en consecuencia se levante la suspensión, sería deseable el establecimiento del plazo con que cuenta el promovente para pagar o garantizar el interés fiscal en caso de impugnar la resolución mediante la interposición de una demanda de amparo directo o bien si obteniendo una resolución favorable que sea impugnada por la autoridad.

Conforme al artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que en caso que la resolución del recurso de revocación resulte desfavorable a los intereses del demandante, el mismo contará con un plazo de 10 días para pagar o garantizar los créditos fiscales correspondientes.

Dicha situación evidencia que el derecho positivo prevé reglas claras para situaciones similares, por lo que, deberán emitirse reglas sobre el plazo con que contará el demandante para pagar o garantizar el interés fiscal en caso que la resolución del juicio exclusivo de fondo sea resuelto y alguna de las partes combata la sentencia a través de las instancias correspondientes.

#### Planteamiento de la demanda y su desechariento

El artículo 58-18 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo establece que la demanda en el juicio de resolución exclusiva de fondo, en adición a los requisitos previstos en el artículo 14 de esa misma ley, deberá de cumplir con los siguientes:

a) Se debe manifestar de forma expresa en la misma que se está optando por el juicio de resolución exclusiva de fondo.

b) Se debe expresar en su contenido de forma breve y concreta, la controversia de fondo que se plantea, así como la propuesta de Litis.

c) Se debe señalar el origen de la controversia, especificando si ésta deriva de: i) La forma en que se apreciaron los hechos u omisiones revisados; ii) La interpretación o aplicación de las normas involucradas; iii) Los efectos que se atribuyeron al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de los requisitos formales o de procedimiento que impactan o trasciendan al fondo de la controversia, o iv) Si cualquiera de los supuestos anteriores son coincidentes.

d) Se deben hacer valer los conceptos de impugnación en cuanto al fondo del asunto.

De lo anteriormente citado, se establece que al escrito inicial de demanda deberá acompañarse el documento que contenga el acto impugnado y su constancia de notificación, así como las pruebas que se ofrezcan, incluyendo el dictamen pericial.

En este orden de ideas y, de conformidad con la fracción V del artículo 14 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo de aplicación supletoria y la fracción X del artículo 2 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, la parte actora dentro del juicio de resolución exclusiva de fondo, puede ofrecer también como prueba de su intención el expediente administrativo de donde emana la resolución impugnada.

Para efectos del ofrecimiento de pruebas en este juicio y a diferencia de lo que ocurre con el juicio contencioso en la vía tradicional, como hace referencia Orellana se permiten toda clase de pruebas, menos la confesión mediante absolución de posiciones y la petición de informe de las autoridades, en el juicio de resolución exclusiva de fondo se establece como obligación de la parte actora, el tener que relacionarlas de forma expresa dentro del escrito inicial de demanda con lo que se pretenda acreditar y, en su caso, exhibir desde dicha presentación el dictamen pericial ofrecido<sup>49</sup>.

Más aun, se debe tener en cuenta que los contribuyentes que opten por promover el juicio de resolución exclusiva de fondo, deberán continuar acompañando las documentales previstas en el artículo 15 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo que resulten aplicables.

El juicio de resolución exclusiva de fondo se tramitará de conformidad con las disposiciones previstas en el Capítulo XII del Título II de la ley precisada en el párrafo anterior y, en lo no previsto, se aplicarán las demás disposiciones que regulan el juicio contencioso en la vía tradicional.

Todas aquellas documentales previstas en el artículo 15 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, que constituyan un requisito necesario para la admisión de la demanda y que resulten aplicables, deberán ser de igual forma exhibidas por la parte actora tratándose del juicio de resolución exclusiva de fondo.

En este sentido, el promovente estará obligado a acompañar a su escrito inicial de demanda, las copias necesarias de ésta y sus anexos para correr traslado a las partes, además del documento que acredite la personalidad de quien firme la demanda o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con la que esté acreditada ante el Tribunal, cuando no gestione en nombre propio y, en su caso, el interrogatorio firmado por el representante legal para el desahogo de la prueba testimonial.

Conforme al último párrafo del artículo 58-18, se establece que en caso de que se omita alguno de los requisitos previstos en dicha disposición, el Magistrado

---

<sup>49</sup> ORELLANA WIARCO Octavio A., Derecho Procesal Fiscal, México, 2010, p. 222



Instructor deberá requerir al demandante para que la subsane dentro del término de 5 días, apercibido que en caso de no hacerlo se desechará la demanda.

Del artículo mencionado con anterioridad se desprende que dicha disposición no hace ninguna distinción sobre qué requisitos del escrito inicial de demanda deberán ser requeridos por parte del Magistrado Instructor, por lo que debe entenderse que dicha obligación se refiere a cualquiera de éstos, incluyendo los conceptos de impugnación de fondo.

También, se debe considerar que sí existe una oposición y que tanto los conceptos de impugnación como los conceptos de impugnación de fondo constituyen una misma figura con regulación diversa respecto su omisión en el escrito inicial de demanda, resultaría aplicable al caso concreto lo previsto en el último párrafo del artículo 58-18, por ser la norma específica y la que prevalece sobre la general.

Si dentro del artículo 58-18 que es la disposición legal especial, se obliga a requerir la omisión de cualquier requisito previsto en dicha disposición y dentro de éstos, se encuentran los conceptos de impugnación de fondo, no debe existir entonces impedimento legal para que los mismos sean requeridos por el Magistrado Instructor en caso de que se omiten en el escrito inicial de demanda.

Por otro lado, cuando se omite adjuntar al escrito inicial de demanda alguno de los documentos previstos en las fracciones I a VI del artículo 15, el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que las acompañe dentro del término de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda.

No obstante lo anterior, cuando lo que se omite es acompañar al escrito inicial de demanda son las documentales previstas en las fracciones VII a IX, el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que las acompañe dentro del término de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrán por no exhibidas dichas pruebas.

Así pues, la redacción del texto del último párrafo del artículo 58-18 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, es confusa, pues establece una consecuencia desproporcionada e irrazonable respecto la omisión de atender un requerimiento relacionado con documentales o manifestaciones que no deberían impedir el ejercicio de la acción del contribuyente.

#### Contestación de la demanda

El artículo 58-21 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo establece que la autoridad al presentar su contestación y, en su caso, su ampliación, deberá señalar si coincide o no con la propuesta de litis del juicio, expresando en este último caso su propuesta.

En este sentido, los requisitos y plazos que se deben cumplir para la presentación de la contestación de demanda y/o su ampliación, son aquellos previstos en los artículos 19 a 23 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el juicio contencioso en la vía tradicional, cuando resulten aplicables.

En relación con lo anterior, es importante aclarar que en su contestación de demanda o ampliación, la autoridad dentro del juicio de resolución exclusiva de fondo no podría plantear aquellas consideraciones que a su parecer impidan que se emita decisión en cuanto al fondo del asunto, tal y como lo establece la fracción II del artículo 20, pues en este tipo de juicios dicho fondo es lo único que puede ser materia de análisis y pronunciamiento.

#### Ampliación de la demanda

El artículo 58-21 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo establece que el demandante podrá ampliar su demanda, únicamente cuando se trate del supuesto que establece la fracción IV del artículo 17 del mismo ordenamiento legal, esto es, cuando con motivo de la contestación se introduzcan cuestiones que no hayan sido conocidas por el actor al momento de presentar la demanda.

Con base en lo anterior, se convalida la imposibilidad de impugnar la figura de la negativa ficta a través de la interposición del juicio de resolución exclusiva de fondo, ya que en el artículo 58-21 no está prevista la posibilidad de ampliar la demanda en dicho supuesto.

Asimismo, en términos del artículo 58-17, el juicio de resolución exclusiva de fondo procederá solamente contra resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación y la cuantía del asunto sea mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización elevada al año, vigente al momento de emisión de la resolución impugnada.

También procederá en contra de las resoluciones a los recursos de revocación en los que se hayan impugnado las resoluciones precisadas en el párrafo anterior, siempre y cuando dichos recursos no hayan sido desechados, sobreesidos o se hayan tenido por no presentados.

Al igual que el juicio contencioso en la vía tradicional, el plazo para ampliar la demanda es de diez días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo que tenga por presentada la contestación de la demanda y, en su caso, se deberá señalar con precisión cual es la propuesta de la litis de la controversia planteada en la ampliación.

Los requisitos que se deben cumplir al presentar la ampliación de demanda y las pruebas que se pueden acompañar en ésta, así como el proceso

para requerir una omisión en relación con ello y sus consecuencias por no subsanarlo, están previstos de manera supletoria en el último y antepenúltimo párrafo del artículo 17 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

### Audiencia de fijación de Litis y audiencia privada

El Diccionario Jurídico Mexicano establece que la “fijación de litis a la operación procesal necesaria para concretar en cada caso sometido a la decisión jurisdiccional, las pretensiones del actor y los elementos de resistencia oportunamente expuestos por el demandado”.<sup>50</sup>

Es importante precisar que un juez al pronunciar una sentencia únicamente decidirá el juicio respecto de lo que integra la litis fijada; esto es, la demanda y su contestación y no podrá pronunciarse ni ocuparse de cuestiones no comprendidas en las mismas, y de igual manera, las partes defenderán sus interés únicamente por lo que respecta a la litis fijada.

Derivado de lo anterior, la fijación de la litis es de suma importancia para respetar las formalidades esenciales del procedimiento, la garantía de audiencia y el principio constitucional de seguridad jurídica.

Finalmente, el artículo 58-22 señala que en caso de ser procedente la atracción del juicio a la Sala Superior, se reservará la celebración de la audiencia de fijación de litis, el desahogo de las pruebas y la formulación de alegatos, para que se lleven a cabo dichas actuaciones ante la presencia del Magistrado en turno.

La audiencia en comento, no es en sí una audiencia en la que se fija la litis, pues la misma fue fijada, integrada o perfeccionada, desde que se promovió la demanda y ésta se contestó; por tanto, más bien resulta ser una audiencia en donde se convalidará la controversia planteada por las partes ante el juzgador.

El principio de economía procesal, como menciona el maestro Ovalle Favela, establece que “se debe de tratar lograr en el proceso los mayores resultados posibles con el menor empleo de actividades, el mismo principio exige que la simplificación de procedimientos, se delimite con precisión el litigio”<sup>51</sup>.

Dicho principio resulta relevante pues de él derivan los demás principios rectores del juicio oral, como lo es el principio de celeridad procesal, buscando alcanzar una administración de justicia procesal eficaz.

---

<sup>50</sup> SOBERANES, José Luis. Diccionario Jurídico Mexicano. Décimo Primera Edición, México, 1993, p 2051.

<sup>51</sup> OVALLE José. “*Teoría General del Proceso*”. 4a edición, México, Oxford University Press, 2009. p.200.

Dicho artículo 58-22 establece que la audiencia de fijación de litis se debe llevar a cabo en presencia del Magistrado instructor y de las partes; es decir, la misma será oral.

Otra de las materias en las que se ha implementado el procedimiento oral, es la materia mercantil, en donde el Código de Comercio prevé específicamente un título del juicio oral mercantil y en específico una sección llamada de la fijación de litis.

Es por eso que en diversas ramas distintas a la contenciosa administrativa, se ha pretendido la consecución de los principios que rigen a todos los procedimientos orales, tales como, el principio de economía procesal, celeridad y expedites en el procedimiento.

Al respecto, en un estudio realizado por nuestro Máximo Tribunal se establece que el principio de concentración y celeridad es “aquella posibilidad de ejecutar la máxima actividad del procedimiento en la fase oral”, continua señalando que el principio de concentración es “la unificación o reunión en un mismo acto de cuestiones determinadas con la finalidad de que la audiencia se desarrolle en una sola sesión o en el menor número de estas”<sup>52</sup>.

Por su parte, el artículo 58-23 prevé la oportunidad que tienen las partes para que, durante la tramitación del juicio, soliciten una audiencia privada ya sea con el Magistrado instructor o con alguno de los Magistrados de la Sala Especializada, en la cual deberá de estar presente la contraparte y en caso de que ésta no acuda, la audiencia se llevara a cabo con la parte que se encuentra presente.

#### *B. Recurso de revocación de resolución exclusiva de fondo*

El 20 de octubre de 2016, los grupos parlamentarios de distintos partidos políticos presentaron la iniciativa con proyecto de decreto a través de la cual propusieron como un procedimiento alternativo al tradicional la obligación de las autoridades fiscales de realizar exclusivamente pronunciamientos sobre el fondo de las controversias planteadas por los contribuyentes en el recurso de revocación, cuando éstos opten por este medio de defensa.

Derivado de lo anterior, el 27 de enero de 2017 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y del Código Fiscal de la Federación”, dando origen al procedimiento especializado

---

<sup>52</sup> Principios rectores del sistema acusatorio. Disponible en: <https://www.sitios.scjn.gob.mx/cursoderechopenal/sites/default/files/Lecturas/Principios%20rectores%20del%20sistema%20acusatorio.pdf>

del recurso de revocación exclusivo de fondo, que se encuentra regulado en el Título Quinto, Capítulo I, Sección Cuarta del Código Fiscal de la Federación.

#### Procedencia del recurso de revocación de resolución exclusiva de fondo

En primer lugar, resulta importante señalar que en el artículo 133-B del Código Fiscal de la Federación establece que el recurso de revocación exclusivo de fondo procederá contra resoluciones definitivas que deriven de una visita domiciliaria, de una revisión de gabinete o de una revisión electrónica, cuya cuantía determinada sea mayor a 200 veces la unidad de medida y actualización (UMA) elevada al año vigente al momento de la emisión de la resolución impugnada.

#### Planteamiento de los agravios

Al respecto, hay que establecer que el artículo 133-C del Código Fiscal de la Federación limita a los contribuyentes para que, cuando opten por esta nueva modalidad del recurso de revocación, sólo puedan hacer valer agravios que tengan como finalidad resolver la controversia de fondo sin que obste para ello que las resoluciones se encuentren motivadas en el incumplimiento total o parcial de los requisitos exclusivamente formales o de procedimiento.

En este sentido, el artículo 133-D del Código Fiscal de la Federación establece que en el caso de que el promovente, una vez que optó por el recurso de revocación exclusivo de fondo, formule en su escrito agravios de fondo y forma o procedimiento, estos últimos se tendrán por no formulados y sólo se resolverán los agravios de fondo, consecuencia lógica que deriva de la decisión y voluntad del propio recurrente y de la libertad que le es conferida para optar por este medio de defensa.

Por su parte, el artículo 133-G, último párrafo del Código Fiscal de la Federación señala que, para el cumplimiento de las resoluciones del recurso de revocación exclusivo de fondo, será aplicable lo dispuesto en el artículo 133-A de dicho Código, el cual dispone totalmente que al dejarse sin efectos el acto o resolución recurrida por vicios de fondo, la autoridad no podrá dictar uno nuevo sobre los mismos hechos, salvo que le sea permitido en la resolución correspondiente.

#### Audiencia de alegatos de oída

El artículo 133-D, fracción III, inciso e) del Código Fiscal de la Federación establece una audiencia que tiene como propósito que el recurrente exponga de manera oral las razones por las cuales considera que le asiste la razón, en la que también participe la autoridad emisora de la resolución recurrida.

La mencionada audiencia de alegatos de oída se celebra, una vez presentado el recurso, previo a la emisión de la resolución y cuyas reglas se

encuentran establecidas en el artículo 133-E del Código Fiscal de la Federación y señalan medularmente lo siguiente:

1. La audiencia procederá siempre y cuando sea solicitada por el recurrente.

2. La solicitud deberá efectuarse desde el escrito de promoción del recurso.

3. La audiencia tendrá verificativo a más tardar dentro de los 20 días hábiles siguientes a aquel en que se emitió el oficio que tiene por admitido el recurso.

4. La audiencia tendrá verificativo en las instalaciones de la autoridad que resolverá el recurso de revocación, debiéndose encontrar presente también la autoridad emisora de la resolución recurrida.

Si el recurrente no asiste a la mencionada audiencia, no se podrá volver a programar, excepto cuando haya solicitado con anticipación que se fije un nuevo día y hora para su celebración, caso en el que se deberá acordar para llevarse a cabo dentro de los cinco días siguientes a la primera fecha.

### Pruebas

En el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación se establecen los datos que deben señalar el escrito de interposición del recurso de revocación, al respecto, la fracción III se refiere a las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Por otra parte, el artículo 123 del multicitado Código señala los documentos que el recurrente debe adjuntar al escrito en que se interponga el recurso.

Al respecto, de manera específica, la fracción IV señala que con el escrito deberán acompañarse las pruebas documentales que ofrezca y, en su caso, el dictamen pericial.

Sin embargo, el último párrafo del mencionado artículo 123 señala que en el escrito en que se interponga el recurso o dentro de los 15 días posteriores, el recurrente podrá anunciar que exhibirá pruebas adicionales

En este sentido, el artículo 130, tercer párrafo del mismo Código establece que cuando el recurrente anuncie que exhibirá las pruebas en los términos de lo previsto por el numeral 123, último párrafo, tendrá un plazo de 15 días para presentarlas, contado a partir del día siguiente al de dicho anuncio.

### Resoluciones

Al respecto, el artículo 133-G del Código Fiscal de la Federación refiere los sentidos en que se emitirá la resolución del recurso de revocación exclusivo de fondo, el cual podría ser el sentido de confirmar el acto impugnado, que lo deja sin efectos, lo modifica o dicta uno nuevo que lo sustituya, tal y como se establece en el artículo 133, fracciones II, IV y V del mismo ordenamiento que regula.

Resulta evidente que a diferencia de lo que se establece en el recurso de revocación tradicional, no se prevé desechar el recurso de revocación por improcedente o mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución, lo que toma sentido con el objeto del presente recurso, consistente en resolver exclusivamente sobre el fondo de la resolución que se recurre.

## VIII. Conclusión

Se considera que la incorporación del principio de sustancia sobre forma en la impartición de justicia fiscal en México representa un importante avance en nuestro sistema de justicia, sin embargo, su correcta implementación requerirá de un gran cambio en ideológico por parte de los sujetos de la relación jurídico – tributaria pero sobre todo por parte de nuestros Tribunales y Juzgadores, así como de una continua preparación y especialización.

Por su parte, respecto de los procedimientos contenciosos de resolución exclusiva de fondo se consideran los siguientes aspectos destacables:

1. Fueron creados para que la resolución de controversias entre las autoridades fiscales y los contribuyentes sean más apegadas a la realidad o a la “verdad legal”.

2. Propician que los procedimientos y resolución de conflictos sean más ágiles al resolver respecto del fondo del asunto desde una primera instancia evitando la interposición de diversos medios de defensa.

3. Representan una gran ventaja para los contribuyentes en cuanto a no obligarlos a garantizar el interés fiscal de la federación, pero dicha ventaja se pierde cuando resulta necesaria la interposición de una demanda de amparo directo.

En el marco de lo anterior, los Tribunales de nuestro país y la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación han emitido una serie de tesis y criterios Jurisprudenciales a través de los cuales se han apartado considerablemente de texto literal de la norma tributaria y le han dado preferencia al mencionado principio de “sustancia sobre forma”, adoptando incluso criterios favorables al contribuyente como es el caso de la Jurisprudencia que dio origen y creó interés en el desarrollar el presente trabajo.



## **IX. Bibliografía.**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Semanario Judicial de la Federación.
4. OCDE (2016), Proyecto BEPS – Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Editions OCDE, Paris.  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>
5. Diálogos por la Justicia Cotidiana. [en línea]. [fecha de consulta 25 de mayo de 2017]. Disponible en: <https://www.gob.mx/justiciacotidiana/articulos/justicia-cotidiana-reformas-e-iniciativas-29921?idiom=es>
6. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 11/2017/CTN/CS-SASEN / CRITERIO SUSTANTIVO APROBADO POR EL COMITÉ TÉCNICO DE NORMATIVIDAD DE PRODECON EN SU QUINTA SESIÓN ORDINARIA DE 2017, CELEBRADA EL 23 DE JUNIO.
7. Vázquez, Rodolfo (Compilador), Interpretación Jurídica y Decisión Judicial, Editorial Fontamara, México, 1998
8. Betti, Emilio, Interpretación de la ley y de los actos jurídicos, Editorial Revista de derecho privado, Madrid.
9. Dueñas Ruiz, Oscar José, Lecciones de Hermenéutica Jurídica, Editorial Universidad del Rosario, 6ta Edición, Colombia 2011
10. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “Lo que todo contribuyente debe saber”. III. Métodos de interpretación - Método gramatical o literal.
11. Sergio Francisco de la Garza, El método histórico, citado por Sánchez Gómez (2010)
12. Latapí, Pablo. El método sistemático (1999)
13. “LOS PRINCIPIOS QUE RIGEN LA INTERPRETACIÓN TRIBUTARIA. EL CASO DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA”. Suprema Corte de Justicia de la Nación en colaboración con el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
14. Varios autores. DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES. Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM. México. 2014. Primera edición.

- 15.** Varios autores. La Constitución y sus garantías, A 100 años de la Constitución de Querétaro de 1917. Investigaciones Jurídicas – UNAM. México. 2017. Primera edición.
- 16.** Real Academia Española. (2018) Diccionario de la lengua española. Consultado en <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=ClAOq6o>
- 17.** DELGADILLO GUTIÉRREZ Luis Humberto, Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal, México, 2011.
- 18.** Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 75 Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, Obra Conmemorativa, México, Tomo V Medidas Cautelares, 2011.
- 19.** CALAMANDREI, Piero, Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares, Argentina, 1945.
- 20.** ORELLANA WIARCO Octavio A., Derecho Procesal Fiscal, México, 2010,
- 21.** SOBERANES, José Luis. Diccionario Jurídico Mexicano. Décimo Primera Edición, México, 1993.
- 22.** OVALLE José. *“Teoría General del Proceso”*. 4a edición, México, Oxford University Press, 2009.